

El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir

Yohan Andrés Campos Martínez

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Centro Internacional de Estudios Fiscales.

Universidad de Castilla-La Mancha (España)

yohanandres.campos@uclm.es | <https://orcid.org/0000-0002-1676-4924>

Este trabajo ha sido **finalista** del **Premio Estudios Financieros 2023** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Vicente Climent Escriche, don Alfredo García Prats, don Salvador Llopis Nadal, don José Andrés Sánchez Pedroche y doña María Teresa Soler Roch.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El sistema del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la Unión Europea (UE) se enfrenta a uno de sus mayores retos debido a los importantes cambios que ha traído consigo la actual transformación digital de la economía. Estos retos se derivan de la dificultad para identificar y localizar aquellas muestras de capacidad económica indirectas que pueden estar sujetas al impuesto. Por ello, la UE ha reconocido la necesidad de que el anticuado sistema transitorio del IVA evolucione con la ayuda de la tecnología hacia un modelo definitivo en el que las transacciones se graven allí donde los bienes o servicios sean efectivamente aprovechados. Esto ha provocado un relevante aumento de las obligaciones formales, que se traduce en una importante carga operativa y económica que recae sobre los obligados y que amenaza la deseada neutralidad del impuesto. El nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo ha surgido como una solución potencial para aliviar estas cargas y mejorar los indicadores de cumplimiento. En este artículo examinamos el impacto de este nuevo modelo de relación tributaria en las medidas implementadas por la UE en la búsqueda de un sistema definitivo acorde con la economía digital.

Palabras clave: IVA; cumplimiento tributario cooperativo; operaciones intracomunitarias; Plan ViDA; brecha fiscal.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Revisado: 08-01-2024 / Publicado: 05-02-2024

Cómo citar: Campos Martínez, Y. A. (2024). El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 491, 55-94. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18957>



Cooperative tax compliance in the European Union's VAT: The ViDA to be built

Yohan Andrés Campos Martínez

This paper has won **finalist prize Financial Studies 2023 Award** in the category of **Taxation**.

The jury members were: Mr. Vicente Climent Escriche, Mr. Francisco Alfredo García Prats, Mr. Salvador Llopis Nadal, Mr. José Andrés Sánchez Pedroche and Mrs. María Teresa Soler Roch.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

The VAT system in the EU is facing one of its greatest challenges due to the significant changes brought on by the ongoing digital transformation of the economy. These challenges stem from the difficulty in identifying and locating economic activity that can be subject to tax. Therefore, the EU has recognized the need for the outdated transitional VAT system to evolve with the help of technology, towards a definitive model where transactions are taxed where the goods or services are used. This has led to a significant increase in formal obligations for taxpayers, resulting in a significant operational and economic burden that threatens the desired neutrality of the tax. The new cooperative tax compliance model has emerged as a potential solution to alleviate these burdens and improve compliance indicators. In this article, we examine the impact of this new tax relationship model on the measures implemented by the EU in search of a definitive system that aligns with the digital economy.

Keywords: VAT; tax compliance; VAT operations in the EU; VAT in Digital Age Plan; VAT GAP.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Reviewed: 08-01-2024 / Published: 05-02-2024

Citation: Campos Martínez, Y. A. (2024). El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 491, 55-94. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18957>



Sumario

1. El nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y su importancia para el IVA europeo
2. La búsqueda de un sistema definitivo del IVA en la UE
 - 2.1. Generalidades del sistema del IVA en la UE
 - 2.2. ¿El paso definitivo a la tributación en destino del IVA en la UE?
 - 2.3. El IVA en la era digital: El Plan ViDA como el siguiente paso al sistema del IVA definitivo en la UE
3. El nuevo escenario de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA: construyendo ViDA
 - 3.1. El flujo de información necesario para la implementación del modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA
 - 3.2. La creación de mecanismos idóneos para el control de los riesgos fiscales propios de cada actividad sujeta a gravamen y su adecuación a la norma UNE 19602
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo se realiza dentro del marco de los proyectos de investigación PID2022-139650OB-100, «Administración electrónica, inteligencia artificial y tributos», financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033 y por «FEDER. Una manera de hacer Europa», y «Gestión tributaria y nuevos modelos de negocios», cofinanciado por la Universidad de Castilla-La Mancha (Vicerrectorado de Política Científica) y FEDER (2022-GRIN-34476).

1. El nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y su importancia para el IVA europeo

Durante la última década, el modelo de relación jurídico-tributaria viene dando un cambio significativo del tradicional sistema tributario reactivo, represivo y sancionador, mediante el cual el obligado tributario se veía constreñido a satisfacer una obligación material o formal en las condiciones establecidas en el ámbito legal para ser luego castigado en caso de no hacerlo de la forma correcta, a uno basado en procedimientos preventivos, de monitorización, acompañamiento, orientación y resolución de controversias a través de mecanismos alternativos. Dicha transformación se pretende realizar bajo programas de cumplimiento voluntario y cooperativo que se fundamentan en la clasificación de los diversos obligados tributarios según un perfil de riesgo o según el nivel de adecuación a las políticas tributarias deseadas por un determinado ordenamiento. Así, los objetivos fundamentales del nuevo modelo de cumplimiento tributario vendrán determinados por la adecuada gestión de los riesgos fiscales que realice el propio obligado tributario, al igual que por el cambio de postura de las Administraciones tributarias hacia una relación de acompañamiento y orientación, en lugar de la tradicional basada en la reacción y confrontación (García Herrera-Blanco, 2017, pp. 9 y ss.).

Dicha transformación en la relación jurídico-tributaria tiene su origen en el concepto de «modelo de monitoreo horizontal» (*Horizontal Tax Monitoring* –HTM–), que inicialmente se desarrolló en Países Bajos en el año 2005 (De Widt, 2017; Gribnau y Huiskers-Stoop, 2019) y que poco a poco se extendió en diversos escenarios internacionales (Romaní Sancho, 2010) en donde, hoy en día, ha adquirido la denominación de «cumplimiento tributario cooperativo»¹. Este modelo pretende sustentarse en dos elementos estrechamente conectados que se consideran esenciales para su funcionamiento: en primer lugar, la necesidad de establecer un manual de buenas prácticas tributarias en donde los obligados se comprometan a asumir una conducta proactiva sobre la gestión de sus riesgos fiscales² y, en

¹ En primer lugar, venía siendo impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) desde el Foro de Administraciones Tributarias (FAT) (<https://www.oecd.org/ctp/administration/45404730.pdf>) con la declaración de Seúl en 2006 (<https://www.oecd.org/tax/administration/37417459.pdf>) y que se consolidaría en 2008 en el foro celebrado en Ciudad del Cabo (<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>), bajo la intención de desarrollar un marco de un nuevo modelo de «cumplimiento cooperativo», con el objetivo de reducir la intervención activa y represiva de las autoridades tributarias y establecer, en su lugar, un sistema regido por la responsabilidad social de los obligados tributarios y la autorregulación en la gestión adecuada en su cumplimiento tributario.

² En ese sentido encontramos el referente principal en España con el Código de Buenas Prácticas Tributarias que ha sido fomentado desde el Foro de Grandes Empresas constituido por la AEAT en el 2008, con

segundo lugar, la creación e implementación de mecanismos por parte de estos para detectar, corregir y minimizar sus riesgos tributarios, evitar las conductas indeseadas con miras al futuro y lograr así un escenario de mayor seguridad y confianza (Rozas Valdés, 2020, pp. 6-7) no solo ante las Administraciones tributarias, sino también a nivel del usuario interno (órganos de gobierno, accionistas e inversores).

El cumplimiento de estos dos requisitos supondría la obtención de un reconocimiento certificado de ser un buen contribuyente, emitido por una entidad que ostentaría facultades para ello (Martín Fernández, 2018, pp. 72 y ss.)³. Dicho certificado tendría como objetivo constituirse como un elemento probatorio que ayude a demostrar la intención real y efectiva que ha tenido el obligado de desplegar la diligencia debida y la voluntad de cumplimiento en su gestión. Erigiéndose, de un lado, como base para que las Administraciones tributarias den ese giro necesario hacia una relación cada vez más sinalagmática, en donde la gestión tributaria deje de ser reactiva y penalizadora y pase a ser de acompañamiento, orientación y asistencia al obligado, mientras que, de otro, como una herramienta que habría de servir para, en ciertas circunstancias, atenuar o liberar a los obligados de aquellas consecuencias penalizadoras generadas de algún error en el cumplimiento tributario (recargos, sanciones, etc.), incluso pudiendo instaurarse como una causal «exculpatoria» de las responsabilidades que surjan en el ámbito administrativo y penal, conforme se establece en la norma UNE 19601 (Pérez Martínez, 2018, p. 11).

Si bien es cierto que se vienen presentando significativos avances con ocasión de la implementación paulatina del modelo de «cumplimiento tributario cooperativo», que parece que mejora en gran medida la asistencia y acompañamiento que despliegan las Administraciones tributarias, en gran parte gracias a las ventajas que ofrecen los sistemas tecnológicos que facilitan el flujo de información necesaria para mejorar el cumplimiento y la interacción fluida entre los sujetos⁴, también es cierto que este cambio de paradigma en la relación jurídico-tributaria parece haberse estancado. Desde nuestro punto de vista, ello sucede con ocasión tres problemas fundamentales.

el objetivo de crear un escenario de puesta en común de los problemas que se vienen planteando en la aplicación de los tributos con las grandes empresas. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>

³ En el caso español, sería la Asociación Española de Normalización (AENOR), con la norma UNE 19602 de febrero de 2019, sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario. Disponible en: <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma/?c=N0061482>

⁴ Un ejemplo de ello son todas las líneas de asistencia al contribuyente creadas por la Administración tributaria durante la última década que se han pretendido consolidar a través del sistema de Administración Digital Integral (ADI). ADI es un «mostrador virtual» multicanal que la AEAT ofrece a los obligados con el objetivo de aunar una serie de servicios que se venían prestando para facilitar el acceso a la información y asistencia en temas de consultas tributarias, notificaciones, censo, IVA, asistencia en campañas y otros que generalmente se prestaban en la sede física de la misma. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/AEAT/11-02-21-Presentacion-ADI.pdf>

Uno, el significativo, pero necesario aumento de las obligaciones formales, en especial, aquellas relacionadas con requisitos exigidos por las Administraciones tributarias para poder ejercer derechos u opciones de ámbito tributario, que se antojan cada vez más restrictivos, así como la aparición de declaraciones informativas cada vez más detalladas y complejas, que van a ser fundamentales en la lucha contra la evasión y elusión fiscal, y que a la postre están generando una gran carga técnica, operativa y, por ende, económica a los obligados. Dos, la falta de adaptación de los ordenamientos legales que permitan reconocer circunstancias atenuantes, eximentes y exculpatorias sobre aquellos contribuyentes que, siguiendo códigos de buena conducta y estableciendo mecanismos de mitigación de riesgos fiscales conforme a criterios normalizados, han demostrado ser sujetos pasivos fiables⁵. Y, tres, porque, aunque los obligados hayan desplegado todos los criterios exigidos dentro del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo, hasta el momento, no se les reconoce un estatus oficial que valore el esfuerzo realizado y puedan optar a que, adquiriendo una calificación específica por su adecuado nivel de cumplimiento, se les ofrezca un trato más favorable por parte de la Administración, liberándolos de ciertos requisitos y formalidades.

La dimensión de estos problemas la podemos vislumbrar mejor en aquellos tributos que se centran en gravar demostraciones de capacidad económica relacionadas con las actividades económicas, empresariales o profesionales. Por ende, el modelo de cumplimiento tributario cooperativo se está centrando en la fiscalidad empresarial, en especial, sobre dos de los grandes tributos que rigen los ordenamientos jurídicos, el impuesto sobre sociedades (IS) y el impuesto sobre el valor añadido (IVA) (Lucas Durán, 2020, p. 7). Sobre estos dos tributos se ha querido implementar una serie de medidas que permitirían tanto establecer una línea de comunicación directa con la Administración tributaria que facilitaría la resolución de eventuales conflictos en un escenario alternativo como implementar los manuales y herramientas de gestión de riesgos fiscales requeridos por el nuevo modelo de relación jurídico-tributaria sinalagmática. Para así, en una segunda instancia, poder desplegar los efectos positivos del nuevo modelo de relación a todos los obligados tributarios.

Tal y como resultará evidente, en este documento nos centraremos en las implicaciones que tiene y tendrá el modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA, pues es en este tributo en el que consideramos que se puede llegar a cumplir los objetivos trazados de manera más efectiva y eficiente. Lo anterior encuentra su justificación bajo dos fundamentos: de un lado, tal y como hemos señalado, el IVA es uno de los dos principales tributos que interesan en una primera instancia al nuevo modelo de relación jurídico-tributaria

⁵ El caso más paradigmático lo podemos encontrar en el reconocimiento del derecho al error en el ámbito tributario. En ese sentido, la Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español, elevada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda, disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf>

y, a pesar de que las medidas implementadas parezcan centrarse en una etapa primigenia en los actores de mayor envergadura⁶, lo cierto es que terminará produciendo un gran impacto en todo el sistema, ya que pretende extenderse poco a poco a las pymes y demás operadores económicos (Quiñones *et al.*, 2022)⁷, mientras que, de otro lado, siendo un tributo con gran incidencia en el desarrollo del mercado único europeo y las libertades que lo sustentan, este está altamente armonizado en el ámbito de la Unión Europea (UE), desde donde se vienen implementando una serie de medidas con el objetivo de alcanzar un sistema definitivo del IVA que ayude a cerrar la brecha fiscal y permita el libre flujo de bienes y servicios sin afectar la neutralidad que sustenta la exacción.

Así, como veremos en los siguientes epígrafes, con el objetivo de buscar un cumplimiento tributario óptimo, en el escenario que nos ofrece la búsqueda de un sistema definitivo del IVA en la UE y la implementación de una serie de medidas que permitan adecuar las reglas a los nuevos retos que plantea el nuevo paradigma económico digitalizado, nos vamos a encontrar con un marco normativo que refleja un gran aumento de obligaciones formales y requisitos que habrían de cumplir los sujetos pasivos para poder satisfacer sus obligaciones tributarias dentro de un entramado normativo complejo y plagado de exigencias técnico-operativas que, aunque necesarias para cerrar la brecha del IVA, van a terminar generando grandes cargas que pueden afectar de manera adversa el principio de neutralidad, convirtiendo el tributo en un peso que terminaría perjudicando el desarrollo del mercado único.

Por ello, se viene considerando la posibilidad de establecer mecanismos que ayuden a simplificar todo el entramado de normas, de obligaciones formales y requisitos restrictivos, con el objetivo de fortalecer el mercado único sin afectar los fundamentos y principios que rigen el tributo. Es allí en donde entra en juego este nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo, a través del cual podremos llegar a conseguir la simplificación de estas cargas

⁶ Tal y como habíamos señalado, en el caso español, el mayor enfoque se viene dando con las denominadas «grandes empresas» a través del Foro de Grandes Empresas organizado por la AEAT. Y, aunque su concreción viene siendo difícil en el caso de las pymes, se esté tratando de extender los efectos del nuevo modelo hacia otros actores económicos, ya que se ha podido elaborar el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>) y el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-asociaciones-colegios.html>). Asimismo, es necesario rescatar en el ámbito europeo el intento de la Comisión Europea de desarrollar una guía de buenas prácticas tributarias con las «Orientaciones para un modelo de Código del Contribuyente Europeo» (https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en).

⁷ Tal y como se señala en el 5.5. del *Manual sobre control de la planeación tributaria internacional* del CIAT, «El cumplimiento cooperativo debería, en principio, basarse en un enfoque neutral hacia todos los contribuyentes. No debe ser un instrumento para grandes contribuyentes exclusivamente».

formales y operativas derivadas del impuesto que permita alcanzar el cumplimiento tributario óptimo sin generar distorsiones sobre los operadores económicos en el ámbito europeo e, incluso, internacional.

2. La búsqueda de un sistema definitivo del IVA en la UE

2.1. Generalidades del sistema del IVA en la UE

Con el objetivo de crear el marco necesario para entender el proceso que se está viviendo en la transformación del ya tradicional sistema de transitorio del IVA en el ámbito europeo a un modelo en el que todas las operaciones sujetas al impuesto dentro del mercado único tributen en el lugar en donde se realice el consumo efectivo de los bienes y servicios propios de las actividades económicas y profesionales, es necesario dar una breve explicación sobre sus elementos de funcionamiento común.

Habremos de partir señalando que el IVA es un tributo de carácter indirecto y plurifásico que pretende gravar el consumo de bienes y servicios propios del tráfico mercantil. Dicha exacción se imputa como un incremento porcentual que se aplica sobre el valor de un determinado bien o servicio por cada agente económico y en cada una de las fases de comercialización hasta que llegue al consumidor final, quien es el que ostenta la capacidad económica sujeta a imposición. Así, con ocasión de su especial técnica tributaria, la exacción tiene como característica esencial que el sujeto pasivo del tributo no es quien soporta la carga económica del mismo (el consumidor final), sino que es el empresario o profesional quien, en el ejercicio de su actividad, ya sea con carácter habitual u ocasional, entrega bienes y/o presta servicios a título oneroso dentro de un ámbito territorial específico en el que se aplica dicho impuesto (Campos Martínez, 2023b).

Con ocasión de lo anterior, este tributo pretende establecer un sistema que, ofreciendo una presión fiscal sobre una muestra de capacidad indirecta como es el consumo, de un lado, no afecte al proceso productivo, ya que, independientemente del número de etapas por las que se atraviese hasta llegar al consumidor final, tan solo se someterá a gravamen el valor añadido generado en su conjunto, y, de otro lado, cumpla con las exigencias del principio de neutralidad, dado que la presión fiscal no habrá de afectar a los sujetos que participan a nivel empresarial y profesional en el ámbito mercantil y comercial. Así, a través de mecanismos como la no sujeción, la localización, las exenciones o el derecho a deducción de cuotas soportadas vinculadas al ejercicio de la actividad se garantiza que el impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad pueda ser compensado por el mismo operador con el impuesto recaudado al momento de entregar bienes y servicios dentro de la cadena de valor, ya sea al siguiente sujeto pasivo (quien podrá realizar la misma operación de compensación) o al consumidor final, como real obligado a soportar dicha carga económica.

Es importante recordar que la mencionada neutralidad del tributo es relevante no solo para las operaciones propias de un ámbito territorial o jurisdiccional específico, sino que también alcanza a las operaciones transfronterizas, pues permitiría calcular y devolver el impuesto de aquellos bienes y servicios que van a ser consumidos fuera del territorio y, posteriormente, gravarlas en el país en el que van a consumirse con una carga fiscal similar a la que habrían de soportar en origen. Esto es relevante para el funcionamiento del tributo, ya que su objetivo es gravar aquellas expresiones de capacidad económica relacionadas con el consumo precisamente allí en el lugar en donde el bien o servicio sea aprovechado efectivamente.

Bajo esta premisa, dentro de un mercado globalizado en donde los intercambios comerciales y profesionales trascienden más allá del ámbito de aplicación territorial del impuesto, el sistema del IVA ha tenido que evolucionar para adaptarse a los diversos cambios y retos originados en los modelos económicos, teniendo como fundamento que este tributo no puede constituirse como una barrera o condicionante directo o indirecto que termine afectando la libre circulación de bienes y servicios. Debido a lo anterior, los sistemas del IVA han tenido que incluir normas que han de tener en cuenta los flujos económicos y operaciones que tengan incidencia nacional, supranacional y de índole internacional, en donde se permite repercutir y compensar las cuotas del IVA que correspondan para alcanzar la mencionada neutralidad de la exacción (Campos Martínez, 2023b).

Dentro de este marco conceptual, encontramos que, en el desarrollo de la UE, cuyo proceso de integración supuso, de un lado, la creación a partir de 1993 de un mercado interior único que funcionase como lo hacía cualquiera de los mercados nacionales de sus Estados miembros y, de otro lado, la creación de una unión monetaria (euro), el IVA habría de ser el primer impuesto armonizado en la UE (1977)⁸. La necesidad de alcanzar dicha armonización quedó en evidencia desde el primer momento a través del Informe Newmark⁹, en el que se reconocía que las diferencias que existían entre los sistemas impositivos vigentes en los Estados miembros podían generar distorsiones fiscales que dificultaban el cumplimiento de los objetivos fundacionales alterando las condiciones de concurrencia de mercado. Por ende, se requería la toma de medidas que permitieran minimizar el impacto de los elementos más distorsionadores desde el punto de vista fiscal y que ayudaran a la evolución del mercado único. Así, conforme al derecho originario de la otrora Comunidad de derecho, se dotó de facultades a las autoridades europeas para regular un marco armonizado de acuerdo con

⁸ Conforme a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

⁹ Informe del Comité Fiscal y Financiero de 7 y 8 de julio de 1962. Dicho informe propuso un modelo de tres fases para la armonización fiscal en la CE, que en gran parte se ha mantenido en las propuestas realizadas posteriormente. En la primera fase, se llevaría a cabo la armonización de la imposición indirecta, implantándose desde el principio en todos los Estados miembros el IVA. En la segunda y tercera fase, la armonización de los impuestos directos y el establecimiento de acuerdos multilaterales, en sustitución de los convenios bilaterales llevados a cabo, bajo los auspicios de la OCDE.

las exigencias del mercado único europeo y en respeto de las libertades que lo rigen (libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales)¹⁰, lo cual se materializó en varias etapas con objeto de aumentar la transparencia en el comercio interior de la Unión¹¹.

A pesar de que, desde un principio, se trató de establecer un sistema para gravar en origen (Angerer, 2022)¹², el cual no fue aceptado debido a los problemas técnicos y eventuales divergencias jurídicas entre los Estados miembros, quienes aún (hoy en día) mantienen una férrea posición frente a su autonomía y potestad tributaria, el sistema ha venido evolucionando desde un sistema provisional y transitorio que se viene aplicando desde 1993 y que ha pervivido hasta nuestros días hacia un régimen de tributación en destino con el objetivo de buscar la coherencia en las reglas impositivas de una exacción que pretende gravar las operaciones en el lugar en donde se ejecute el consumo de manera efectiva (Lebón Sánchez y Valiño Castro, 2021, p. 114)¹³.

Ahora, no obstante, aunque dicha armonización en el IVA es una de las más ampliamente desarrolladas dentro de las facultades concedidas a la UE, esta no es plena, ya que, si bien se regulan muchos de los elementos esenciales del tributo y de su funcionamiento técnico general, los Estados miembros, estando limitados por el cumplimiento de los objetivos trazados en el ámbito europeo, tienen facultades de adecuar dicho sistema impositivo conforme a su ordenamiento jurídico, lo que crea ciertas divergencias que se han convertido en un problema intrínseco en el funcionamiento del tributo y que, en la actualidad, trasciende como un reto significativo para la evolución pretendida desde instancias europeas.

Así, siguiendo los lineamientos supranacionales, los Estados miembros han desarrollado sus sistemas del IVA en tres grandes bloques que recogen normas particulares según el tipo de operación y su trascendencia en el ámbito territorial¹⁴. De un lado, se regulan las operaciones internas, es decir, aquellas realizadas por sujetos residentes o establecidos en el territorio

¹⁰ Así se estableció en el artículo 99 del Tratado de Roma y hoy en día se reconoce conforme a las facultades del artículo 113 del ahora Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

¹¹ Dicha armonización fue realizada desde la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, que fue reemplazada por la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, la cual ha sido la base normativa del sistema transitorio del IVA en la UE, ya que ha sido la norma que ha codificado las diversas modificaciones que ha sufrido el sistema hasta la fecha (DIVA).

¹² La Comisión Europea proponía en 1987 que el sistema evolucionara hacia el «principio del lugar de origen», en donde las transacciones entre los Estados miembros se gravarían al tipo aplicado en el país de origen y las cuotas soportadas podían ser deducidas por los operadores como impuesto soportado. Además, proponía la creación de un sistema de compensación con el objetivo de destinar el IVA recaudado en el país de origen al país de consumo.

¹³ En ese sentido, se dictaron las Directivas 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, y 92/111/CEE, de 14 de diciembre de 1992.

¹⁴ Recordemos que el IVA es regulado en el ámbito español a través de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), y del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA).

en las que la localización y devengo de la exacción se entienden ocurridas dentro del territorio de aplicación del impuesto («operaciones interiores»); de otro lado, se regulan las operaciones con trascendencia en el ámbito del mercado único europeo, es decir, aquellas en las que los oferentes del bien o servicio se ubican en un Estado miembro de la UE y los adquirentes (sujetos pasivos de la exacción y/o consumidores finales) están localizados o establecidos en otro Estado miembro («operaciones intracomunitarias»), y, por último, se regulan las operaciones de índole internacional, es decir, de exportación/importación, en las que la operación se realiza con sujetos localizados fuera del mercado único europeo («operaciones internacionales»)¹⁵.

Dicho esquema de las operaciones sujetas al IVA con trascendencia para el ámbito europeo de carácter transitorio se ha fundado en técnicas de sujeción, exención y localización de las operaciones según si son entregas de bienes o prestación de servicios, si las mismas se realizan entre sujetos pasivos del IVA (B2B), si son realizadas con consumidores finales (B2C), y según reglas especiales que se determinan conforme al tipo de bien o servicio prestado, lo que nos ofrece un alto grado de complejidad en los diversos criterios que debemos tener en cuenta en el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del IVA en la UE. Por ello, con una intención meramente académica de crear el marco anunciado y con el ánimo de simplificar dichos elementos, habremos de reconocer dos grandes medidas que afectan a las operaciones sujetas a esta exacción. De un lado, las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios entre empresarios o profesionales localizados en la UE (B2B) y, de otro lado, las entregas de bienes y prestación de servicios a particulares situados en un Estado miembro en la UE (B2C) (Campos Martínez, 2023b).

Así, el sistema provisional del IVA en la UE ha evolucionado a un régimen en el que las operaciones realizadas *ad intra* de un Estado miembro se rigen por unas normas de tributación en origen, es decir, la obligación tributaria habrá de cumplirse conforme a las normas («armonizadas en el ámbito europeo») de un determinado Estado miembro cuando la operación se entienda sujeta, localizada y devengada dentro del territorio de aplicación del impuesto. Mientras que las operaciones intraeuropeas e internacionales ofrecen una serie de mecanismos que pretenden alcanzar un sistema en el que se tribute en destino, entendiendo la operación exenta en origen¹⁶ o no localizada dentro del territorio¹⁷, debiendo gravarse allí donde el bien o servicio es efectivamente consumido. Dicho objetivo se alcanza, ya sea a través del operador económico que realiza la entrega el bien o presta el servicio (para las operaciones B2C)¹⁸, caso en el cual debería cumplir las obligaciones en el otro Estado

¹⁵ Vale la pena aclarar que en el sistema del IVA europeo las operaciones transeuropeas no se consideran exportaciones o importaciones, ya que, conforme se había establecido en el Tratado de Roma, desde 1968 se han eliminado las barreras físicas y aduaneras en el ámbito interno europeo. Se considera importación o exportación todo aquello que entre o salga del territorio delimitado por el mercado único en la UE.

¹⁶ Conforme a los artículos 68 a 74 de la LIVA.

¹⁷ Así recogidos según el tipo de operación en los artículos 20 a 67 de la LIVA.

¹⁸ Si bien en la prestación de servicios se mantiene la regla general de tributación en origen cuando la relación es B2C, cada vez son más los supuestos en los que se establecen reglas de localización para que la operación

miembro de manera directa o a través del sistema Mini Ventanilla Única (*Mini One Stop Shop*, MOSS por sus siglas inglés)¹⁹, o bien, a través de la figura de la inversión del sujeto pasivo (para las operaciones B2B), en donde se entiende exenta la operación en origen, siendo el adquirente del bien o servicio (empresario o profesional) ubicado en el otro Estado miembro quien deba aplicarse el IVA soportado y repercutido de dicha operación. En ambos casos, conforme al principio de neutralidad, habrá de permitírseles a los sujetos pasivos que intervienen en la cadena de valor deducirse el IVA soportado si se cumple el conjunto de requisitos materiales previstos al efecto, a pesar de que los sujetos pasivos hayan omitido el cumplimiento de determinados requisitos formales (Calvo Vérguez, 2016, p. 2).

Este marco provisional establecido para regular el IVA europeo es el que nos va a dar el contexto necesario para entender la evolución del sistema hacia una tributación en destino, pues en ese camino habremos de descubrir la gran complejidad que ha adquirido el sistema y se evidenciarán grandes inconsistencias normativas y operativas, que se traducen en significativas cargas no solo para los operadores, quienes vienen soportando todo el peso del cumplimiento tributario, sino que también para las mismas Administraciones tributarias, que se han visto en muchos casos sobrepasadas en su función de auditoría y control, llevándolas a aplicar criterios excesivamente restrictivos que terminan contraponiéndose a los principios y libertades que se pretenden en un mercado interior europeo armonioso. Todo, ante un escenario en el cual, a pesar de las medidas implementadas, no se ha logrado frenar los constantes intentos de fraude fiscal, los cuales se exacerban ante el diseño técnico-operativo de este sistema provisional del IVA en la UE (Sánchez Manzano, 2021, p. 3).

2.2. ¿El paso definitivo a la tributación en destino del IVA en la UE?

Para nadie es un secreto que el sistema provisional del IVA en la UE ha sufrido un gran desgaste y ha dejado en evidencia una serie de deficiencias que impiden el cumplimiento

tribute en destino, tales como bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, o los derivados de manifestaciones culturales, educativas, deportivas, científicas, recreativas, ferias, exposiciones y similares, incluida la actividad de enseñanza presencial y a distancia (art. 70 de la LIVA), y en la actualidad con los servicios la prestación de servicios de telecomunicación, radiodifusión, televisión y vía electrónica, que se ha extendido a las ventas a distancia. Lo anterior, conforme al artículo 73 de la LIVA, en donde se introduce la Directiva 2017/2455/CE, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

¹⁹ Sistema implementado a través de los artículos 358 a 369 de la LIVA y regulado en los artículos 43 a 45 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA; artículos 57 a 63 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011; el Reglamento de ejecución (UE) n.º 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, y el Reglamento (UE) n.º 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo.

tributario óptimo. De un lado, por la insuficiente armonización alcanzada a nivel normativo, que genera distorsiones que afectarían a aquellas jurisdicciones que, actuando como importadores netos debido a su estructura económica, terminan recaudando mucho menos conforme a una balanza negativa en la deducción y, de otro lado, por la falta de coordinación e interacción entre las distintas Administraciones de cada uno de los Estados miembros, que afecta el seguimiento y control de las operaciones, ya que se carece de un flujo de información suficiente y en tiempo real, soportado en herramientas informáticas adecuadas e interconectadas.

Por ello, una de las grandes preocupaciones en el ámbito supranacional europeo es la denominada «brecha de IVA en la UE» (*VAT gap in the EU*) (European Commission *et al.*, 2023). Dicha brecha, que es definida como la diferencia que hay entre los ingresos que teóricamente deberían recaudarse bajo un sistema del IVA ideal según la legislación y la cantidad que se recauda en realidad, es delimitada bajo dos vertientes: una, la de cumplimiento²⁰, la cual está asociada no solo a elementos de evasión o elusión, sino también a factores como quiebras, insolvencias u otros de índole empresarial y económica que terminan afectando el recaudo, y la otra, la de orden político²¹, que es en donde se evidencia la real problemática del tributo, que se vincula a factores diferenciadores en los diversos elementos técnicos, tales como tipos de gravamen reducidos (brecha de tasas)²², exenciones y alcance sobre todos los bienes y servicios ofertados (brecha de exención)²³ (Enache, 2023).

Estos datos que nos ofrece el análisis de los elementos que integran la brecha en este impuesto tienen relevancia en las políticas de cumplimiento tributario, ya que funcionan como un indicador de la eficacia de las medidas implementadas para la adecuada aplicación del IVA. Así, una de las grandes conclusiones que se puede sacar de los informes sobre la brecha del IVA en la UE es que los factores institucionales que generan dicha diferencia entre los ingresos ideales y reales no se producen solo por el fraude, la evasión o la elusión²⁴, sino

²⁰ Se calcula que en 2021 alcanzó el 5,3 %, unos 61.000 millones de euros, lo que significaría una reducción del 5 % en comparación con lo que se registró en 2020, lo que permitió una reducción de 38.000 millones de euros. Todo ello, aunque se señala que hay riesgos de información debido a los retrasos en el suministro y una calidad de la información en algunos casos comprometida, encontraría su fundamento en el aumento de precio derivado de la inflación y, especialmente, en significativas mejoras en las políticas de cumplimiento (European Commission *et al.*, 2023, pp. 21-23 y 29-31).

²¹ Se calcula que en 2021 asciende a 1.125 billones de euros, lo que significaría un 44,9%. Aunque descendió un 0,3 % respecto a 2020, en cifras nominales subió en 77.000 millones de euros con ocasión del aumento de precios derivados de la inflación (European Commission *et al.*, 2023, pp. 42-46).

²² La brecha de exención del IVA fue en promedio del 34,5 % en 2021 (European Commission *et al.*, 2023, p. 42).

²³ La brecha de tasas fue aproximadamente del 10,4 % por la aplicación de diversos tipos reducidos y superreducidos (European Commission *et al.*, 2023, p. 42).

²⁴ Que en la actualidad se calcula en un 25 % del total de la brecha del IVA, es decir, 24.000 millones de euros en 2021 (European Commission *et al.*, 2022, p. 38). Aunque, conforme señala el estudio, no es fácil

que también se generan por la propia complejidad del sistema, la cual contribuye a mermar la capacidad de recaudo (Mathews, 2003, pp. 105 y 114) con ocasión a la existencia de tipos del IVA múltiples, diversos y en algunos casos excesivos (Pavel y Zídková, 2016, pp. 811-826), así como problemas de optimización fiscal de orden legal en cada uno de los Estados miembros, que pasa por posiciones radicales a nivel administrativo (European Commission *et al.*, 2023) y un insuficiente desarrollo de los sistemas judiciales y legales (Enache, 2023). Elementos que terminarían lastrando la neutralidad que fundamenta la exacción.

En consecuencia, en la última década hemos sido testigos de un número inusualmente elevado de propuestas legislativas implementadas por la Comisión Europea²⁵ que tienen como objetivo alcanzar un acuerdo entre los Estados miembros que permita pasar del sistema tradicional del IVA, propenso al fraude y con serias deficiencias operativas, a un régimen definitivo basado en la tributación en destino y coadyuvado por sistemas tecnológicos punteros que permitan cerrar al máximo la brecha política y de cumplimiento²⁶.

A pesar de las claras intenciones de la Comisión, dichas propuestas no han tenido una plena acogida por los Estados miembros y su aplicación ha sido lenta, escalonada y muy dispar, al menos, hasta que la realidad económica, la brecha del IVA y el fortalecimiento del uso de las herramientas digitales se han presentado como el caldo de cultivo necesario para animarse a dar pequeños pasos en la toma de medidas concretas que puedan terminar integrando el sistema del IVA definitivo en la UE. En ese sentido, la evolución del sistema hacia un modelo definitivo lo habremos de resumir bajo tres grupos de medidas a través de las cuales se empieza a evidenciar la importancia que debería adquirir el nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo: Las reglas de cooperación administrativa en la UE, las *Quick Fixes* y el nuevo Plan ViDA propuesto por la Comisión Europea.

de calcular, ya que hay diversos factores que se entrelazan impidiendo un cálculo exacto. No obstante, la misma Comisión Europea reconoce que el fraude puede valorarse entre 40 y 60.000 millones de euros, tal y como consta en la Convocatoria de datos para una evaluación de impacto en las medidas propuestas en el IVA digital que estuvo abierta hasta el 5 de mayo de 2022, https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-EI-IVA-en-la-era-digital_es. Así, la Europol lo estima en 50.000 millones, <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>

²⁵ Las principales propuestas tienen como punto de partida diciembre de 2010 con el lanzamiento del Libro Verde sobre el futuro del IVA (COM [2010] 695 final). Así, la Comisión Europea, como parte de ese ambicioso plan de acción fiscal, planteó en 2016 una propuesta definitiva para el sistema del IVA con la COM (2016) 148 final.

²⁶ En ese sentido, en octubre de 2017 con la COM (2017) 569 final, y en mayo de 2018 con la COM (2018) 329 final, la Comisión presentó una propuesta que pretendía suprimir las denominadas adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB)/entregas intracomunitarias de bienes (EIB) acogiendo un nuevo sistema de «entregas de bienes dentro de la UE», en donde se establecía, de un lado, la tributación en destino en las operaciones B2B a través del sistema de ventanilla única y, de otro lado, se consideraban unos requisitos más restrictivos para aplicar la exención en origen y la inversión del sujeto pasivo, y la eventual liberación de dichas cargas formales para aquellos sujetos pasivos certificados como buenos contribuyentes.

A través de la primera de ellas, la implementación de reglas de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados miembros de la UE en el campo del IVA para las transacciones transfronterizas, se ha pretendido establecer un marco de intercambio de información que ayude a garantizar la correcta aplicación de las normas que regulan la exacción. Allí, habremos de rescatar las medidas implementadas en el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, el cual centra dicha cooperación en el intercambio de información específica entre las Administraciones tributarias a través de los tres mecanismos tradicionales (espontáneo, previa solicitud y automático) y en auditorías conjuntas y controles simultáneos, facilitando que los funcionarios de las autoridades fiscales nacionales formen equipos de auditoría internacionales para controlar los diversos actores económicos.

Asimismo, habrá de ser relevante la creación de la red Eurofisc²⁷ en el año 2010, en la que se integran funcionarios de enlace de los 27 Estados miembros y Noruega, que trabajan en conjunto a la hora de tomar las medidas adecuadas en el ámbito de cada Estado miembro, dando instrucciones de cómo proceder con las solicitudes de información, auditorías o la cancelación del registro de números del IVA, como elementos fundamentales en la lucha contra el fraude del IVA transfronterizo (García Valera, 2011, pp. 181-188). A través de esta red se está implementando una serie de medidas tecnológicas tales como el *Transaction Network Analysis*, que permitiría intercambiar y procesar rápida y conjuntamente los datos del IVA con el objetivo de detectar redes sospechosas de manera más eficiente²⁸, o, en el mismo sentido, el Sistema Electrónico Central de Información de Pago (CESOP, por sus siglas en inglés), donde se almacenará, agregará y cotejará con otras bases de datos europeas toda la información sobre flujos económicos, y que estará a disposición del Eurofisc (Comisión Europea, 2020).

En relación con el segundo grupo de medidas, es importante recordar que una de las grandes preocupaciones en el cumplimiento óptimo de las operaciones sujetas al IVA en la UE ha sido buscar soluciones a las deficiencias que presentaba el régimen AIB/EIB. En dicho régimen, ante la gran dificultad en el control de las operaciones exentas en origen y tributación en destino mediante la inversión del sujeto pasivo (Sánchez Manzano, 2021, p. 3), empezaron a proliferar complejos y sofisticados mecanismos, operativas y estructuras empresariales artificiosas que pretendían la elusión y evasión fiscal²⁹, que terminaban por amenazar el efectivo recaudo del tributo. Debido a dichas conductas, muchas autoridades fiscales de los Estados miembros asumieron una posición restrictiva y comenzaron

²⁷ Red creada de conformidad con las Conclusiones del Consejo de 7 de octubre de 2008, en el marco del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 de la Comisión Europea, que exigía que en la lucha contra el fraude se debería establecer una red descentralizada sin personalidad jurídica.

²⁸ Así lo informa el comunicado de prensa de la Comisión Europea de 15 de mayo de 2019, disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2468

²⁹ A través de la interposición de diversos operadores, variados Estados miembros, empresas pantalla, empresas *missing traders*, facturas falsas, declaraciones de operaciones sin mercancía real se lograba la deducción de cuotas soportadas sin haberse recaudado efectivamente el IVA repercutido. Entre los métodos artificiosos más comunes encontramos las operativas de sociedades trucha (*missing traders*), sociedades pantalla (*buffer*) y de sociedades distribuidoras (*broker*).

a plantear una serie de requisitos para poder contrarrestar los eventuales actos de fraude en el IVA intraeuropeo (Calvo Vérguez, 2016, pp. 1-3; Gómez Aragón, 2020, pp. 8-11)³⁰ que, aunque útiles y en muchos casos necesarios, no se encontraban recogidos de una manera clara dentro de la normativa supranacional³¹. En consecuencia, dichas medidas terminarían siendo objeto de diversas decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en donde se eliminaban esas barreras con el objetivo de garantizar la protección a los principios de confianza legítima, proporcionalidad y, especialmente, el de neutralidad del tributo³² y que, incluso, serían la base para la «teoría del conocimiento» en casos de fraude³³.

Por ello, se decidió implementar una serie de medidas conocidas como las *Quick Fixes*³⁴, que fueron identificadas como un «parche temporal» (Matesanz, 2020, p. 1) o «remiendos técnicos "moderados" que optimicen el régimen "transitorio"» (Sánchez Manzano, 2021, p. 4). El eje central de las medidas se enfocaba en conseguir mejoras graduales en el régimen de las

³⁰ Con ello, se empezó a condicionar la aplicación de la exención y la correspondiente deducción de las cuotas a requisitos materiales como la obligación de exigir un NIF IVA al adquirente, que este se encuentre registrado en el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES por sus siglas en inglés) o la obligación a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la DIVA.

³¹ Esta interpretación se realizaba conforme a lo señalado por el artículo 131 de la DIVA, precepto según el cual la exención prevista en el citado artículo 138.1 habría de aplicarse «en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla [de la misma] y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

³² La exigencia del NIF IVA válido fue refutada en su momento por el TJUE en Sentencias tales como las de 6 de septiembre de 2012 (asunto C-273/11 –NFJ048082–), Mecsek-Gabona; 27 de septiembre de 2012 (asunto C-587/10 –NFJ048481–), Vogtländische Strassen; 9 de febrero de 2017 (asunto C-21/16 –NFJ065375–), Eurotyre BV; y 20 de junio de 2018 (asunto C-108/17 –NFJ070624–), Enteco Baltic. En cuanto al requisito de poseer factura, este fue refutado en su momento a través de las Sentencias del TJUE, entre otras, de 21 de junio de 2012 (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11 –NFJ047391–), Mahagében y David; y 22 de octubre de 2015 (asunto C-264/14 –NFJ060055–), Skatteverket y David Hedqvist.

³³ Teoría que es perfectamente resumida por Calvo Vérguez (2016, p. 33) cuando concluye que, bajo dicha teoría:

No cabe pues oponerse al ejercicio del derecho a la deducción en base a fraudes o irregularidades cometidas por el sujeto pasivo del Impuesto en fases anteriores o posteriores a la entrega objeto de tributación si no se ha demostrado el conocimiento o el deber de conocimiento del sujeto pasivo de la existencia de un fraude en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas.

Para mayor profundidad, véanse, entre otras, las Sentencias del TJUE de 12 de enero de 2006 (asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03 –NFJ021489–), Optigen, Fulcrum Electronics y Bound House Systems; 16 de mayo de 2013 (asunto C-444/12), Hardimpex; 13 de febrero de 2014 (asunto C-18/13 –NFJ053404–), Maks Pen; 6 de febrero de 2014 (asunto C-424/12 –NFJ053403–), Fatorie; y 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas.

³⁴ Medidas que se implementaron el 4 de diciembre de 2018 con la Directiva (UE) 2018/1910 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, y el Reglamento de ejecución (UE) n.º 2018/1912, por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

AIB para operaciones tales como las ventas en cadena³⁵ y los acuerdos de venta en consignación³⁶, en las cuales se contaba con una regulación, formalidades e interpretaciones dispares en los diversos Estados miembros que dificultaban el seguimiento del cumplimiento tributario y, por ende, eran proclives al fraude.

De la misma manera, se implementaban dos últimas medidas que reforzaban la armonización y que serían exigibles para garantizar la exención en origen para todas las operaciones de AIB/EIB: la justificación del transporte y la comunicación por parte del adquirente de un NIF IVA válido. Así, si quien entrega un bien a un empresario profesional localizado en otro Estado miembro no contaba con dos pruebas no contradictorias, expedidas por partes distintas e independientes del transporte del bien (en el caso de transporte por cuenta del vendedor) o no contaba con una declaración específica del transporte (en casos de transporte por cuenta del comprador) y/o no contaba con la comunicación del NIF IVA válido por parte del adquirente, no podría aplicarse la exención en origen y no se haría efectiva la inversión del sujeto pasivo, debiendo repercutir el IVA en su factura (Gómez Aragón, 2020).

Ahora, por último, consecuentemente con los pasos anteriores y conforme a los retos que ofrece el cambio de paradigma digital en el modelo económico, hemos de mencionar el último grupo de medidas que se pretenden materializar en los próximos años con el objetivo de alcanzar un sistema definitivo del IVA en la UE, el Plan ViDA propuesto por la Comisión Europea. No obstante, dicho plan lo analizaremos en el siguiente epígrafe, pues, dentro de sus fundamentos, podemos advertir cómo se puede llegar a materializar un sistema definitivo del IVA, a través del cual la obligación tributaria deba satisfacerse en el Estado miembro en donde se consume el bien o se aproveche de manera efectiva el servicio.

2.3. El IVA en la era digital: El Plan ViDA como el siguiente paso al sistema del IVA definitivo en la UE

La desmaterialización en la forma de interacción de los actores económicos y la forma en que los bienes y servicios se entregan/prestan a otros operadores económicos y a los

³⁵ La idea era cambiar el criterio vigente que determinaba que la entrega intracomunitaria exenta era aquella a la que se vinculaba el transporte de los bienes, lo cual venía generando multitud de disparidades interpretativas por una regla que considerara que, si el transporte es a cargo del primer eslabón de una operación en cadena, el transporte intracomunitario se imputará a la primera entrega, siendo esta la exenta del IVA. Así, en caso de que el transporte estuviere a cargo del último eslabón de la cadena, este se imputará a la última entrega, siendo esta la exenta (Matesanz, 2020, pp. 8-11).

³⁶ En el caso de los denominados acuerdos de *call-off stock* (ventas en consignación), esta operación generaba cierta complejidad y disparidad por cuanto algunos Estados miembros establecían requisitos y formalidades con el objetivo de verificar la realidad de la operación, que generaba una serie de costes de gestión, mientras que otros Estados simplificaban los mismos. Por ello, el nuevo marco homogeniza y elimina los costes de gestión estableciendo que la entrega intracomunitaria está exenta si se cumple una serie de condiciones (Sánchez Manzano, 2021, pp. 8-13).

consumidores finales dentro de este nuevo paradigma digital ha dejado en evidencia grandes retos para el sistema transitorio del IVA en la UE. En primer lugar, porque el denominado «comercio electrónico» escapaba a la regla establecida en el artículo 14.1 de la DIVA, según la cual, las entregas de bienes y las importaciones tienen como exclusivo objeto bienes corporales, que hoy en día tienden a desmaterializarse y, en segundo lugar, porque, aunque para la prestación de servicios se establecían algunas reglas que facilitaban el recaudo del IVA según fuera la relación B2B o B2C, las modalidades en las que se vienen prestando los servicios son cada vez más inmateriales y vinculadas a actividades desarrolladas desde plataformas digitales que permiten ciertos intercambios económicos que deberían considerarse sujetos al IVA³⁷. Así, ha quedado en evidencia la necesidad de replantear las reglas de localización, la integración de sujetos pasivos hasta ahora no considerados como tales y las formas en que se deberían cumplir y controlar las obligaciones tributarias.

En ese sentido, el primer gran cambio paradigmático se dio con la modificación de las reglas de localización en las operaciones B2C para los servicios de telecomunicaciones cuando el proveedor se encontrase fuera de la UE, en donde se consideró la ubicación de la operación a efectos del IVA en el lugar del consumo³⁸. Dicha modificación se extendería rápidamente a los servicios de radiodifusión, televisión y algunos servicios prestados por vía electrónica³⁹, los cuales, independientemente de la localización del prestador, también pasarían a gravarse en el lugar donde se encontrara el destinatario cuando estos fueren prestados a consumidores finales, generando la obligación de registrarse en alguno de los Estados miembros para poder cumplir con sus obligaciones y actuar a través de MOSS⁴⁰.

El siguiente paso sería implementar medidas para enfrentar los retos derivados del comercio electrónico con el objetivo de poder aplicar las reglas que ya se venían presentado para los servicios de telecomunicación, radiodifusión, televisión y algunos servicios prestados vía electrónica. Dicha propuesta pretendía controlar el fraude en las transacciones

³⁷ El ejemplo más emblemático es el paso dado de los libros físicos a los libros digitales, en donde ya no estamos ante una entrega de un bien como tal, sino la consideración de una prestación de un servicio. Por ello, la Directiva 2009/47/CE habilitó la posibilidad de que los Estados miembros pudieran fijar un tipo reducido o una exención para los libros, cualquiera que fuese el soporte de estos. Situación que fue recogida en el ordenamiento jurídico español por el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, que modificó la LIVA.

³⁸ De acuerdo con el artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

³⁹ Extendido a estos servicios por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

⁴⁰ En ese sentido, las Directivas 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008; 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, y 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, que modificaron la DIVA. Esta y la Directiva 2008/8/CE se integraron al ordenamiento español a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modificaba la LIVA entre otras normas. En ese mismo sentido, es importante resaltar los Reglamentos de ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo de 2011, y (UE) n.º 1042/2013, de 7 de octubre de 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

digitales, reducir la burocracia y minorar los costes que supone la creciente oleada de obligaciones formales que afectarán en gran medida a las pymes. Todo ello, a través de la modernización del sistema del IVA en la UE, que llevaría a que el sistema MOSS se aplicara con carácter general a todos los operadores que desarrollaran actividades en otros Estados miembros de la UE, estuvieran o no localizados dentro del mercado único (Calvo Vérguez, 2021, pp. 7-8; Oliver Cuello, 2021, p. 6; Sánchez Sánchez, 2021, p. 12).

Sin lugar a duda, hemos de reconocer la importancia de la evolución del MOSS como pilar del cambio a una tributación en destino, pues el régimen se vendría a consolidar a partir de la Directiva (UE) 2017/2455, sobre obligaciones en el IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes⁴¹, y con la Directiva (UE) 2019/1995, sobre ventas a distancia de bienes y entregas nacionales de bienes⁴². Así, a partir del 1 de julio de 2021, el MOSS evolucionó a un nuevo sistema de Ventanilla Única (OSS por sus siglas en inglés), mediante el cual se pretende simplificar las obligaciones formales de aquellos actores económicos que lleven a cabo entregas de bienes a distancia o presten servicios en distintos Estados miembros de la Unión Europea cuyos destinatarios sean consumidores finales (B2C).

El nuevo sistema OSS integra tres modalidades o regímenes especiales que pretenden abarcar los diversos supuestos. Un régimen exterior a la Unión (EUOSS), que se aplica a sujetos pasivos no establecidos en la UE y acoge todas las prestaciones de servicios de empresas a consumidores en la UE; un régimen de la Unión (UOSS), en donde se vinculan como sujetos pasivos solo a aquellos establecidos en la UE, dentro y fuera de la UE y las interfaces electrónicas establecidas dentro y fuera de la UE; y un régimen de importación (IOSS), para ventas a distancia de bienes importados en envíos menores o iguales 150 euros, que vincula proveedor/plataforma electrónica por todas las operaciones de pequeños envíos con destino final a consumidores en cualquier Estado miembro de la UE. Este sistema habremos de considerarlo como «opcional condicionado», ya que permite acogerse de manera voluntaria, pero establece unos umbrales cuantitativos que ahora se han unificado en el caso de las ventas a distancia y los establece, junto con la prestación de servicios, en 10.000 euros al año.

A través de él, se permite que los operadores económicos establecidos fuera de la UE y aquellos que, estando dentro de esta, realicen operaciones de prestación de servicios y entrega de bienes en diferentes Estados miembros de la UE puedan aplicar el IVA del Estado miembro donde ocurre el consumo efectivo, presentando una única declaración del IVA, con un único pago desde el Estado miembro en donde se hayan registrado (no europeos) o en donde estén establecidos (europeos) y a través de las modalidades de OSS que les

⁴¹ Integrada en parte a través de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018, en la que se introdujeron algunas novedades en la LIVA, entre las que destacan las relativas a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión.

⁴² Transpuesta al ordenamiento jurídico español mediante el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril.

correspondan⁴³. Siempre con el apoyo y asistencia de mecanismos electrónicos de información locales o europeos que les permiten verificar tipos impositivos⁴⁴ y reglas de localización⁴⁵.

Tal y como lo explica García Novoa (2023), esta evolución vendría a ratificar el plan inicial de la UE que pretende configurar el IVA como un «impuesto global sobre el tráfico internacional de bienes y servicios», ya que se fija la ocurrencia del hecho imponible del IVA en el Estado de residencia del consumidor final. De modo que se respeten las reglas del principio de neutralidad fiscal de los tributos indirectos en el comercio internacional a la vez que sigue la tendencia que rige en la fiscalidad internacional de establecer el «nuevo nexo» en las jurisdicciones de mercado por ser el lugar en donde se evidencia la capacidad económica conforme al principio de destino (Martos García y Piccirilli, 2019, pp. 153-156).

Así, el gran salto se viene dando desde que la Comisión se comprometió en su Plan de Acción Fiscal 2021⁴⁶ a presentar medidas para modernizar las obligaciones de declaración del IVA, reforzar la capacidad de los Estados miembros para realizar un seguimiento de las transacciones transfronterizas, avanzar hacia un registro único del IVA en la UE para las empresas y actualizar las reglas del IVA para la economía de plataforma. Conforme a ello, la Comisión Europea presentó el 8 de diciembre de 2022 el Plan ViDA (*VAT in Digital Age*)⁴⁷, a través del cual pretende dar ese salto cualitativo y cuantitativo en el sistema del IVA en la UE que nos lleve a una tributación efectiva en el lugar donde el bien o servicio es efectivamente consumido.

Esta propuesta pretende fortalecer los elementos tecnológicos y digitales que ya se venían usando en algunos casos por la UE y los mismos Estados miembros en el ámbito interno con el objetivo de continuar luchando contra la brecha del IVA. De ahí que se calcule

⁴³ Dicho cambio supondría un ahorro de 2.300 millones de euros en costes de cumplimiento para el sistema. https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en

⁴⁴ Por ejemplo, el buscador de tipos impositivos que ofrece la Comisión Europea, en donde se pueden revisar los tipos de todos los Estados miembros en los principales tributos. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/spiSearchForm.html

⁴⁵ Así, en el caso español, la AEAT ofrece un localizador de operaciones del IVA. <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/Localizadores>

⁴⁶ Conocido como *Package for fair and simple taxation. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an Action Plan for Fair and Simple Taxation supporting the Recovery Strategy* (COM [2020] 312 final, 15 de julio de 2020). https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf

⁴⁷ Plan que viene integrado por tres propuestas: la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital [COM (2022) 701 final, 2022/0407 [CNS], 8 de diciembre de 2022); la Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia del IVA necesarias para la era digital (COM [2022] 703 final, 2022/0409 [CNS]); y la Propuesta de Reglamento de ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de información para determinados regímenes del IVA (COM [2022] 704 final 2022/0410 [NLE]).

que este plan permitiría recuperar a los Estados miembros alrededor de 18.000 millones de euros cada año durante los próximos diez años, que no se recaudan debido a las deficiencias del sistema, y generaría a su vez un ahorro de casi 5.000 millones de euros en costes de cumplimiento a los actores económicos, ya que se integran medidas que facilitarán el cumplimiento tributario a las empresas de la UE, especialmente a las pymes⁴⁸.

La hoja de ruta de este ambicioso plan se centra en 3 grandes medidas: a) La generación de informes digitales en tiempo real basados en la facturación electrónica; b) La actualización de las reglas para la economía de plataforma (transporte de pasajeros y alojamiento de corta duración); c) La implementación de un registro único de operadores IVA en la UE. Todas estas medidas, en las que profundizaremos en el siguiente epígrafe cuando tratemos de integrarlas en el concepto de cumplimiento tributario cooperativo, coadyuvadas por muchos desarrollos tecnológicos que se pretenden implementar (Campos Martínez, 2021, pp. 615-644), se disponen como un caldo de cultivo para nuevas y novedosas obligaciones tributarias que deberán tener en cuenta tanto las Administraciones tributarias como todos los operadores económicos a la hora de desarrollar esa nueva relación tributaria sinalagmática.

No obstante, por último, y antes de adentrarnos a ver las implicaciones que generan sobre el cumplimiento tributario cooperativo, es necesario recordar que estas propuestas requieren la unanimidad de los Estados miembros y este proceso suele ser problemático, ya que, desde siempre, los integrantes de esta Unión de derecho han mostrado cierta reticencia a cualquier afectación sobre su soberanía tributaria. Así, si bien algunos cambios ya se han aprobado y están en marcha y es posible que muchos otros no lleguen a materializarse, lo cierto es que, en cualquier caso, la gran mayoría de las medidas propuestas e implementadas ya representan el cambio más significativo del IVA europeo desde el régimen transitorio de 1993 y mejorado en 2006. Con ello, los primeros pasos ya están dados para que las operaciones del IVA dentro del marco europeo, sin importar si son prestaciones de servicios o entrega de bienes, si son B2B o B2C, terminen tributando allí en donde se realiza el consumo de manera efectiva.

3. El nuevo escenario de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA: construyendo ViDA

Tal y como hemos señalado con anterioridad, el cumplimiento tributario cooperativo gira sobre dos grandes pilares que recaen en la cabeza de los obligados tributarios: uno, el compromiso de permitir un buen flujo de información relevante en el ámbito tributario hacia las Administraciones que haga parte de los manuales o compromisos de buen comportamiento

⁴⁸ Conforme al comunicado de prensa de la Comisión Europea de 8 de diciembre de 2022, llamado «Fiscalidad: abrazar la transición digital para contribuir a la lucha contra el fraude del IVA y apoyar a las empresas de la UE». https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_22_7514

tributario y, dos, la necesaria creación de mecanismos idóneos para el control de los riesgos fiscales propios de cada actividad sujeta a gravamen que les permita tener un reconocimiento certificado de ser un buen contribuyente de conformidad con la norma UNE 19602 y, así, acceder a una atenuación o liberación, en ciertas circunstancias, de aquellas consecuencias penalizadoras derivadas de algún error en el cumplimiento tributario (recargos, sanciones, etc.), incluso pudiendo generar una causal «exculpatoria» de las responsabilidades que surjan en los ámbitos administrativo y penal.

En el IVA, lo anterior se traduce en la aparición de una serie de obligaciones formales y materiales a las que deberán estar atentos los sujetos pasivos de la exacción con el objetivo de demostrar que se ha desplegado la diligencia debida y se ha actuado de buena fe en los actos de cumplimiento tributario. Por ello, el impacto que habrá de generar este eventual sistema definitivo del IVA en la UE sobre el nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo lo habremos de analizar sobre los dos grandes pilares descritos que fundamentan el nuevo paradigma en la relación jurídico-tributaria.

3.1. El flujo de información necesario para la implementación del modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA

Las normas de tributación en el IVA europeo se están enfocando en la generación de informes digitales en tiempo real basados en la facturación electrónica, lo que implica el fortalecimiento de las obligaciones formales de suministro de información y el surgimiento de nuevas para los actores económicos que operan a través de las fronteras en la UE.

Para ello, el primer paso es mejorar la identificación y registro de los obligados tributarios que actúen como sujetos pasivos en el IVA europeo, lo cual está muy avanzado. En primer lugar, y con ocasión a las *Quick Fixes*, a través de las cuales se realizó un intento progresivo de implementar reglas que nos lleven a la tributación en destino, encontramos como, poco a poco, comenzaba a aparecer una gama de elementos formales que deben cumplir los actores económicos para poder adecuarse a la operativa del IVA con el objetivo de poder simplificar ciertos trámites y reglas. Dentro de las medidas incluidas, una de las más relevantes ha sido el fortalecimiento de la obligación de ser poseedor de NIF IVA, el cual tendría que ser válido en el ámbito europeo.

En consecuencia, surgen cuatro cuestiones fundamentales para el cumplimiento tributario cooperativo. En primer lugar, la necesidad de estar debidamente registrado como operador sujeto pasivo del IVA ante la correspondiente Administración tributaria, con el objetivo de contar con que el NIF IVA no solo sirva para actuar en el ámbito interno en el tráfico mercantil, sino que también sirva en el ámbito europeo, ya que dicho número de identificación deberá ser reportado al vendedor con el objetivo de que se pueda aplicar la inversión del sujeto pasivo. En segundo lugar, la validez de dicho NIF IVA, que supone, de un lado, el cumplimiento de una serie de requisitos establecidos por cada Estado miembro para su

concesión⁴⁹ y, de otro lado, su registro en el VIES⁵⁰, en donde constan los datos relativos a los citados números de identificación y a los titulares de estos en cada Estado miembro.

Asimismo, el segundo paso relevante es el ya reseñado sobre la evolución y extensión del régimen de ventanilla única (OSS), ya existente para ciertas operaciones del comercio electrónico y para las ventas a distancia, y que se pretende ampliar a todos los actores económicos. En este caso, la idea es contar un registro único del IVA en la UE que alcance a la gran mayoría de los actores económicos, sean residentes en un Estado miembro o estén localizados fuera de dicho territorio, para que puedan suministrar sus bienes y servicios en los diversos Estados miembros integrantes del mercado único europeo cumpliendo sus obligaciones en materia del IVA en el destino, pero en un mismo idioma y a través de un único portal web, que será suministrado por la Administración tributaria en donde esté localizado (caso de sujetos pasivos europeos) o en donde decida inscribirse (caso de los no residentes en la UE) para cumplir con las obligaciones derivadas del régimen OSS según sus modalidades (EUOSS, UOSS, IOSS).

Su importancia para el cumplimiento tributario cooperativo se puede ver al conjugar la obligación de tener un NIF IVA válido para el ámbito europeo y la gestión del IVA a través de OSS. Lo anterior no solo permite a las autoridades fiscales generar control y seguimiento de las operaciones, sino que también facilita el funcionamiento para los propios obligados. Por ello, entiende la Comisión Europea que esta medida, que también pretende estar plenamente establecida en toda su amplitud a partir de 2025, tendrá que incluir simplificaciones específicas que pueden ofrecer una experiencia aún mejor para los comerciantes y clientes de comercio electrónico.

En consecuencia, se propone la actualización de los sistemas de cada Estado miembro, la inclusión de un régimen del IVA para las pymes, la asistencia de elementos tecnológicos que hagan que los procesos de control y corrección sean más rápidos y eficientes, y la mejora de los sistemas de intercambio de información entre las autoridades fiscales y aduaneras. Lo anterior significaría un aumento de ingresos para las Administraciones tributarias⁵¹, pero también se estima que podría generar un ahorro a los operadores económicos,

⁴⁹ En el caso de España, conforme al artículo 25.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en donde se señala que dicho NIF IVA para las operaciones intraeuropeas se asignará con el alta el Registro de Operaciones Intracomunitarias (ROI).

⁵⁰ El sistema VIES se creó conforme al Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, que desarrolló la obligación de los Estados miembros de disponer de una base de datos electrónica para la identificación de los empresarios, lo que permite contrastar con celeridad y vía telemática el NIF IVA del destinatario.

⁵¹ Ya se habla de que el uso del OSS, durante los seis meses que lleva aplicándose al comercio electrónico, puede haber generado alrededor de 8.000 millones de euros en ingresos semestrales (anualmente estimado en 13.600 millones de euros). En ese sentido, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, p. 14).

especialmente a las pymes, de unos 8.700 millones de euros en costes administrativos y de registro durante diez años⁵².

Ahora, tal y como hemos señalado en epígrafes anteriores, conforme al sistema del IVA actual, los actores económicos estaban obligados en la mayoría de los casos a presentar informes recapitulativos de las operaciones del IVA intracomunitario máximo cuatro veces al año en algunos Estados miembros⁵³. Lo que producía un flujo de información lento que impedía una reacción adecuada por parte de las autoridades ante transacciones sospechosas o fraudulentas. En consecuencia, muchos Estados miembros, como solución, están implementando informes digitales en tiempo real para sus transacciones nacionales con gran acierto⁵⁴. No obstante, al no ser una solución conjunta⁵⁵, ello estaba generando disparidades en los diferentes Estados miembros que ocasionaban una gran carga procedimental a los actores económicos⁵⁶. Así, tal y como señalaba Soler Bleda (2018, p. 10):

Más allá de los planteamientos exclusivamente nacionales, la UE está necesitada de un método eficaz que sirva para armonizar el control de los impuestos armonizados, al menos en el caso del IVA, donde cada vez es mayor el volumen

⁵² Así, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, p. 15).

⁵³ Por ejemplo, en España, el informe recapitulativo de las operaciones es una obligación consagrada en el artículo 164.uno. 5.º de la LIVA y se tendrá que cumplir a través del modelo 349 regulado en la Orden HAC/174/2020, de 4 de febrero. En este caso, el plazo para el cumplimiento de esa obligación, regulado en el artículo 81 del RIVA, poco a poco se ha venido reduciendo, ya que, a partir de marzo de 2020, desaparece la posibilidad de presentación anual, quedando solo la general mensual y la especial trimestral.

⁵⁴ En el caso de España se ha implementado con gran éxito desde 2017 el Sistema de Información Inmediato (SII). Este es un sistema abierto a todos los operadores económicos que tengan que cumplir con obligaciones del IVA, el cual se basa en la llevanza de los libros registro del impuesto a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro cuasi inmediato de los registros de facturación. Aunque es obligatorio para algunos sujetos (grandes empresas, grupos de IVA e inscritos en REDEME) y voluntario para el resto, poco a poco es posible que se consolide como un mecanismo que abarque a todos los operadores (Romero Flor, 2022, pp. 15-19; Serrano Antón, 2022, pp. 68-69).

⁵⁵ Por ejemplo, hay Estados miembros que manejan la información del IVA digitalizado a través de sistemas basados en PTC, en donde Bulgaria, Croacia, República Checa, Estonia, Letonia y Eslovaquia tienen sistemas basados en listas, mientras que Lituania, Polonia y Portugal trabajan con sistemas SAF-T (*Standard Audit File for Tax*), que es un tipo de archivo basado en el estándar XML que se utiliza internacionalmente para el intercambio electrónico de información fiscal. De otro lado, encontramos Estados miembros que basan sus sistemas en CTC, es decir, en declaraciones en tiempo real, tales como Hungría, España e Italia (EDICOM, 2022).

⁵⁶ Carga que se traducía en mayores costes operativos. La Comisión calcula que dichos costes ascienden a 4.100 millones de euros en los próximos 10 años, que se terminarían ahorrando en beneficio de los sujetos pasivos del impuesto. En ese sentido, el *Resumen de evaluación de impacto* realizado por la Comisión Europea (SWD [2022] 394 final, de 8 de diciembre de 2022).

de relaciones intracomunitarias y un sistema detallado de intercambio y el paso dado para acabar con el «sistema transitorio» va en esa línea y en el camino de la pretendida armonización del control.

En ese sentido, dentro de las medidas del Plan ViDA encontramos un tercer punto. Esta propuesta tiene como objetivo que los sistemas de información digital del IVA desarrollados por los Estados miembros converjan en toda la UE y faciliten el flujo de información. Así, se pretende introducir un sistema información digital en tiempo real (DDR por sus siglas en inglés) a efectos del IVA basado en la facturación electrónica⁵⁷. Esto proporcionará a los Estados miembros la información valiosa que necesitan para intensificar la lucha contra el fraude del IVA, especialmente el fraude carrusel. También será fundamental para la asistencia a los obligados con el objetivo de mejorar su cumplimiento fiscal, ya que permitirá la generación de predeclaraciones⁵⁸ por parte de las Administraciones tributarias e, incluso, en un futuro no muy lejano, eliminar la presentación de las declaraciones, lo que permitiría cerrar poco a poco la brecha en el IVA europeo tanto en cumplimiento como política.

En este régimen, que pretende entrar en funcionamiento a partir de 2028, todos los actores económicos sujetos pasivos del IVA estarán obligados a emitir y recibir facturas electrónicas estructuradas (XML, UBL, PDF/A3, etc.) y no en PDF. En ellas, se tendrán que integrar otros datos tales como el número IBAN (u otro identificador) de la cuenta del proveedor que recibirá el pago, la fecha de vencimiento del pago y si la factura es rectificativa de otra. Con el objetivo de fomentar la adopción de la facturación electrónica nacional, los Estados ya no tendrán que buscar la aprobación de la UE para implementarla de manera obligatoria según el actual artículo 232 de la DIVA. Así, el uso de facturas en papel solo será posible en situaciones en las que los Estados miembros lo autoricen (Asquith, 2022b). La vigilancia

⁵⁷ Conforme a la Directiva 2014/55/CE sobre facturación electrónica en la contratación pública, mediante la cual se pretende que todos los países miembros de la UE sean capaces de recibir y procesar las facturas electrónicas, según el reciente estándar europeo EN 16931.

⁵⁸ En el caso español, el SII supuso una mejora sustancial en la relación de comunicación entre la Administración y el contribuyente, ya que permite una relación bidireccional, automatizada e instantánea. Asimismo, se configura como una herramienta tanto de asistencia al contribuyente como de mejora y eficiencia en el control tributario. El ejemplo más paradigmático es que permite ofrecer a determinados contribuyentes la confección automática de su autoliquidación del IVA, es decir, un borrador o predeclaración del modelo 303 (Pre 303/LLAA), <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/pre-303.html>. Incluso, ya se vienen aplicando a ciertos contribuyentes en los modelos de declaración informativa de resumen anual del IVA, tal y como sucede en Bizkaia; véase https://www.bizkaia.eus/home2/archivos/DPTO5/Temas/programas_ayuda/ca_BorradorIVA390_140.pdf?hash=8a614c137c01a4d94ab98dbe982f4a0e&idioma=CA. Asimismo, se pretende aplicar en el ámbito ordenamiento español general, tal y como se establece en el artículo 12 sobre facturación electrónica de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas, y como se materializa en el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, sobre el reglamento denominado «Veri*factu», en donde se establecen los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación electrónica; véase https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_Reglamento_Veri_factu_.html

de las operaciones se realizará a través de controles continuos de transacciones (CTC por sus siglas en inglés) o informes basados en transacciones. Para ello, se incluirán informes digitales de suministros intracomunitarios (ICS por sus siglas en inglés) que afectarán a todos los actores económicos sujetos al IVA, incluidos los no residentes. Aunque no hay reconocidos elementos técnicos hasta la fecha, la idea es que la información se envíe a las autoridades fiscales nacionales para su consolidación inmediata en una base de datos común de la UE, probablemente «Central VIES», en donde se incluirán las transacciones de DDR, al igual que su número de identificación en el IVA (Asquith, 2022a).

El cuarto y último paso que reforzará las obligaciones de suministro de información se refleja en la actualización de las reglas del IVA para la economía de plataforma (transporte de pasajeros y alojamiento de corta duración). El auge de las plataformas en línea que actúan como intermediarios entre los proveedores de ciertos servicios y los consumidores siempre ha estado en el punto de mira desde que se entendió que la economía digital iba más allá del comercio electrónico. Esta situación, en especial en el ámbito del transporte de pasajeros y el alojamiento de corta duración, venía presentando asimetrías, ya que estos operadores ahora compiten directamente con los proveedores tradicionales (por ejemplo, hoteles y empresas de transporte privado). De ahí, tal y como explica García Novoa (2023)⁵⁹, que estas empresas hayan pasado de ser consideradas empresas de intermediación a ser consideradas verdaderas empresas multinacionales que realizan actividades finales.

Según las normas actuales del IVA, los obligados a recaudar y remitir el IVA a las autoridades fiscales serían los proveedores subyacentes de servicios (individuo que alquila un apartamento). Con esta modificación, los operadores de la economía de plataforma en esos sectores serán responsables de recaudar y remitir el IVA a las autoridades fiscales cuando los proveedores de servicios no lo hagan. Así, el IVA simplemente se agrega automáticamente al precio que se muestra en la plataforma, ya que será la plataforma la que lo recaudará del cliente y lo remitirá a las autoridades fiscales sin que afecte a los proveedores subyacentes⁶⁰. En caso de que las plataformas no se encuentren localizadas en territorio

⁵⁹ En ese sentido, es relevante el proceso de cambio desde la Sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017 (asunto C-434/15 –NCJ062856–), Uber Systems Spain, en donde se consideró que Uber no es solo un intermediario, sino que desarrolla una actividad final de servicio de transporte mediante herramientas informáticas, pasando por la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2019 (asunto C-390/18 –NCJ064919–), Airbnb Ireland, en donde se dejó sin efecto la obligación de darse de alta y cumplir una serie de requisitos administrativos exigibles a los agentes inmobiliarios en Francia, hasta llegar a las Sentencias del TJUE de 22 de abril de 2022 (asunto C-674/20 –NFJ085886–), Airbnb, en donde se declaran compatibles con el derecho de la Unión las obligaciones de información exigidas en Italia a las plataformas de alojamiento turístico, y 28 de febrero de 2023 (asunto C-695/20 –NFJ088872–), Fenix International, en donde se reitera la condición de proveedor de servicios a plataformas como Only Fans.

⁶⁰ Así, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, pp. 5-6).

europeo, al igual que otras empresas que prestan servicios transfronterizos, será necesario que se establezcan en un Estado miembro, desde el cual operarán a través de OSS, o, en caso de no residir en ningún Estado miembro, deberán nombrar un representante fiscal que actuará como intermediario en la operativa del IOSS (Caragher, 2022).

No obstante, para implementar estas mediadas es necesario contar con un suministro de información adecuado. Por ello, se pretende la introducción de un modelo de información en donde se indique el servicio de facilitación realizado que permita aplicar reglas uniformes de localización y contabilizar el IVA sobre el suministro subyacente donde el proveedor no cobra IVA, asegurando así la igualdad de trato entre los sectores tradicional y digital⁶¹. Aquí es donde entra en juego la denominada DAC 7⁶², la cual tiene como objetivo, entre otros⁶³, incorporar nuevas obligaciones de información para los agentes económicos que operen a través de plataformas e interfaces digitales que ofrezcan una foto transversal de la operación y que permitan su control a través de la aplicación de una serie de normas y procedimientos de diligencia debida sobre aquellos operadores. Estas obligaciones para las plataformas entraron en vigor el 1 de enero de 2023, siendo el primer informe a 31 de enero de 2024. El incumplimiento de estas nuevas obligaciones dará lugar a sanciones importantes. En consecuencia, esa información deberá suministrarse de manera periódica al Estado miembro de localización del vendedor o del lugar en donde se encuentre el inmueble si estamos ante un arrendamiento de corta duración⁶⁴. Además, el objetivo es que se incluya dentro de los mecanismos de intercambio automático de esta información (AEOI) entre las autoridades fiscales (Asquith, 2023).

Así, estas nuevas medidas, a través de las cuales se busca que las plataformas e interfaces electrónicas sean responsables de las transacciones de bienes B2C de los vendedores residentes en la UE y que se aplicaría a partir del 1 de enero de 2025, pretende eliminar la actual desigualdad en materia del IVA que sufren los operadores tradicionales de estos sectores. Además, las estimaciones muestran que este simple cambio debería generar hasta 6.600 millones de euros al año en ingresos adicionales por el IVA para los Estados miembros durante los próximos diez años (Caragher, 2022).

⁶¹ Así, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, pp. 6-7).

⁶² Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021.

⁶³ La DAC 7 pretende tener cobertura sobre todas las transacciones de bienes y servicios, incluyendo todo tipo de transacciones (B2C, B2B, B2G, P2P, etc.), en especial para las operaciones disruptivas relacionadas con la economía colaborativa, de plataforma e interfases digitales.

⁶⁴ Tal y como explica García Novoa (2023), estas medidas aspiran a consolidar obligaciones de información intercambiables, tal y como las que existen en los ámbitos financiero, *exchanges* y de proveedores de servicios relacionados con criptoactivos. Todo ello, en línea con lo previsto por la OCDE en *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, presentado el 19 de febrero de 2020.

3.2. La creación de mecanismos idóneos para el control de los riesgos fiscales propios de cada actividad sujeta a gravamen y su adecuación a la norma UNE 19602

Recordemos que el segundo gran objetivo del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo es el desarrollo por parte de los obligados de sistemas que permitan realizar un debido análisis de los riesgos fiscales derivados de su actividad, que se enfoquen en la detección, evaluación, control, atenuación y corrección de aquellas situaciones en las que pueda verse afectada su gestión en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales y formales (Vicente-Arche Coloma, 2021, pp. 164-165). Se pretende establecer dicho sistema conforme a una serie de estándares normalizados que, en el caso español, están recogidos en la norma UNE 19602.

Este documento normalizador pretende integrar la experiencia de los estándares internacionales propios del *compliance* penal (norma UNE 19601) estableciendo un marco de referencia que permite disponer de un sistema de gestión de cumplimiento tributario alineado con las exigencias del conjunto de la normativa española⁶⁵. En consecuencia, trata de delimitar los elementos que deberán implementar los actores económicos, tanto en el ámbito objetivo como subjetivo de su gestión, para minorar el riesgo tributario a través de mecanismos o sistemas de cumplimiento que les permitan demostrar la suficiente diligencia en el manejo de sus obligaciones tributarias (Lucas Durán, 2020, pp. 5-6). Con ello se facilita la depuración de responsabilidades y el acceso a ese nuevo modelo de cumplimiento, en el que podrán beneficiarse de una serie de ventajas en su relación con las Administraciones tributarias que podrían llegar a alcanzar hasta la atenuación o, incluso, la no imposición de infracciones o sanciones.

En ese sentido, a la hora de establecer los mecanismos de mitigación, control y prevención de riesgos fiscales, adicionalmente a la verificación de los procesos generales propios a cada actividad económica desplegada, lo más relevante para el objetivo de este documento es identificar los escenarios en donde se enervan los riesgos derivados de todo este entramado de obligaciones tributarias (existentes y propuestas) del IVA europeo. Especialmente, en relación con las implicaciones que viene teniendo la teoría del conocimiento a la hora de aplicar las exenciones de ciertas operaciones en origen, la posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportado y las responsabilidades que se deriven de operaciones en las que la evasión o

⁶⁵ Así, tal y como se recoge en los fundamentos:

Esta norma UNE facilita diseñar o evaluar sistemas de gestión de cumplimiento tributario que permitan generar o mejorar una adecuada cultura organizativa, sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario y opuesta a las malas praxis que toleran o amparan conductas ilícitas o abusivas, en el seno de las organizaciones de todos los tamaños y actividades, tanto del sector privado como público, con o sin ánimo de lucro.

Para mayor profundidad de las implicaciones de la norma UNE 19602 véanse, entre otros, Calvo Vérguez (2019), Chico de la Cámara y Velasco Fabra (2019) y Lucas Durán (2020).

elusión fiscal estén presentes⁶⁶. Como veremos, el problema al que nos habremos de enfrentar es la aplicación de un concepto jurídico indeterminado dentro del cual se recoge el nivel de los actos de diligencia que debería haber asumido un sujeto al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias vinculadas al IVA, en donde «debía haber sabido» que con sus inobservancias y faltas de diligencia estaba incumpliendo o ayudando a incumplir las normas tributarias.

Así, dentro de esos riesgos fiscales que el obligado deberá tener en cuenta a la hora de constituir sus manuales de conducta e implementación de sistemas de mitigación de riesgos fiscales que le permitan demostrar la diligencia debida en caso de confrontar alguna controversia fiscal conforme a la norma UNE 19602 y de acuerdo con la forma como viene evolucionando el IVA en la UE, en donde se requiere una interpretación razonable en aplicación del principio de buena fe y del novedoso derecho al error, encontramos como fundamentales una serie de elementos que hemos querido recoger así:

A) La delimitación del hecho imponible

Es el primer gran reto a la hora de interpretar las normas del IVA que recogen una gran variedad de reglas que dependen de identificar si estamos ante una prestación de servicios o una entrega de bienes propios del tráfico mercantil, si la operación es B2B o B2C, además de si estamos ante regímenes especiales. Todo ello nos lleva a una regulación dispersa que, como bien expresa Lucas Durán (2020, p. 7), cuenta con muchas «particularidades y singularidades muy heterogéneas y que dificultan notablemente la interpretación de tales preceptos». La delimitación del hecho imponible será fundamental también para concretar los supuestos de exención o no sujeción, así como la aplicación de las reglas de localización de las operaciones. En consecuencia, será relevante para las entregas de bienes y prestación de servicios en el ámbito europeo, por cuanto en las operaciones B2B se vienen aplicando cada vez más requisitos y medidas restrictivas que permitan entender exenta la operación en origen y la inversión del sujeto pasivo, exigiendo en muchos casos que el proveedor de un bien o servicio haya aplicado el IVA de manera efectiva para poder deducir las cuotas soportadas de dicha operación. Un ejemplo de ello lo podemos ver con la tendencia en las operaciones intracomunitarias de bienes entre sujetos pasivos del IVA, ya que de los requisitos surgidos de las *Quick Fixes* se terminan demandando elementos probatorios y de gestión adicionales para que la operación se entienda exenta en origen y curse la inversión del sujeto pasivo (por ejemplo, NIF IVA válido y las pruebas de la salida de los bienes desde un territorio a otro).

B) Las reglas de localización

Tal y como hemos señalado, la delimitación del hecho imponible también va a ser fundamental para adecuar las reglas de localización de las operaciones, pues, en el mismo

⁶⁶ Responsabilidades recogidas con carácter general en los artículos 41 y 43 de la LGT y, de manera específica, en el artículo 83 de la LIVA.

sentido, la localización dependerá de si estamos ante una operación con un bien o un servicio, de qué tipo de bien o servicio se suministra y de si la operación es a un consumidor final o entre empresarios⁶⁷. Sin lugar a duda, con el advenimiento de la economía digital, la complejidad en la interpretación de las reglas de localización se ha visto exacerbada, pues la desmaterialización de muchos bienes (por ejemplo, entretenimiento, libros, música, etc.) y la posibilidad de entregar bienes y prestar muchos servicios a través de plataformas localizadas en cualquier lugar del mundo genera que las tradicionales reglas se evidencien obsoletas y creen gran confusión e incertidumbre. Aunque, tal y como hemos señalado, la tendencia del IVA en la UE con ocasión al Plan ViDA está enfocada cada vez más en la tributación en destino, es importante controlar los riesgos derivados de hacer un uso inadecuado de las reglas de localización. Es importante resaltar que, ante la complejidad de estas reglas, este riesgo viene siendo mitigado con la extensión del sistema OSS a muchas de las operaciones, pues facilitaría al operador gestionar sus tributos desde una misma jurisdicción y a través de sistemas tecnológicos ofrecidos por las Administraciones tributarias que, incluso, permiten la localización de las operaciones a través de herramientas tecnológicas de asistencia.

C) La «obligación» de comprobación del NIF IVA válido en las operaciones B2B a través de VIES

Tal y como se desprende de la aplicación del fenómeno de la inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sujetos pasivos del IVA, uno de los elementos fundamentales viene determinado por la exigencia que nace para el adquirente de informar un NIF IVA válido con el objetivo de que quien suministre el bien o servicio pueda aplicar la exención en origen y se ejecute la inversión del sujeto pasivo. Este requisito plantea un problema aún no resuelto sobre la «obligación» que recae o no sobre el proveedor de ser él quien verifique la validez del NIF aportado través del sistema VIES. En ese sentido, si en una determinada operación propia del marco europeo del IVA se aplica la exención en origen sin comprobarlo, estando inmerso en algún acto de elusión o evasión, incluso, ante un error en el cumplimiento de la obligación tributaria, puede considerarse que no sería aplicable la teoría del conocimiento⁶⁸. Considerando así que el sujeto no ha desplegado la diligencia debida, viéndose comprometido, en el mejor de los casos, a rectificar las autoliquidaciones presentadas aplicando el IVA de origen y asumiendo las sanciones que le correspondan, mientras que, en caso de fraude, puede llegar a ser considerado responsable solidario de las cuotas defraudadas⁶⁹.

No obstante, siendo esta teoría un instrumento útil a la hora de luchar contra conductas tendentes a la elusión o evasión fiscal, es necesario ponderar su aplicación. Si bien es

⁶⁷ Por ejemplo, en el caso español, véanse las reglas de los artículos 68 a 74 de la LIVA.

⁶⁸ En ese sentido, la Sentencia del TJUE de 9 de febrero de 2017 (asunto C-21/16 –NFJ065375–), Eurotyre BV.

⁶⁹ Lo anterior conforme al artículo 87.uno de la LIVA.

fundamental aumentar los niveles de exigencia debida, demandando realizar una serie de averiguaciones cuando estemos ante supuestos que dejen en evidencia irregularidades en la operación con fundamentos en indicios claros y objetivos, tal y como puede ser una operación con precio notoriamente anómalo, no es proporcional exigirle al obligado tributario que sea él quién «deba conocer» que está siendo objeto de actos irregulares cuando las operaciones tienen apariencia de normalidad⁷⁰.

De todas maneras, al establecer los mecanismos de control, mitigación y prevención de riesgos fiscales derivados del *tax compliance*, sería recomendable establecer un protocolo para que, en este tipo de operaciones, se acceda al sistema VIES para verificar la validez del NIF y poder ejecutar la operación sin que se perturben los objetivos de la neutralidad del IVA. Con ello se evitarían las conductas que se vienen presentando por parte de los proveedores, quienes, ante la mínima duda, prefieren facturar con el IVA de origen en las operaciones intraeuropeas, lo que afecta al objetivo final de un sistema que propende a gravar las operaciones en el lugar de consumo efectivo de los bienes y servicios. Aquí sería importante recordar que, conforme al Plan ViDA, la obligación de registro único europeo del IVA viene acompañada de la construcción de una base de datos común a todos los Estados miembros, en la que se podrá verificar, entre otras cosas, el número de identificación del IVA de todos los operadores que intervengan dentro del mercado único.

D) La aplicación de los tipos de gravamen

Recordemos que poco a poco se vienen dando grandes pasos para alcanzar un sistema del IVA que se fundamente en la tributación en destino. Esencialmente, y por ahora, este sistema ya alcanza a las prestaciones de servicios y entrega de bienes ejecutadas dentro del marco del comercio electrónico cuando se realicen ante el consumidor final (B2C). Los operadores podrán (muy pronto deberán) cumplir con sus obligaciones tributarias en un solo idioma desde su lugar de localización (europeo) o de registro (no europeos) a través de las modalidades ofrecidas por el sistema OSS. Es decir, tendrán que liquidar el IVA conforme a tipos de gravamen tan diversos como el número de Estados miembros en los que operen dentro del mercado único, siendo uno de los riesgos no tener pleno conocimiento de estos. En esta ocasión, el riesgo puede ser mitigado gracias al papel fundamental que juega el sistema OSS y la asistencia de las herramientas tecnológicas que facilitan las Administraciones tributarias al hacer una debida delimitación del hecho imponible, su localización y ofrecer los tipos de gravamen propios de la jurisdicción según el tipo de operación.

⁷⁰ Posición que acertadamente critica Martín Fernández (2021, p. 53), quien argumenta que hay una desproporción tal en el nivel de esta exigencia que nos llevaría «a una situación próxima a la de una responsabilidad objetiva, introduciendo un riesgo desorbitado para el desarrollo de actividades económicas». Para el autor, esta posición es excesiva y desproporcionada, tal y como reseña en la postura del voto particular de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2012 (rec. núm. 1489/2009).

E) La posibilidad de deducir las cuotas soportadas

Esta es una de las principales situaciones que refleja la necesidad de crear esos mapas de riesgo tributarios en la búsqueda del cumplimiento tributario óptimo. Todo el sistema del IVA funda su neutralidad en el derecho que tienen los agentes económicos de poder aplicar las deducciones de las cuotas soportadas en el desarrollo de la actividad al no ser ellos quienes deban soportar la presión fiscal definitiva. No obstante, el incremento en el fenómeno del fraude en el IVA llevó a que muchos Estados miembros tomaran una serie de medidas con el objetivo de frenar las singulares operativas artificiosas que tenían como objeto la elusión y evasión en esta exacción, llegando a impedir que las cuotas soportadas se pudieran deducir ante cualquier indicio de una operación irregular⁷¹.

Evidentemente, esta problemática sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas se exagera en el ámbito europeo en relación con el sistema implementado de exención en origen y tributación en destino a través de la inversión del sujeto pasivo que, adicionalmente al insuficiente nivel y lentitud con que fluye la información en las operaciones sujetas al IVA dentro de la UE, terminó ocasionando una brecha de cumplimiento debido al aumento en operaciones tendentes al fraude fiscal. Por ello, a pesar de que, desde siempre, el TJUE ha considerado la importancia de reconocer dicha deducción cuando la operación sea real, a pesar de no contar con ciertos elementos formales, también empezó a reconocer que, en determinadas circunstancias, se podía negar el derecho a la deducción del IVA soportado quebrando una de sus reglas básicas de funcionamiento⁷². Así, terminó estableciendo la mencionada teoría del conocimiento, a través de la cual se empezó a cualificar la diligencia debida que tenían que demostrar los operadores económicos al momento de querer deducir una cuota soportada vinculada a una operación irregular o fraudulenta, pues, conforme al nivel de gestión de sus riesgos tributarios, estos tendrían que demostrar que no «debían haber sabido» que existía una irregularidad en los eslabones que integraban la producción y distribución de un bien o servicio, pues, de lo contrario, se entenderían responsables dentro de una operación del IVA fraudulenta (Martín Fernández, 2021, p. 54).

De ahí nace la necesidad de demostrar la suficiente diligencia en la verificación y concurrencia de los requisitos formales exigidos para cada tipo de operación (por ejemplo, validez del NIF IVA suministrado por el adquirente), ya que ello evitaría que las Administraciones tributarias entiendan que el obligado que pretende la deducción de sus cuotas soportadas ha tenido algún nivel de intencionalidad en su incumplimiento, reconociéndolo como un error que puede llegar a ser no sancionable o generador de una atenuación en la responsabilidad imputada.

⁷¹ Esto fue lo que llevó al surgimiento de las *Quick Fixes*, ya que muchos Estados negaban el derecho a deducción de las cuotas soportadas o la aplicación de la exención en origen si no se verificaba que el adquirente tenía NIF IVA válido, si no contaba con una factura en las condiciones exigidas o si no aportaba una serie de elementos particulares vinculados a la especialidad de la operación, tal y como sucedía con los denominados *call-off stock*.

⁷² Sentencia del TJUE de 6 de julio de 2006 (asuntos acumulados C-439/04, Axel Kittel contra Estado belga, y C-440/04, Estado belga contra Recolta Recycling SPRL –NFJ022972–).

Por ende, la adecuación de los modelos de gestión de riesgos fiscales no solo tendrá funcionalidad a la hora de cumplir con ciertas obligaciones formales, sino que tendrá su traslado a factores de vital importancia en la operativa del IVA y en el impacto económico y de responsabilidades que pueda tener este impuesto sobre el operador. En consecuencia, ante un descuido en el deber de diligencia, adicionalmente a las responsabilidades de orden penal generadas ante la comisión de un ilícito tipificado como tal, la neutralidad del impuesto desaparecería y el actor económico habría de asumir esa presión fiscal no solo en forma de cuotas, sino también en forma de sanciones.

F) El cumplimiento de obligaciones formales (registro, facturación electrónica e informes digitales)

Adicionalmente a las obligaciones tradicionales dentro de la operativa del IVA, tales como aquellas vinculadas al censo, llevanza de libros contables y mercantiles, las de autoliquidación e ingreso o las requeridas para optar al derecho de la deducción de cuotas soportadas o a la compensación o devolución de estas, encontramos tres elementos fundamentales que los sistemas de gestión de riesgos fiscales habrán de tener en cuenta conforme viene evolucionado el IVA en la UE.

De un lado, el desarrollo de un registro único de IVA en el ámbito europeo propuesto por el Plan ViDA, mediante el cual se pretende la identificación plena de todos los operadores económicos que pretendan interactuar dentro del mercado único europeo, estén o no localizados en un Estado miembro⁷³. Para ello, los actores económicos habrán de darse de alta en este censo, que estará interconectado entre todos los Estados miembros, en cumplimiento de algunos requisitos que se les pueden exigir, tal y como puede ser el nombramiento de un representante legal en el Estado miembro de registro (Caragher, 2022)⁷⁴. Ello no solo permitirá tener control sobre sus actuaciones, sino que también servirá como un mecanismo de prevención, ya que, de considerarse que el sujeto es ficticio, incumplidor reiterativo o en alto riesgo de incurrir en actos de evasión o elusión, se procedería a revocar su registro permanente o temporalmente como medida preventiva, impidiéndole operar⁷⁵.

⁷³ Recordemos que una de las obligaciones formales es presentar las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11 del Real Decreto 1065/2007. Asimismo, para operar en el ámbito europeo se establece la necesidad darse de alta en el ROI, tal y como consta en el artículo 25.1 del mismo real decreto.

⁷⁴ Tal y como se les pretende exigir a las plataformas que no se encuentren localizadas o registradas en algún Estado miembro, para que puedan operar a través del OSS.

⁷⁵ Un ejemplo de ello es lo que ocurre dentro del ordenamiento tributario español, en donde se cuenta con un procedimiento de revocación del NIF reconocido en los artículos 146 y 147 del Real Decreto 1065/2007, que viene siendo usado, entre otras cuestiones, para prevenir su uso en actos de fraude. Así, según el informe *Evaluación intermedia de los efectos de la ley de lucha contra el fraude fiscal*, la Agencia Tributaria ha eliminado este número identificativo a 940.000 sociedades desde que entró en vigor la Ley 11/2021,

De otro lado, al ser un impuesto en el que los elementos formales y probatorios son esenciales y relevantes no solo para las funciones de vigilancia y control por parte de las Administraciones tributarias, sino que también para la misma operativa de los actores económicos al permitir la correcta repercusión y deducción de cuotas soportadas, los sistemas de control y mitigación de riesgos fiscales que se desarrollen habrán de implementar mecanismos que regulen, de manera adecuada y con apoyo tecnológico, sus procedimientos de emisión y recepción de facturas. Así, en la gestión de las operaciones del IVA, se vuelve preponderante la llevanza de libros de contabilidad y facturación, en donde queden debidamente registradas las operaciones del IVA soportado y repercutido conforme a las facturas recibidas y emitidas, así como las Administraciones tributarias que actúen como acreedoras o deudoras por tales conceptos⁷⁶.

Sin lugar a duda, en la mitigación de estos riesgos fiscales, la tecnología tiene la clave del cumplimiento tributario óptimo (Campos Martínez, 2021, pp. 628-635), ya que permite un mayor control en las obligaciones de emisión, recepción, conservación y, especialmente, en el suministro de facturas como fuente primordial de información que facilita el control del cumplimiento a las Administraciones tributarias (Serrano Antón, 2022, pp. 74-75). En ese sentido, los diversos Estados miembros vienen desarrollando sus propios sistemas de facturación electrónica y suministro de información con el objetivo de controlar, de manera casi instantánea, cualquier inconsistencia en las operaciones sujetas al IVA⁷⁷. Por ello, el sistema del IVA europeo tiene como objetivo hacer uso de la facturación electrónica como un pilar de su funcionamiento a través de una interconexión y estandarización de muchos de los parámetros acogidos por los Estados miembros. Este sistema obligaría a los operadores económicos que actúen dentro de los diversos Estados miembros de la UE a emitir una factura electrónica estructurada a través de la cual se recoja una serie de datos significativos para el control de las operaciones. Así, el obligado podría emitir las facturas electrónicas a través de sus sistemas de caja (*points of sale* o datáfonos) o de contabilidad para, de manera automática, poder remitir la información a sus clientes y a la propia Administración tributaria en tiempo real (Campos Martínez, 2020, pp. 207-208; Serrano Antón, 2022, pp. 75-79).

Por último, el registro único europeo del IVA y la facturación electrónica permitirán crear los mencionados requisitos del reporte digital de información fiscal (DDR) que se pretenden implementar con el Plan ViDA. A través de estos no solo se suministrarán herramientas a las Administraciones tributarias para hacer un seguimiento casi en tiempo real del cumplimiento tributario en el IVA, sino que también, con el objetivo de prestar asistencia al contribuyente en sus obligaciones de cumplimiento relacionadas con sus autoliquidaciones (mensuales,

de 10 de julio, de lucha contra el fraude fiscal. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/30-12-22-Informe-Evaluacion-intermedia-efectos-Ley-LuchaContraFraude.pdf>

⁷⁶ Tal y como se exige en los artículos 164 a 166 bis de la LIVA.

⁷⁷ Actualmente, en la UE, doce países han introducido ya algún tipo de obligatoriedad en relación con el reporte fiscal electrónico, pero solamente tres países han adoptado modelos CTC en tiempo real: España (SII), Hungría (RTIR) e Italia.

trimestrales y anuales), van a ser (y ya lo vienen siendo) usados para generar predeclaraciones tanto en relación con la liquidación del impuesto como informativas. Lo anterior nos puede llevar a un escenario en donde las mismas autoliquidaciones pueden desaparecer (Campos Martínez, 2020, pp. 215-218 y 225; Serrano Antón, 2022, pp. 90-93), en la misma medida que la obligación de presentar la declaración recapitulativa (mensual, trimestral) exigida en las operaciones europeas relacionadas con el IVA.

Conforme a lo ya señalado, dentro de los sistemas de mitigación y control de riesgos fiscales derivados del IVA, será un elemento que tener en cuenta el hecho de contar con el apoyo de diversas herramientas tecnológicas que permitan la emisión de las facturas digitales o, al menos y por ahora, la digitalización de estas. Facilitando que sean las aplicaciones tecnológicas las que puedan coadyuvar las operaciones en los sistemas contables, creando libros de archivo de las operaciones, estructurando informes relacionados para remitirlos a las Administraciones tributarias o, en caso de que se opere con procedimientos automatizados vinculados de manera directa a las Administraciones, emitiendo las facturas en un lenguaje digital que sea compatible e integrable en las bases de datos europeas.

Es importante entender que, para que funcionen correctamente los sistemas de ayuda, asistencia y soporte en el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA, la implementación de registros únicos, la facturación y las declaraciones o informes digitales no habrán de ser elementos negociables u opcionales, ya que cada vez va a ser más común su extensión a todos los sujetos con fundamento en obligaciones legales desplegadas por cada Estado miembro y en el ámbito supranacional. Sin embargo, tal y como se pretende por el Plan ViDA, es necesario en primer lugar buscar una estandarización tanto de los requisitos legales como de los elementos técnico-informativos, pues hay grandes diferencias entre los Estados miembros en cuanto a la información solicitada, el formato de suministro y las tecnologías a través de las cuales se hace la transferencia de los datos para ser integrados en un sistema de acceso común a las autoridades encargadas de vigilar el cumplimiento debido que podrían constituirse como barreras para los objetivos trazados.

4. Conclusiones

La búsqueda para alcanzar un sistema del IVA definitivo en la UE que adecúe las reglas del impuesto a los requerimientos y retos planteados por el nuevo paradigma económico digitalizado y que permita gravar las operaciones de consumo allí en donde el bien o servicio sea efectivamente aprovechado parece al fin encaminarse a su recta final. Los pasos dados por la UE hasta la fecha en cuanto a cooperación administrativa y soluciones temporales a los problemas operativos más significativos, la relevancia que van a adquirir las nuevas reglas incorporadas en el Plan ViDA y la inclusión de una gama de herramientas tecnológicas que buscan garantizar el flujo suficiente de información dan buena cuenta de ello.

No obstante, la realidad dicta que este proceso puede verse amenazado por la ingente cantidad de obligaciones formales y operativas que, siendo necesarias para alcanzar el cumplimiento tributario óptimo y lograr cerrar la brecha del IVA, pueden erigirse como una carga que terminaría afectando los principios de proporcionalidad y neutralidad que rigen la exacción, distorsionando el desarrollo y la evolución del mercado único europeo, ya que el mayor peso del cumplimiento recae sobre los hombros de los sujetos pasivos del impuesto (en especial, los más pequeños), quienes habrán de adecuar su funcionamiento a los nuevos lineamientos técnicos y tecnológicos, asumiendo una carga económica y operativa que les puede hacer valorar si es conveniente o no realizar operaciones intraeuropeas, contradiciendo el sentido mismo del mercado y sus libertades.

Es allí en donde adquiere relevancia el nuevo modelo de relación jurídico-tributaria que pretende establecer el cumplimiento tributario cooperativo, en el que los obligados se comprometen a desplegar una serie de conductas diligentes frente a la gestión de sus riesgos fiscales, mientras las Administraciones tributarias despliegan una función de prevención y control haciendo un acompañamiento de las labores de gestión, facilitando herramientas tecnológicas que coadyuven al cumplimiento y buscando que las controversias que surjan puedan ser resueltas a través de mecanismos alternativos.

Dicho modelo nos llevaría a encontrar una especie de alivio o flexibilización en muchas de las obligaciones establecidas y que se pretenden integrar en el sistema del IVA definitivo en la UE para aquellos obligados que, asumiendo los compromisos correspondientes sobre su buena conducta fiscal, implementen sistemas que ofrezcan un adecuado manejo, control y prevención de sus riesgos fiscales conforme a lo exigido en los estándares normalizados reconocidos por parte de las autoridades administrativas y judiciales (UNE 19602). Este reconocimiento serviría como elemento probatorio para demostrar que se ha actuado de buena fe, sin ánimo defraudatorio y dentro de una interpretación razonable de la norma (Lucas Durán, 2020, p. 6), permitiendo acceder, de un lado, a la posibilidad de obtener una exoneración total o parcial de cualquier penalización derivada de un eventual incumplimiento y, de otro, a la oportunidad de que las controversias se centren en elementos o características relevantes para la obligación tributaria, tales como la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados o las valoraciones o estimaciones cuantitativas de ciertas operaciones controversiales, permitiendo con ello, «una mayor predisposición a firmar actas con acuerdo que pongan fin al procedimiento inspector (art. 155 LGT)» (Lucas Durán, 2022, p. 8).

Sin embargo, tal y como señalábamos anteriormente, este modelo de relación tributaria parece haberse quedado estancado, mostrándose como insuficiente e incompleto, pues se ha enfocado en exigir a los obligados altos niveles de diligencia, sin que dicho esfuerzo se vea premiado de manera efectiva. En ese sentido, es importante remarcar que ni los códigos de buenas prácticas tributarias ni la norma UNE 19602 tienen fuerza normativa; es decir, para que las mencionadas consecuencias liberatorias o atenuantes tengan pleno efecto, lo primero que se debería hacer es integrarlas en el ámbito normativo tributario para constituir su fuerza vinculante y reconocimiento formal (Vicente-Arche Coloma, 2021, p. 166). Sin ello, cualquier sistema de cumplimiento tributario cooperativo únicamente tendrá validez como

mecanismo meramente preventivo, de autorregulación o autodefensa interna, y «en ningún caso deben ser entendidos como un escudo cuando se incurra en incumplimiento de las obligaciones fiscales», ni mucho menos un «blindaje frente a la administración tributaria»⁷⁸.

Por ello, queremos señalar como conclusión que, si pretendemos que toda la gama de obligaciones que habrán de integrar el sistema del IVA definitivo en la UE se adecúe a los principios de proporcionalidad y neutralidad y no se afecte la evolución del mercado único europeo, es necesario darle valor normativo, vinculante y probatorio a los certificados que acreditan el adecuado control de los riesgos fiscales por parte de un obligado. De manera principal, rescatando lo que hubiera sido un instrumento sustancial en el desarrollo de nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y que reclamamos como una figura que permitiría ajustar el evidente desequilibrio en la relación tributaria, el reconocimiento de la figura del «sujeto pasivo certificado» en el IVA en la UE (CTP por sus siglas en inglés)⁷⁹.

Esta figura, que no prosperó ante la perenne oposición de muchos de los Estados miembros, habría de ser la llamada a ofrecer un cierto grado de seguridad jurídica y certeza administrativa sobre el nivel de exigencia de toda esa gama de obligaciones formales que pretenden ser más extensas en vista de las modificaciones recientes y las que se pretenden implementar mediante el Plan ViDA promovido por la Comisión Europea. Tal vez, a través de ella, podamos alcanzar un sistema del IVA definitivo en la UE que, al permitir un cumplimiento tributario óptimo, se adecúe a los principios de proporcionalidad y neutralidad sin afectar a los operadores económicos, quienes son los que soportan no solo la evolución del mercado único, sino también el nivel de recaudo en esta exacción (Campos Martínez, 2023a, pp. 223-258).

Referencias bibliográficas

Angerer, J. (2022). Los impuestos indirectos. *Fichas temáticas sobre la Unión Europea*. Parlamento Europeo. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/81/los-impuestos-indirectos>

Asquith, R. (22 de diciembre de 2022a). Continuous Transaction Controls CTC; Digitisation of VAT Invoice Reporting. *VATCalc*.

<https://www.vatcalc.com/global/continuous-transaction-controls-ctc-digitisation-of-vat-invoice-reporting/>

Asquith, R. (12 de diciembre de 2022b). EU 2028 Digital Reporting Requirements (DRR) and e-Invoicing. *VATCalc*. <https://www.vatcalc.com/eu/eu-2028-digital-reporting-requirements-drr-e-invoice/>

⁷⁸ En ese sentido se ha pronunciado de manera reiterada el director general de la AEAT, Jesús Gascón Catalán (Legal Today, 2019).

⁷⁹ Figura que quiso integrar la Comisión Europea través de las Propuesta de Reglamento del Consejo, de 4 de octubre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que se refiere al sujeto (COM [2017] 567 final 2017/0248 [CNS]), y de la Propuesta de Directiva del Consejo, de 4 de octubre de 2017 (COM [2017] 569 final, 2017/0251 [CNS]).

- Asquith, R. (30 de enero de 2023). EU DAC 7 Marketplaces, Transaction Reporting Update. VATCalc. <https://www.vatcalc.com/eu/eu-2028-digital-reporting-requirements-drr-e-invoice/>
- Calvo Vérguez, J. (2016). El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes carrusel. *Revista Aranzadi Unión Europea*, 5. Aranzadi.
- Calvo Vérguez, J. (2019). El alcance de la norma UNE 19602 en el diseño de los futuros sistemas de gestión del 'compliance' tributario. En J. Calvo Vérguez, *El delito fiscal en las personas jurídicas*. Aranzadi.
- Calvo Vérguez, J. (2021). La nueva fiscalidad del comercio electrónico en el IVA. *Quincena Fiscal*, 1-2. Aranzadi.
- Campos Martínez, Y. A. (2020). Las Administraciones tributarias 5G: La era de la inteligencia artificial tributaria. En L. M. Romero Flor y M. Á. Collado Yurrita (dirs.), *La tributación en la economía digital*. Atelier.
- Campos Martínez, Y. A. (2021). La inteligencia artificial tributaria como eje del nuevo modelo de tax compliance. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters-Aranzadi.
- Campos Martínez, Y. A. (2023a). El sujeto pasivo certificado en el IVA de la UE, un paso olvidado pero necesario para la evolución del cumplimiento tributario cooperativo. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Los principios de cumplimiento cooperativo en materia tributaria*. Atelier.
- Campos Martínez, Y. A. (2023b). Larga VIDA al IVA en la UE: los significativos pasos a un sistema definitivo de IVA en la UE. *Quincena Fiscal*, 9. Aranzadi.
- Caragher, J. (11 de diciembre de 2022). Marketplaces Deemed Supplier for EU Sellers' VAT on Goods 2025. VAT in the Digital Age. VATCalc. <https://www.vatcalc.com/eu/eu-marketplace-deemed-supplier-for-eu-sellers-vat-2025/>
- Chico de la Cámara, P. y Velasco Fabra, G. (2019). La norma 'UNE 19.602': ¿'desideratum' cosmético, o un paso más en aras de implantar una cultura ético-tributaria empresarial? *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 11. Aranzadi.
- Comisión Europea (2020). Central Electronic System of Payment Information (CESOP). *Taxation and Customs Union*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/central-electronic-system-payment-information-cesop_en
- De Widt, D. (2017). *Dutch Horizontal Monitoring: The Handicap of a Head Start* (Fair Tax Working Paper Series n.º 13). University of Exeter. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1142129/FULLTEXT01.pdf>
- EDICOM (21 de octubre de 2022). VAT in the Digital Age. Conclusiones del estudio de la Comisión Europea sobre los DDR. *Edicomgroup*. <https://edicomgroup.es/blog/vat-digital-age>
- Enache, C. (10 de enero de 2023). VAT Expansion and Labor Tax Cuts. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/data/all/global/vat-tax-expansion-and-labor-tax-cuts/>
- European Commission, Case, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. y Pechcińska, A. (2022). *VAT Gap in the EU. Report 2022*. Publications Office of the European Union. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>
- European Commission, Case, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. y Pechcińska, A. (2023). *VAT Gap in the EU. Report 2023*. Publications Office of the European Union. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en

- García Herrera-Blanco, C. (2017). Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías. *Quincena Fiscal*, 12. Aranzadi.
- García Novoa, C. (24 de enero de 2023). IVA y economía digital. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/iva-y-economia-digital>
- García Valera, A. (2011). Eurofisc: un paso adelante en la coordinación fiscal entre los Estados de la Unión Europea. En F. Lastra Álvarez, F. D. Adame Martínez y J. Ramos Prieto (coords.), *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*. Universidad Pablo de Olavide.
- Gómez Aragón, D. (2020). IVA 2020: tres nuevos requisitos relativos a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes. *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, 60. Wolters Kluwer.
- Gribnau, H. y Huiskers-Stoop, E. (14 de mayo de 2019). Promotion of Tax Compliance: Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Mode. *LaidenLaw-Blog*. University of Leiden. <https://www.leidenlawblog.nl/articles/promotion-of-tax-compliance-cooperative-compliance-and-the-dutch-horizontal>
- Lebón Sánchez, C. y Valiño Castro, A. (2021). Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 16. Thomson Reuters-Aranzadi.
- Legal Today (8 de marzo de 2019). La AEAT advierte de que el compliance tributario «no es un escudo frente al incumplimiento». *Actualidad Jurídica*. <https://www.legaltoday.com/actualidad-juridica/noticias-de-derecho/la-aeat-advierte-de-que-el-compliance-tributario-no-es-un-escudo-frente-al-incumplimiento-2019-03-08/>
- Lucas Durán, M. (2020). Tax compliance en el impuesto sobre sociedades y en el IVA. *Forum Fiscal*, 268. Wolters Kluwer-La Ley.
- Martín Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas*. Lefebvre-El Derecho.
- Martín Fernández, J. (2021). Transparencia, seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: hacia un nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters-Aranzadi.
- Martos García, J. J. y Piccirilli, E. (2019). La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión. *Nueva Fiscalidad*, 3. Dykinson.
- Matesanz, F. (2020). Los Quick Fixes en el IVA; una solución temporal hasta la llegada del sistema definitivo de tributación en destino. *Quincena Fiscal*, 11. Aranzadi.
- Mathews, K. (2003). VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer Curve for VAT? *International Review of Applied Economics*, 17(1). <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/713673162>
- Oliver Cuello, R. (2021). Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico. *Quincena Fiscal*, 18. Aranzadi.
- Pavel, J. y Zídková, H. (2016). What Causes the VAT Gap? *Ekonomicky Casopis*, 64(9). <https://www.sav.sk/journals/uploads/1219140909%2016%20Z%C3%ADdkov%C3%A1-Pavel%20+%20RS.pdf>
- Pérez Martínez, L. (2018). Sistemas de gestión de compliance tributario (UNE 19602) entre el cumplimiento normativo y

- las buenas prácticas. *Actualidad Jurídica*, 947. Aranzadi.
- Quiñones, D., Mosquera, I. y Huiskers-Stoop, E. (2022). Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo (cap. 5., Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional). En *Manual sobre control de la planeación tributaria internacional*. CIAT.
- Romaní Sancho, A. (2010). La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. *Cuadernos de Formación*, 11 [colaboración 41]. IEF. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11_17.pdf
- Romero Flor, L. M. (2022). *El suministro inmediato de información en la gestión del IVA*. Atelier.
- Rozas Valdés, J. A. (2020). Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario. *Forum Fiscal*, 266. Wolters Kluwer-La Ley.
- Sánchez Manzano, J. D. (2021). Mejoras técnicas en la regulación del comercio intracomunitario en relación con el IVA (RDL 3/2020, de 4 de febrero). *Revista Aranzadi Digital*, 1. Aranzadi.
- Sánchez Sánchez, E. M. (2021). Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico. *Quincena Fiscal*, 14. Aranzadi.
- Serrano Antón, F. (2022). La digitalización como factor de cambio en los sistemas de facturación y suministro de información: hacia una tributación fluida basada en el data analytics y la inteligencia artificial. *Revista Nueva Fiscalidad*, 2. Dykinson.
- Soler Bleda, R. R. (2018). Lucha contra el fraude de IVA en la UE y el SII (Sistema de Información Inmediata) como solución. *Quincena Fiscal*, 1. Aranzadi.
- Vicente-Arche Coloma, P. (2021). Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Yohan Andrés Campos Martínez. Doctor en Derecho, con mención *cum laude*, por la Universidad de Castilla-La Mancha. Ha sido asesor fiscal y en la actualidad es profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UCLM en la ciudad de Toledo. Dentro de sus campos de investigación destacan diversos estudios que han sido objeto de publicaciones en revistas, capítulos de libros y libros sobre responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del derecho de la UE en materia tributaria, tributación de las viviendas turísticas, imposición patrimonial, tributación de la economía digital y sobre la aplicación de las nuevas tecnologías dentro del sistema tributario, su adaptación al nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y los riesgos sobre los derechos de los contribuyentes que ello está generando. <https://orcid.org/0000-0002-1676-4924>