

Trabajo Fin de Grado

LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA

HARMONIZATION OF INDIRECT TAXATION IN THE EUROPEAN UNION

Autor

Ramón Fuente Martín de la Sierra

Directora

Asunción Arner Güerre

Facultad de Empresa y Gestión Pública
2019

Contenido

RESUMEN	3
INTRODUCCIÓN.....	4
I. LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN LA UE	5
1. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN LOS EEMM	5
2. ESTRATEGIAS PARA LA ARMONIZACIÓN FISCAL	7
3. LIMITES A LA CONVERGENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	8
4. PRINCIPIOS DE ORIGEN Y DESTINO EN LAS OPERACIONES COMERCIALES INTRACOMUNITARIAS.	10
II. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)	10
1. PRECEDENTES Y DESARROLLO DEL IVA	10
2. EL SISTEMA TRANSITORIO.....	13
3. LOS TIPOS IMPOSITIVOS	13
4. LOS RÉGIMENES ESPECIALES	17
5. IMPORTANCIA DEL IVA Y CONSOLIDACIÓN PRESUPUESTARIA	18
6. LA BRECHA DEL IVA.....	22
7. PROPUESTAS DE LA COMISIÓN DE REFORMA DEL IVA	27
7.1. PLAN DE ACCIÓN PARA LA MODERNIZACIÓN DEL IVA	27
7.2. RÉGIMEN DEFINITIVO DEL IVA	28
7.3. EL PAQUETE DE COMERCIO ELECTRÓNICO DEL IVA.....	30
7.4. MECANISMO GENERALIZADO INVERSIÓN SUJETO PASIVO	33
III. LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL ALCOHOL, EL TABACO Y LA ENERGÍA.....	36
1. ESTRUCTURA IMPUESTOS ESPECIALES	37
2. ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES	39
IV. CONCLUSIONES	39
ANEXO I.....	41
BIBLIOGRAFÍA	43

RESUMEN

El objetivo principal del Trabajo de Fin de Grado es analizar la situación actual de armonización de la imposición indirecta en la Unión Europea (UE), especialmente el IVA, en que persisten diferencias importantes en los tipos de gravamen y la tributación en destino conlleva un importante fraude fiscal, identificando la problemática para su armonización.

Adicionalmente, otros objetivos del TFG son analizar las propuestas de reforma del IVA de la Comisión Europea, con el objetivo de atender a las necesidades recaudatorias de los Estados Miembros y consolidar la competitividad en el mercado intracomunitario y fuera de la UE, desde la perspectiva de la teoría económica de los procesos de armonización fiscal. Así mismo, es objetivo del TFG analizar el proceso de armonización a partir de la compilación de una serie de indicadores acerca de la tributación indirecta, consolidación presupuestaria e intercambios intracomunitarios en los Estados Miembros.

ABSTRACT

The main objective of the Final Degree Project is to analyze the current situation of indirect taxation harmonization's in the European Union (EU), especially VAT, where there are still important differences in tax rates and taxation at destination entails a significant tax fraud, identifying the problem for its harmonization.

In addition, other objectives of the FDP are to analyze the proposals for VAT reform of the European Commission, with the aim of meeting the collection needs of member states and consolidating competitiveness in the intra-community market and outside the EU, from the perspective of the economic theory of fiscal harmonization processes. Likewise, the objective of the FDP is to analyze the harmonization process based on the compilation of a series of indicators on indirect taxation, budgetary consolidation and intra-community exchanges in the member states.

INTRODUCCIÓN

La imposición indirecta en la UE está formada por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y la energía. El sistema común del IVA se aplica en general a los bienes y servicios que se compran y se venden para su utilización o consumo en la UE. Los impuestos especiales se perciben sobre la venta o el uso de productos específicos. (Parlamento Europeo, 2018).

La armonización fiscal ha sido siempre importante desde el comienzo del Mercado Común en 1958, centrándose ya en la materia aduanera e imposición indirecta. Con la creación del Mercado Único en 1992, que fomentó la inversión en todo el espacio europeo, con un mercado financiero y de capital integrado, las necesidades de armonización fiscal aumentaron, y la Unión Monetaria, que elimina la posibilidad de las variaciones de tipos de cambio, amplía esa importancia. (Albi Ibáñez, 2001, pág. 33). Para la creación de este Mercado Único era necesario solucionar las diferencias existentes en los impuestos más distorsionadores, los impuestos indirectos, que gravan los productos cuando se consumen, dado que alteran el precio final que debe pagar un consumidor por el producto y, con ello, modifican de forma inmediata su competitividad.

Otra agrupación de impuestos son los impuestos directos que incluyen la fiscalidad de las personas y de las sociedades. A pesar de que las diferencias en los impuestos directos pueden influir en la decisión de cambiar el lugar de establecimiento de una empresa o de un trabajador, no es el factor determinante, dado que existen otros muchos que explican la decisión final. La fiscalidad directa genera menores distorsiones al Mercado Único que la indirecta, por lo que, la UE ha centrado sus esfuerzos en la armonización de los impuestos indirectos. (Buitrago & Romero, 2013, pág. 148).

En la UE solo se ha armonizado determinados parámetros de impuestos indirectos del IVA o Impuestos Especiales (IIEE) en la medida en que resultaba imprescindible para obtener los beneficios superiores de otra fase de armonización y sin que se prestara consideración a razones de equidad en la distribución de la renta, objetivo para el que los impuestos directos resultan más indicados que los impuestos sobre ventas. (Casas Agudo, 2012, pág. 135).

La importancia de los impuestos indirectos es tal que en 2016 representaron un 34,9% respecto al total de impuestos en la UE, lo que supone más de un tercio de los ingresos impositivos en la UE. (Eurostat, 2018, pág. 18). Pese a los intentos de armonización, el

IVA continua con exenciones, tipos reducidos y tratamientos especiales que, además de generar distorsiones, dificultan la aplicación del impuesto, incrementan costes del cumplimiento, tanto para las administraciones tributarias como para las empresas, y, además, generan un coste recaudatorio considerable (Durán Cabré, 2014, pág. 101).

Este Trabajo de Fin de Grado (TFG) está estructurado en las siguientes partes:

- Armonización de la Imposición indirecta.
- Armonización del IVA en la Unión Europea y propuestas de reforma, que constituye el objeto principal de este TFG.
- Armonización de los IIEE.
- Conclusiones.

I. LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN LA UE

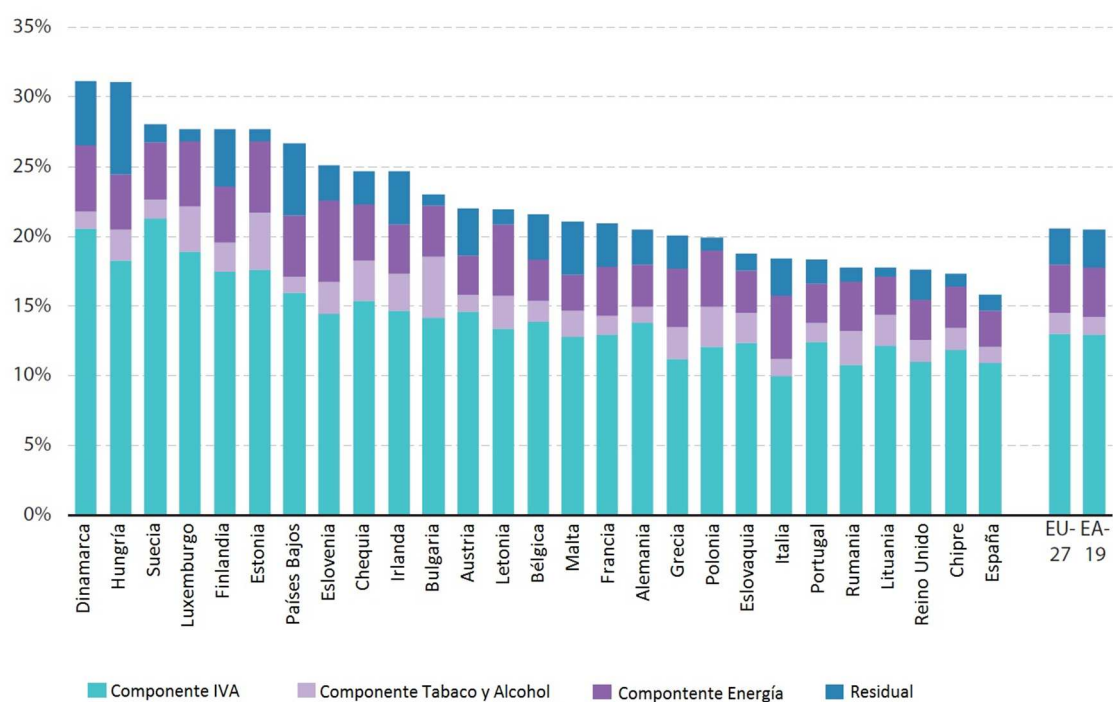
1. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN LOS EEMM

Para garantizar la libre circulación de bienes y servicios en el Mercado Único Europeo es necesario que la imposición indirecta sea neutral, es decir, que no introduzca diferencias artificiales en los precios finales causadas por los distintos sistemas impositivos existentes. Los agentes económicos pueden modificar sus decisiones (de consumo, ahorro, inversión y trabajo) por el incremento de costes que supone una mayor presión fiscal. Se preferirán bienes procedentes de países con menor fiscalidad, se optará por realizar inversiones en aquellos lugares con menor carga impositiva, incluso se pueden alterar las decisiones de localización empresarial o de establecimiento para ahorrar costes fiscales.

El proceso de integración europea se ha enfrentado a graves dificultades derivadas de las diferentes situaciones de partida existentes en los EEMM: en primer lugar, en cada uno de ellos las concepciones de la imposición indirecta eran muy distinta (forma de los impuestos, base imponible, tipos impositivos, sujetos pasivos, etc.). Y, en segundo lugar, la modificación de la tributación es una de las materias que requiere unanimidad en el Consejo para llegar a un acuerdo, lo que dificulta la introducción de cambios. Por todo ello la armonización de la imposición indirecta se ha realizado en varias fases, estando aún por concluir. (Buitrago & Romero, 2013, pág. 149).

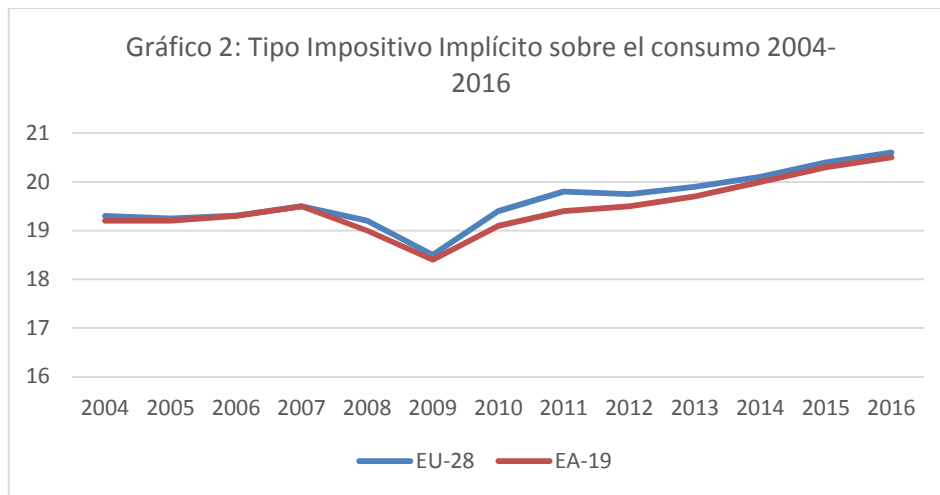
Un modo de medir los impuestos indirectos es a través del indicador llamado ITR, tipo impositivo implícito, (Implicit Tax Rate, por sus siglas en inglés), en este caso sobre el consumo, que es el cociente entre el total de ingresos de impuestos sobre el consumo y el gasto de consumo final de las familias. El IVA generalmente representa entre dos tercios y tres cuartos del ITR sobre el consumo (Gráfico 1). Según los datos de 2016, en Suecia el IVA representó un poco más del 75% del ITR sobre el consumo (el más alto en la UE), comparado con el 54% en Italia (el valor más bajo de la UE). Sin embargo, otros componentes sin IVA también son significativos. De media en la UE, los impuestos a la energía representan alrededor del 17% del ITR sobre el consumo, siendo más importantes en Italia y Letonia y aportando menos al indicador en Malta, Hungría y Austria. La siguiente categoría importante es el tabaco y el alcohol, que representan el 7,1% del ITR sobre el consumo de media en toda la UE. (Eurostat, 2018, pág. 22).

Gráfico 1: Descomposición del ITR sobre consumo en 2016 (porcentaje)

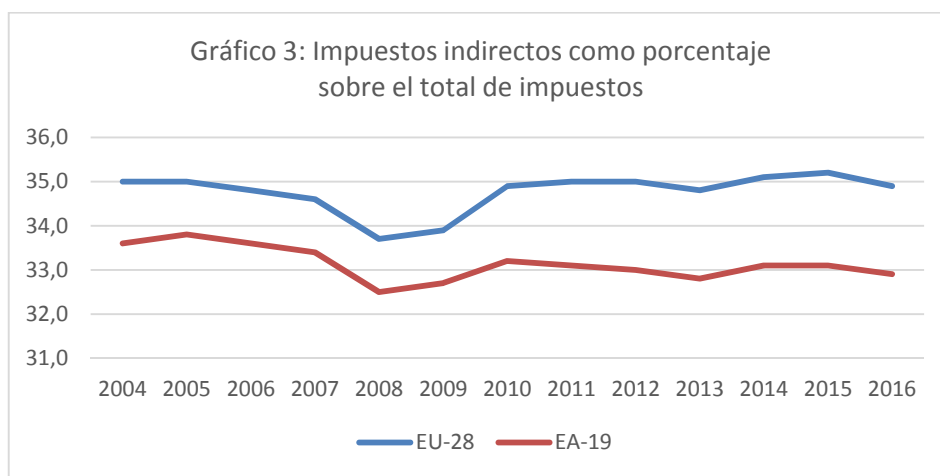


Fuente: Eurostat, 2018

A través de los gráficos 2 y 3 se observa que, después de la crisis económica que sufrió Europa entre los años 2007 y 2009, el ITR sobre el consumo para EU-28 tiene una trayectoria ascendente desde 2009 (Gráfico 2) alcanzando el 20,6% en 2016 y casi alcanza la misma tasa que en la zona euro (20,5%) percibiéndose el aumento de peso relativo de la imposición indirecta como fuente de ingresos.



Fuente: Eurostat, 2018



Fuente: Eurostat, 2018

2. ESTRATEGIAS PARA LA ARMONIZACIÓN FISCAL

La literatura económica acerca de la armonización fiscal diferencia tres estrategias (Lasheras Merino, 1989, pág. 18): Estrategias de competencia, de cooperación y defensa del estatus quo.

- a) *Estrategia de competencia.* Cada país compite por la captación de recursos financieros, buscando ventajas comparativas en la tributación en relación con otros países, la política fiscal deberá converger tras un proceso previo de ajuste y competencia. Para ello es necesario la eliminación de las barreras y fricciones que se oponen a la circulación de capitales. La convergencia se produciría con toda probabilidad en torno a los niveles mínimos de presión fiscal. El papel a desempeñar por las distintas instituciones y administraciones europeas en un proceso de este tipo sería, por lo demás, mínimo.

- b) *Estrategia de cooperación.* Es necesario asegurar una cierta convergencia fiscal y monetaria previa a la liberación en los movimientos de factores al objeto de que el Mercado único se pueda conseguir en un ambiente de incertidumbre menor y, sobre todo, sin movimientos bruscos en la política fiscal. Una convergencia de políticas económicas por esta vía implicaría una presión en torno a los valores medios europeos. Sería necesario para ello reforzar el poder de las instituciones europeas, así como conseguir acuerdos de los diferentes EEMM sobre las medidas que se vayan adoptando.
- c) *Estrategia de la defensa del statu-quo.* Consiste en moverse de la situación actual al ritmo más lento posible, en no entregar a instituciones comunitarias parcelas políticas de decisión y en continuar diseñando políticas monetarias y fiscales como si no existiera el proyecto de espacio económico europeo.

La UE tiende a la estrategia de cooperación, pero todavía existen países que mantienen la estrategia competitiva, por lo que lograr la armonización fiscal no es todavía factible al prevalecer todavía la norma de unanimidad en las decisiones de política fiscal. (Lasheras Merino, 1989, pág. 19).

3. LIMITES A LA CONVERGENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

El primero de los límites se encuentra en el artículo 5 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que establece el *principio de subsidiariedad* de la acción comunitaria mediante el cual la UE solo puede actuar fuera de sus competencias atribuidas en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de forma aislada y/o suficiente por parte de los EEMM, y siempre sin exceder de lo preciso para su consecución (*principio de proporcionalidad*). No existe una atribución explícita a favor de la UE en materia fiscal, únicamente una previsión de armonización fiscal de la imposición indirecta en el art. 113 TFUE pero solo “*en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior*”.

El segundo límite, el principal, a la armonización fiscal es debido a la *regla de la unanimidad* en el proceso legislativo comunitario en materia tributaria debido a es necesario que la aproximación de legislaciones se acuerde por el Consejo por unanimidad y previa consulta al Parlamento y al Comité Económico y Social, lo que en la práctica

equivale a un derecho a veto a las decisiones a tomar a cada uno de los EEMM. El mantenimiento de esta regla de unanimidad es debido al temor de los EEMM a perder capacidad decisoria en este sector, en definitiva, a la pérdida de *soberanía fiscal*. (Casas Agudo, 2012, pág. 131 y ss).

Una alternativa al sistema de adopción de Directivas armonizadoras en la UE puede ser el uso del mecanismo de cooperación reforzada, al no exigir el mecanismo unanimidad en el Consejo y permitir que un conjunto de EEMM avancen en una dirección de mayor convergencia con una normativa común. Para el establecimiento de una cooperación reforzada tienen que darse una serie de condiciones:

- La finalidad de la cooperación reforzada debe ser el impulso de los objetivos de la Unión, la protección de sus intereses y el refuerzo de su proceso de integración.
- Principio de último recurso, que implica que el Consejo autoriza una cooperación reforzada cuando haya llegado a la conclusión de que los objetivos perseguidos por dicha cooperación no pueden ser alcanzados en un plazo razonable por la Unión en su conjunto (Art. 20.2 Tratado Unión Europea).
- Principio de no interferencia. La cooperación reforzada no puede perjudicar al mercado interior, ni a la cohesión económica, social y territorial, así como tampoco debe constituir obstáculo ni discriminación para los intercambios entre los EEMM ni provocar distorsiones de competencia entre ellos.
- Respetar las competencias, derechos y obligaciones de los EEMM que no participen en ella. Tampoco los EEMM no participantes pueden impedir que los participantes apliquen la cooperación reforzada.
- El número de EEMM necesario para establecer una cooperación reforzada. Actualmente el número mínimo es de nueve Estados, un tercio de los EEMM de la UE.

Esta cooperación reforzada en el ámbito de armonización fiscal podría crear más distorsiones, competencia y situaciones discriminatorias que las resultantes de no llevar a cabo una acción armonizadora, por lo que debe valorarse cuidadosamente las consecuencias de avanzar sin alcanzar consensos en materia de fiscalidad. (Contreras Núñez, 2016, pág. 47).

4. PRINCIPIOS DE ORIGEN Y DESTINO EN LAS OPERACIONES COMERCIALES INTRACOMUNITARIAS.

Los sistemas tributarios pueden basarse en los principios de origen o de destino.

El principio de origen consiste en que los bienes se gravan según el tipo vigente en el país en el que se ha producido y los ingresos se recaudan en dicho Estado. Es un sistema fácil de aplicar, poco costoso y justo, esto último en el sentido de que la recaudación correspondiente al valor añadido por la producción se ingresa en el país productor. Es el sistema que se utiliza en el interior de los mercados nacionales. No obstante, presenta el problema de que, si los tipos no son los mismos en todos los territorios que componen el mercado, se distorsiona la competencia.

El principal problema de la existencia de diferentes tipos impositivos se plantea en las *operaciones comerciales intracomunitarias*. Supongamos que dos EEMM (A y B) productores de un bien X que es demandado por un tercer Estado miembro (C). A y B producen el bien X en las mismas condiciones, por lo que su precio antes de impuestos es el mismo. El IVA de A es del 15%, y el de B, del 20%, por lo que el precio final de B es superior al de A. En este caso, C siempre comprará en el país A, por lo que las diferencias en el impuesto han distorsionado la competencia en el Mercado Interior.

Principio de destino. La alternativa a la tributación en origen es la tributación en destino. Los bienes se gravan según el tipo vigente en el país donde se consumen y la recaudación se ingresa en dicho Estado (aunque no se haya producido en él). El problema de este sistema es que, dada la estructura en cadena del IVA, el procedimiento es más complejo y costoso que el anterior. (Buitrago & Romero, 2013, pág. 151).

II. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

1. PRECEDENTES Y DESARROLLO DEL IVA

Actualmente el IVA se encuentra regulado en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y en la Directiva sobre el IVA, Directiva 2006/112/CE. En el cuadro 1 se resumen las principales regulaciones y modificaciones del IVA¹:

¹ En el Anexo I se referencian las Directivas que regulan la imposición indirecta, tanto de IVA como de los IIEE.

Cuadro 1: Principales regulaciones y modificaciones del IVA.

Año	Regulación	Contenido
1967	Directiva 67/227/CEE	Establecimiento de un sistema común del IVA.
1969	Directiva 69/463/CEE	
1977	Sexta Directiva 77/388/CEE	Armoniza la base imponible para asegurar que el impuesto se aplicara a las mismas transacciones en todos los EEMM. El IVA se convierte en fuente de financiación del presupuesto comunitario.
1985	Libro Blanco sobre el Mercado Único	Adaptaciones del IVA para la creación del Mercado Único antes del 1 de enero de 1993.
1991	Directiva 91/680/CEE	El principio del país de origen se aplicaría a todas las ventas a consumidores finales. Existían tres regímenes especiales a los que no se aplicaba este principio: las ventas a distancia, las personas jurídicas exentas del impuesto y los nuevos medios de transporte.
1992	Directiva 92/111/CEE	
1992	Reglamento CEE 1992/218	Sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta para evitar pérdidas de ingresos fiscales para los EEMM.
2006	Directiva 2006/112/CE (Directiva sobre IVA)	Tiene el objetivo de unificar y dar una mayor transparencia a la normativa comunitaria del IVA. (Guías Jurídicas, s.f.).
2008	Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE	El IVA sobre los servicios entre profesionales se aplica, en principio, en el país en el que se prestaron los servicios. (Parlamento Europeo, 2018)
2010	Libro Verde de la Comisión sobre el futuro de IVA	Sobre la modernización del IVA: mejora la coherencia interna con el mercado interior y su eficacia como fuente de ingresos, elimina las diferencias en la UE, y ofrece la posibilidad de una aplicación más uniforme de las normas. (Guías Jurídicas, s.f.)
2016	Plan de acción para la modernización del sistema del IVA en la Unión	Contiene los principios para desarrollar un futuro sistema de IVA único europeo, medidas a corto plazo para combatir el fraude del IVA, planes para la revisión de los tipos reducidos del IVA y propuestas para la simplificación de las normas en materia de IVA, y anuncia un paquete sobre el IVA que ofrecerá facilidades a las pymes. (Parlamento Europeo, 2018).
2017	Directiva UE 2017/2455	Nueva regulación de las ventas a distancia y de los servicios digitales. 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. (Urrutia, 2018).
	Reglamento UE 2017/2454	Se modifica el Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.
	Reglamento de ejecución UE 2017/2459	Se modifica el Reglamento de Ejecución 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA. (Comisión Europea, 2017a).
2018	Directiva (UE) 2018/912	Modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del IVA convirtiendo en permanente el tipo del 15%.
	Directiva (UE) 2018/1910	Armoniza la aplicación de tipos y da mayor libertad a los EEMM en el IVA.

2018	Reglamento UE 2018/1541	Modifica los Reglamentos (UE)904/2010 y (UE)2017/2454 respecto a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA
	Directiva UE 2018/2057	Aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado (lucha contra el fraude transfronterizo).

Fuente: Elaboración propia.

En un primer momento, los impuestos plurifásicos acumulativos vigentes entonces en los EEMM suponían un gran obstáculo para la consecución del mercado común, por lo que las autoridades comunitarias, siguiendo las recomendaciones del Informe Neumark, decidieron eliminarlos y sustituirlos, en el año 1967, por un impuesto plurifásico no acumulativo: el IVA. (Guías Jurídicas, s.f.). De este modo, a principios de los setenta todos los EEMM tenían una misma estructura para los impuestos indirectos, siendo posible pasar a una segunda etapa en la que se debían armonizar los elementos básicos del IVA: fundamentalmente la base imponible y los tipos impositivos.

En 1977 se dicta la Sexta Directiva mediante la que la determinación de la base imponible se armonizó, aunque con numerosas excepciones, para asegurar que el impuesto se aplicara a las mismas transacciones en todos los EEMM, quedando pendiente la armonización de los tipos. El IVA se convierte en fuente de financiación del presupuesto comunitario.

En 1985 se publica el Libro Blanco sobre el Mercado Único. El Acta Única Europea (AUE) para la realización del Mercado Interior antes del 1/01/93 obligaba a la supresión de las fronteras existentes entre los EEMM y con ello los ajustes fiscales en frontera (devolución del IVA soportado en el país de origen y carga del IVA existente en el país de destino) por lo que era necesario actuar sobre el IVA y a aplicar el principio de imposición en origen en los intercambios en los que participasen distintos EEMM para que las operaciones interiores recibiesen el mismo tratamiento fiscal que las operaciones intracomunitarias. Para que todo esto fuera posible era necesario, previamente, conseguir una mayor aproximación de los tipos impositivos aplicados en el ámbito comunitario y diseñar un sistema de compensación financiera. (Guías Jurídicas, s.f.). La armonización de los tipos impositivos se alcanzó en 1992, llegándose solamente a establecer unos mínimos aplicables, no lográndose la homogenización de tipos que marcaba el AUE.

Dada la diversidad de tipos existentes en los EEMM, para no distorsionar al Mercado Único en la UE se optó por el sistema de tributación en destino. La idea original fue tratar

de implantar un sistema de tributación en origen puesto que ya se había avanzado en la armonización de los tipos. No se alcanzó un acuerdo debido a la redistribución de la recaudación fiscal que ello implicaría y a la necesidad de terminar de armonizar los tipos. Se optó, por tanto, por un sistema transitorio que en principio estaría vigente hasta 1996 pero que se ha mantenido hasta hoy. (Buitrago & Romero, 2013, págs. 149-152).

2. EL SISTEMA TRANSITORIO

El sistema transitorio prevé que para las actividades comerciales entre empresas de distintos EEMM se mantenga la tributación en destino. Para realizar los ajustes, se sustituyeron las fronteras por un sistema de declaración en el interior de los EEMM. En este sistema, las empresas tienen que informar a su administración tributaria de las operaciones intracomunitarias (los intercambios con empresas de otros EEMM). A partir de esa declaración se determina lo que hay que devolverles cuando envían bienes a otros países y lo que ha de añadirse como IVA cuando reciben bienes de otros países. Este sistema requiere de un eficaz mecanismo de intercambio de información entre EEMM para evitar el fraude fiscal. Sin embargo, este sistema transitorio prevé la tributación en origen cuando es el ciudadano comunitario quien adquiere un bien en otro Estado miembro distinto del de su residencia y es él quien lo traslada a su país. En estos casos, se paga el IVA en el país de la compra y no se realiza ningún tipo de ajuste dado que no supone una distorsión directa al Mercado Único.

En la actualidad, la prioridad de la UE en materia de IVA ha dejado de ser la búsqueda de un sistema de tributación en origen, dada la dificultad de homogeneizar los tipos, sino que se plantea mejorar el funcionamiento actual: reforzando la cooperación entre Estados y simplificando los trámites. (Buitrago & Romero, 2013, págs. 152-153).

3. LOS TIPOS IMPOSITIVOS

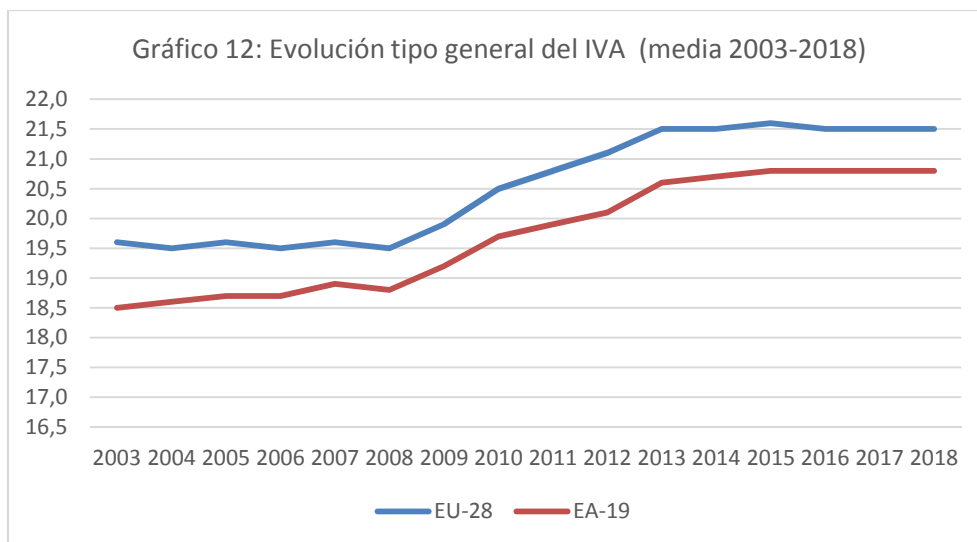
La Directiva sobre el IVA establece normas generales que regulan la libertad de los EEMM para fijar los tipos del IVA. Con estas normas se pretende garantizar, principalmente la neutralidad, la sencillez y la viabilidad del sistema del IVA. En el cuadro 2 se reflejan los actuales tipos impositivos que rigen en la UE a fecha 1/01/2019:

Cuadro 2: Tipos impositivos actuales del IVA

Estado Miembro	Tipo general	Tipos reducidos	Tipo súperreducido	Tipo para aparcamientos
Bélgica	21	6 / 12	-	12
Bulgaria	20	9	-	-
Chequia	21	10 / 15	-	-
Dinamarca	25	-	-	-
Alemania	19	7	-	-
Estonia	20	9	-	-
Irlanda	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Grecia	24	6 / 13	-	-
España	21	10	4	-
Francia	20	5,5 / 10	2,1	-
Croacia	25	5 / 13	-	-
Italia	22	5 / 10	4	-
Chipre	19	5 / 9	-	-
Letonia	21	12	-	-
Lituania	21	5 / 9	-	-
Luxemburgo	17	8	3	14
Hungría	27	5 / 18	-	-
Malta	18	5 / 7	-	-
Países Bajos	21	9	-	-
Austria	20	10 / 13	-	13
Polonia	23	5 / 8	-	-
Portugal	23	6 / 13	-	13
Rumania	19	5 / 9	-	-
Eslovenia	22	9,5	-	-
Eslovaquia	20	10	-	-
Finlandia	24	10 / 14	-	-
Suecia	25	6 / 12	-	-
Reino Unido	20	5	-	-

Fuente: Comisión Europea, 2019b

La media del tipo general del IVA ha ido incrementando desde 2008 debido a la crisis económica y al aumento de las necesidades de ingresos en las arcas públicas, llegando en 2016 al 20,8 para la zona euro y al 21,5 para el total de países de la UE (gráfico 12).



Fuente: Eurostat, 2018

El tipo general medio en UE-28 es del 21,5% al inicio de 2018, encontrándose el tipo general de IVA más alto en Hungría (27%), seguido por Croacia, Dinamarca y Suecia (25%). Los tipos más bajos se encuentran en Luxemburgo (17%) y Malta (18%). (Eurostat, 2018, pág. 23). Cada país de la UE puede fijar los tipos de conformidad con los siguientes límites establecidos por la Directiva 2006/112/CEE relativa al sistema común del IVA:

- El tipo normal debe ser del 15% como mínimo.
- Los países de la UE también pueden aplicar uno o dos tipos reducidos, que no pueden ser inferiores al 5% y deben limitarse a categorías muy concretas de bienes y servicios.
- Además, algunos países de la UE están autorizados a mantener tipos reducidos inferiores al 5% (tipos superreducidos). (Comisión Europea, 2019c).

Según el Plan de Reforma del IVA de 2016, se estableció que los EEMM puedan elegir entre:

- Mantener el tipo general mínimo del 15%, permitiendo que la lista de productos que se pueden beneficiar de un tipo reducido se actualice regularmente con las propuestas de los Gobiernos. De acuerdo con esta opción, todos los tipos reducidos actualmente existentes, incluidas las excepciones que se aplican legalmente en los EEMM, se mantendrían y se podrían incluir en la lista de tipos reducidos opcionales a disposición de todos los EEMM, garantizándose así la igualdad de trato. (Arias, s.f.).

- Suprimir el mínimo del 15%, otorgando total libertad a cada país para decidir el tipo a aplicar. En este caso se fijaría una serie de reglas básicas para enmarcar los casos en los que se pueden aplicar tipos reducidos y se exigiría una serie de salvaguardas para evitar la competencia fiscal desleal.

En 2017 la Comisión estableció que el tipo normalizado del IVA del 15% sea permanente, modificando el art. 97 de la Directiva del IVA.

LOS TIPOS REDUCIDOS

El anexo III de la Directiva sobre IVA, artículo 98, establece un listado de bienes, principalmente alimentos y medicinas, y servicios de atención médica primaria y asistencia social, considerados básicos que podrán estar sujetos a tipos reducidos. Estos tipos reducidos varían según los EEMM como se ha indicado en el cuadro 2. Las divergencias de tipos entre los EEMM pueden ser muy acusadas, por ejemplo, en viviendas sociales van desde el tipo del 25% de Dinamarca al 4/10% de España o al 0/5/20% de Reino Unido. (Comisión Europea, 2019b, pág. Anexo II). Uno de los inconvenientes de la normativa actual es que no considera suficientemente los avances tecnológicos y económicos. Es el caso, por ejemplo, de libros y periódicos electrónicos, que no pueden beneficiarse de los tipos reducidos de las publicaciones físicas.

Las diferencias en los tipos del IVA pueden afectar al funcionamiento del mercado único en un sistema en el que los consumidores cruzan la frontera con el fin de adquirir bienes y servicios, pero, aparte de este supuesto, si la tributación es en destino, los proveedores no obtienen un beneficio significativo por estar establecidos en un Estado miembro con tipos bajos, por lo que es menos probable que las diferencias entre los tipos del IVA distorsionen el funcionamiento del mercado único. Si los EEMM tuvieran plena libertad para establecer los tipos, esto tendría sus costes y desventajas, aunque no suponga por sí mismo una amenaza para el funcionamiento del mercado único, podría ocasionar una disminución de los ingresos procedentes del IVA, ya que los distintos sectores podrían reclamar un trato más favorable. (Arias, s.f.). A largo plazo, podría disminuir la base impositiva, lo cual iría en contra de las recomendaciones de política económica de la UE.

La diferencia entre los tipos reducidos y los tipos normales ha tendido a incrementarse en los últimos años, reduciendo la eficiencia del IVA y aumentando las distorsiones. Por otro lado, una mayor descentralización podría incrementar la complejidad, generando costes suplementarios para las empresas e inseguridad jurídica. (Arias, s.f.). En un sistema

basado en el país de destino es cada vez más importante que cada conjunto de normas nacionales sea sencillo y, en la medida de lo posible, utilice categorías de productos armonizadas. (Comisión Europea, 2016a, págs. 12-13). En el año 2016 los tipos reducidos del IVA supusieron el 9,95% del potencial de recaudación del IVA en la UE (Comisión Europea, 2018b, pág. 53). En enero de 2018 la Comisión reformó los tipos del IVA, afectando al art. 98 Directiva IVA, permitiendo aumentar la flexibilidad, de tal modo que todos los EEMM se beneficien de tipos reducidos y nulos que existen en otros EEMM.

4. LOS REGÍMENES ESPECIALES

Un principio tradicional de la imposición es el de la simplicidad, que significa que los impuestos deben ser fáciles de entender y cumplir, así como de administrar y de controlar. Los costes de cumplimiento se definen tradicionalmente como los costes inherentes al cumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes, diferentes al costo derivado del pago de los propios impuestos y diferentes también a los costes de eficiencia que generen (Durán Cabré, 2013, pág. 11). Los regímenes especiales se crean para facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos, por ejemplo, el régimen para las pymes, y, en otros casos, para evitar una posible doble imposición, régimen de artículos de segunda mano, (CEF, 2019), favoreciendo así la recaudación del IVA y la reducción de los costes de cumplimiento lo que permite la disminución de la brecha fiscal del IVA. En el cuadro 4 se indican los actuales regímenes especiales:

Cuadro 4: Regímenes especiales en el IVA en la UE.

Régimen Especial	¿En todos los países de la UE?	¿Quién o qué está cubierto?	Naturaleza del régimen
Pymes (art. 281-293 Directiva IVA)	NO	Pequeñas empresas	Modalidades simplificadas de liquidación y de ingreso del IVA
Pymes (art. 281-293 Directiva IVA)	NO	Todas las pequeñas empresas con facturación por debajo de una cantidad establecida	Franquicias y bonificaciones
Agricultura (art. 295-305 Directiva IVA)	NO	Empresas agrícolas, forestales y pesqueras	Compensación a tanto alzado de la carga fiscal del IVA soportado
Agencias de viajes (art. 306-310 Directiva IVA)	SÍ	Agencias de viajes y otros operadores turísticos	IVA repercutido sobre el margen de beneficio

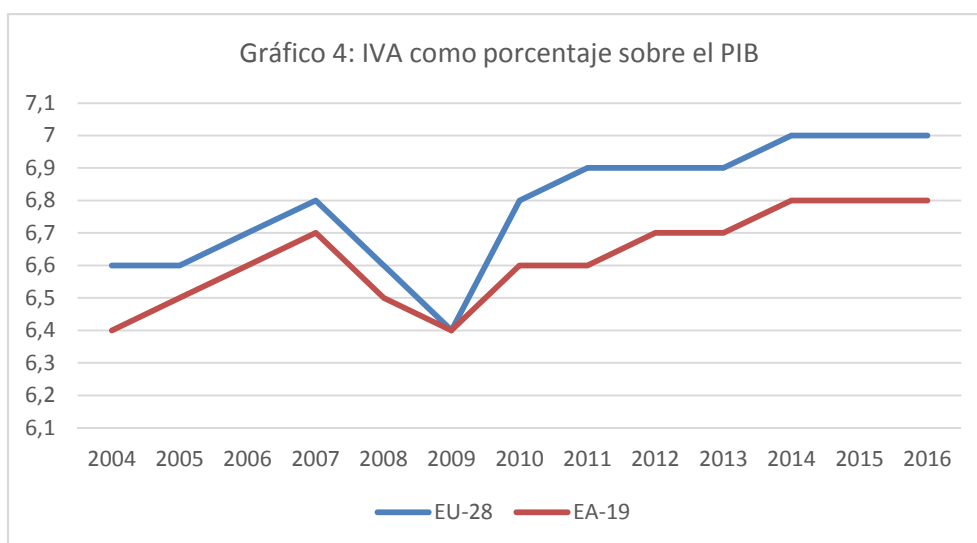
Artículos de segunda mano, obras de arte, etc. (art. 311-325 y 342-343 Directiva IVA)	SÍ	Comerciantes impositores en estos bienes	IVA repercutido sobre el margen de beneficio
Subastas públicas (art. 333-341 Directiva IVA)	NO	Subastadores	IVA repercutido sobre el margen de beneficio
Oro de inversión (art. 344 Directiva IVA)	SÍ	Transacciones en oro de inversión	Exención a la opción de tributación
Telecom, radiodifusión y servicios electrónicos – servicios TRE– (art. 357-369 duodecies Directiva IVA)	SÍ	Suministrado por empresas exteriores e interiores de la Unión	Ventanilla única para el registro y el pago del IVA repercutido

Fuente: Comisión Europea, 2019a

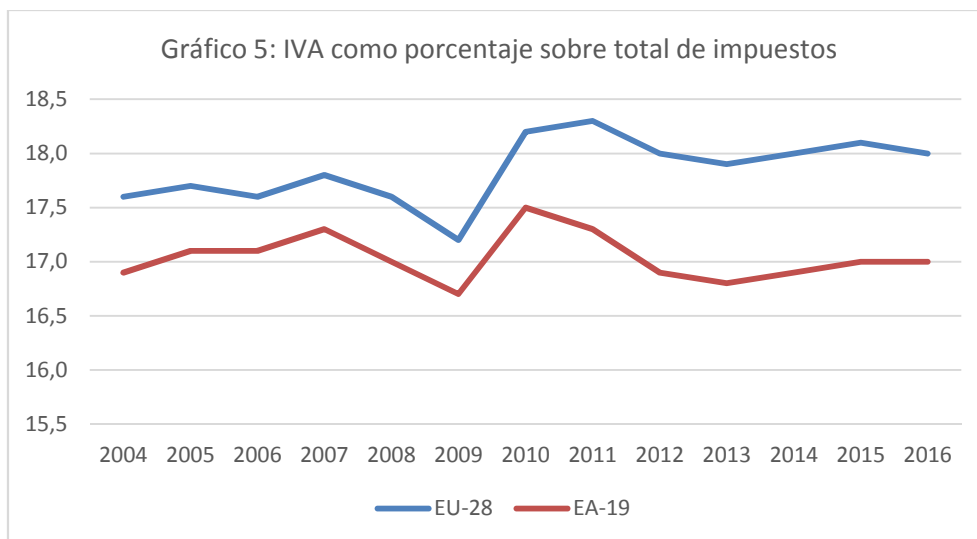
Todos estos regímenes han sido creados según iban surgiendo las necesidades y adaptándose a la Directiva IVA. Con la reforma del IVA se han creado los regímenes especiales de ventanilla única para telecomunicaciones, radiodifusión y servicios electrónicos con efectos a partir del 1 de enero de 2015 y para el comercio electrónico con efectos a partir del 1 de enero de 2019.

5. IMPORTANCIA DEL IVA Y CONSOLIDACIÓN PRESUPUESTARIA

El IVA proporciona una recaudación elevada de una manera eficiente y con una incidencia importante en la economía, facilitando el comercio y el crecimiento económico dentro del Mercado Único (Durán Cabré, 2013, pág. 4 y 5). Alcanzó algo más de 1 billón de euros en 2016, lo que corresponde al 7% del PIB de la UE o al 18,0% del total de impuestos de la UE. Ver gráficos 4 y 5. (Eurostat, 2018, pág. 174 y 175).



Fuente: Eurostat, 2018



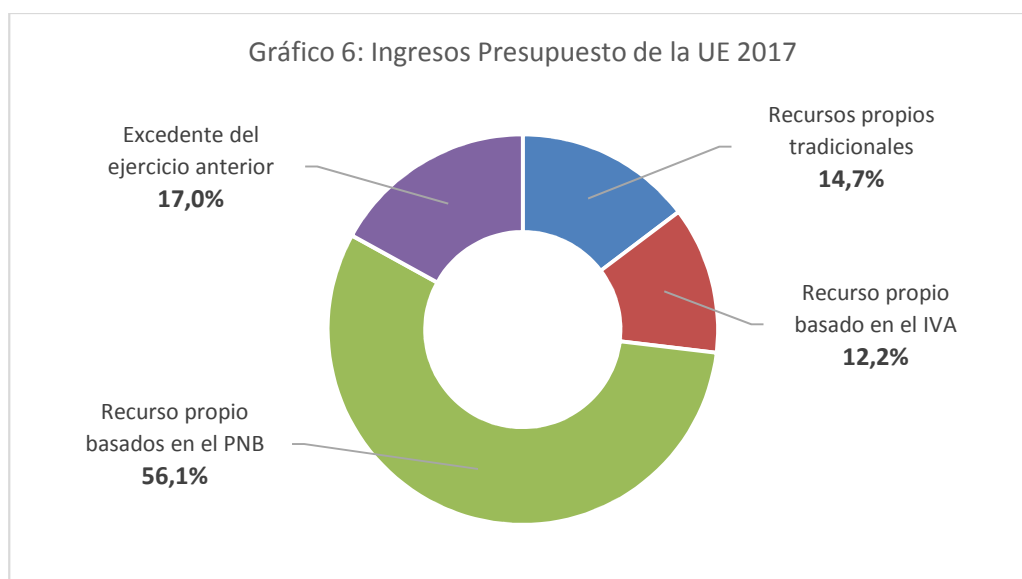
Fuente: Eurostat, 2018

La recaudación del IVA ha aumentado desde 2004 hasta 2016 un porcentaje del 0,4 puntos del PIB, por tanto, es un impuesto que sigue ganando importancia recaudatoria. Las diferencias son considerables entre países: desde más del 9% del PIB en Croacia, Dinamarca, Estonia, Hungría hasta el 6,1% en Italia o el 4,7% en Irlanda. En general, como porcentaje del PIB, el mayor peso corresponde a los países nórdicos y algunos de los últimos EEMM incorporados como Croacia, Bulgaria o Chipre.

El presupuesto europeo tiene tres fuentes principales de ingresos, aparte del excedente del ejercicio anterior. Son:

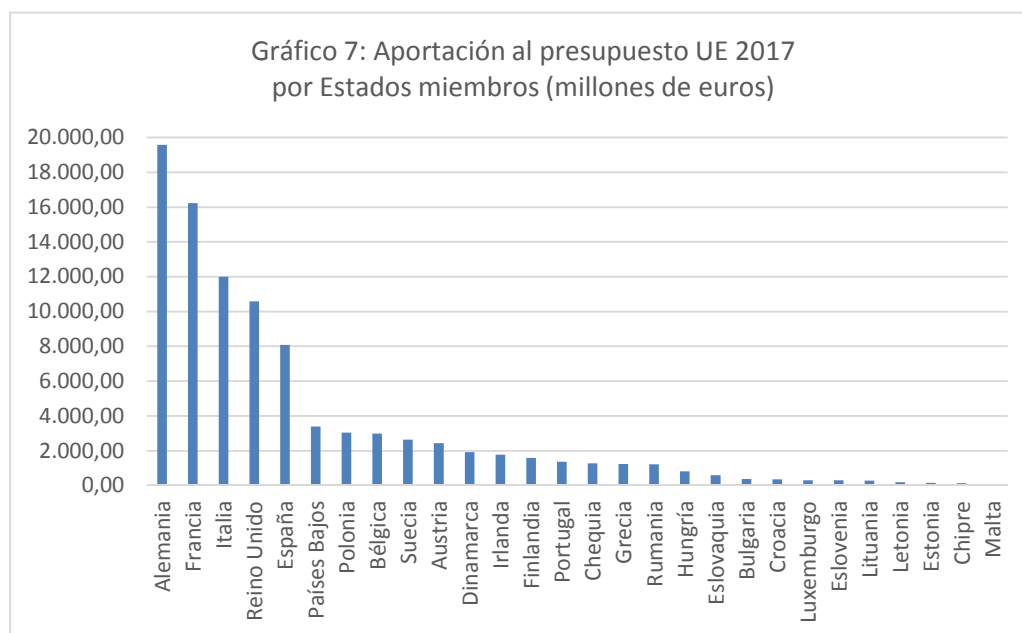
- Recursos propios tradicionales (principalmente derechos de aduana).
- Recurso propio basado en el IVA.
- Recurso propio derivado del Producto Nacional Bruto (PNB).

La distribución de estas fuentes para el año 2017 se puede ver en el gráfico 6.



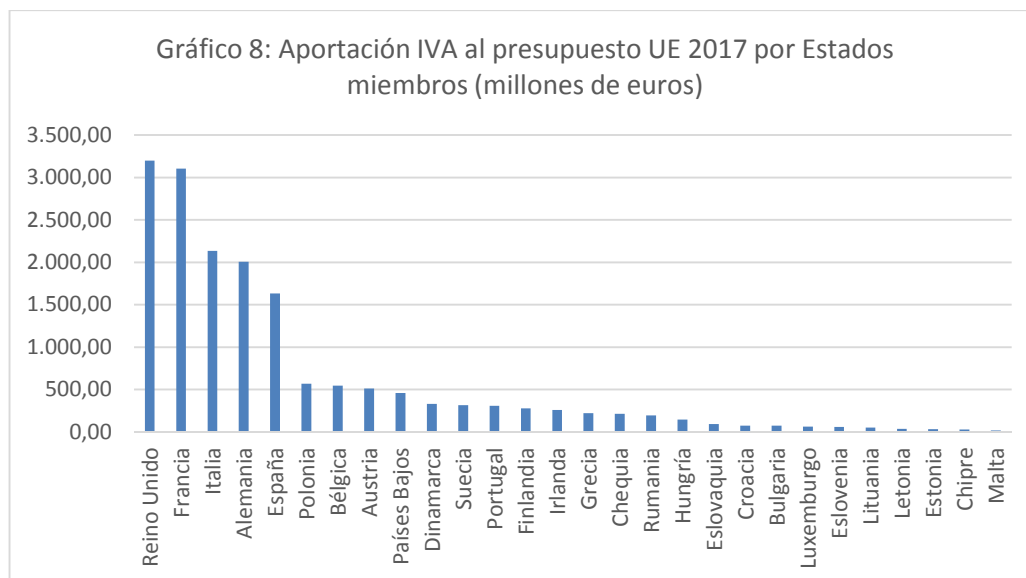
Fuente: Comisión Europea, 2018a

La aportación por EEMM al presupuesto de la UE en 2017 se puede ver en el siguiente gráfico (gráfico 7):



Fuente: Comisión Europea, 2018a

Y la aportación del IVA al presupuesto de la UE en 2017 por EEMM (gráfico 8):



Fuente: Comisión Europea, 2018a

Para calcular la aportación del IVA en cada Estado miembro primero se armonizan las bases del IVA de todos los EEMM de acuerdo con las normas de la UE. Luego se limitan al 50% de la base del PNB para corregir los aspectos regresivos del recurso propio basado en el IVA. Por último, se aplica un tipo uniforme, que viene reduciéndose desde 1986, del 0,3% a cada Estado miembro sobre la base armonizada del IVA, con excepción de Alemania, los Países Bajos y Suecia, que se benefician de la tarifa reducida del 0,15%. En 2017, seis EEMM vieron reducida su contribución al IVA gracias a este límite del 50% (Estonia, Croacia, Chipre, Luxemburgo, Malta y Portugal). Los ingresos totales de la UE del recurso propio IVA fueron de 16.947 millones de euros, 12,2% del total ingresos en 2017. (Comisión Europea, 2018a, pág. 29). La contribución del IVA como fuente de recursos para el presupuesto europeo tiene la siguiente distribución para el periodo 2013-2017 (cuadro 3):

Cuadro 3: Contribución IVA como fuente de recursos para el presupuesto europeo

AÑO	Total ingresos IVA de la UE (en millones €)	Porcentaje de los ingresos totales de la UE
2013	14.019	9,40 %
2014	17.667	12,30 %
2015	18.087	12,40 %
2016	15.895	11,90 %
2017	16.947	12,20 %

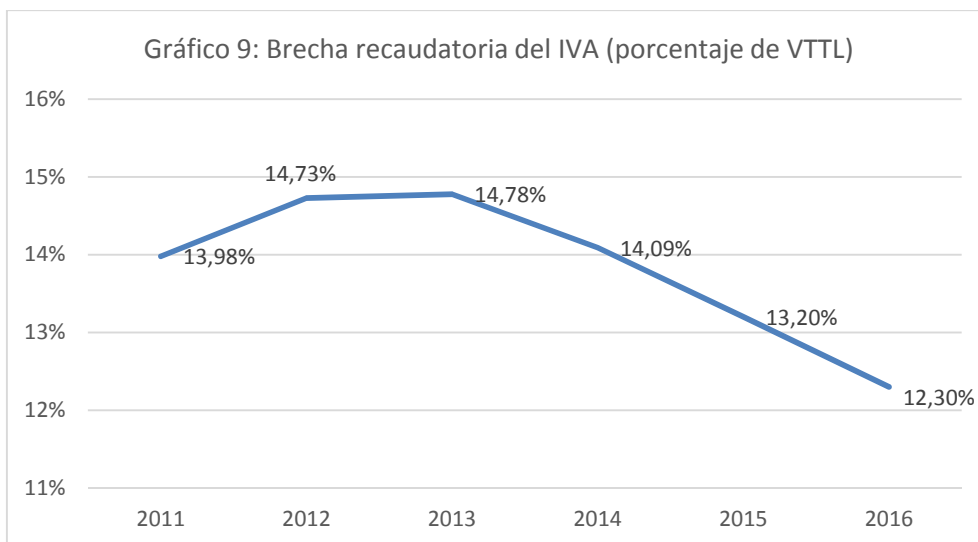
Fuente: Comisión Europea, 2018a

Se puede observar el aumento de la aportación del IVA al presupuesto europeo pasando del 9,40% en 2013 al 12,20% en el año 2017, por tanto, es primordial conseguir la máxima efectividad del IVA para conseguir una mayor recaudación que ayude a la consolidación presupuestaria a nivel europeo.

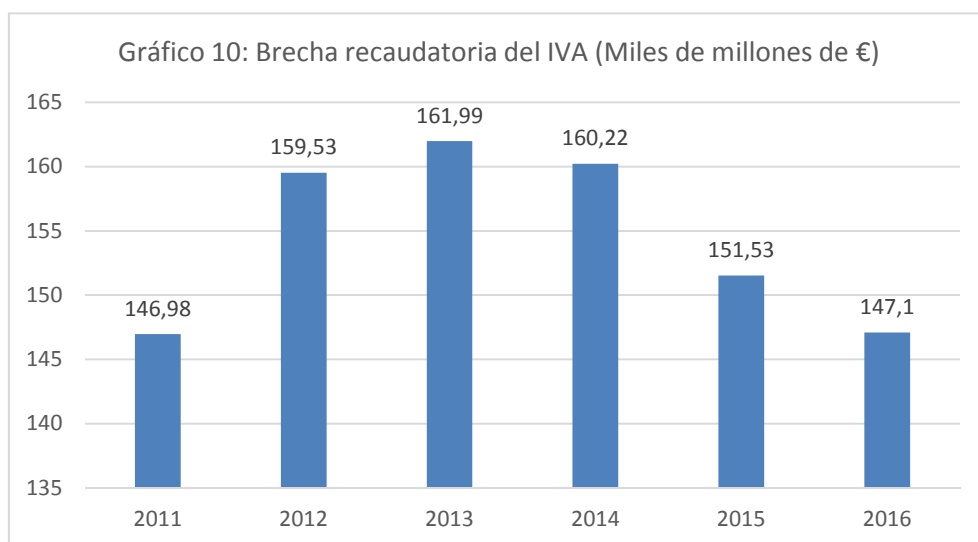
6. LA BRECHA DEL IVA

Los EEMM de la UE pierden grandes cantidades de euros en los ingresos del IVA debido al fraude fiscal y los sistemas de recaudación de impuestos inadecuados. El régimen del IVA no ha sido capaz de progresar al ritmo de la globalización y la digitalización de la economía. En particular, el actual sistema de tributación de los intercambios entre los EEMM se fundamenta aún en unas “medidas transitorias” que ya han cumplido 25 años. Con arreglo a dichas medidas, las operaciones nacionales y las operaciones transfronterizas están sujetas a dos regímenes del IVA completamente diferentes. En consecuencia, las empresas que operan a nivel transfronterizo soportan un 11% de costes adicionales de cumplimiento en comparación con las empresas que operan solo a nivel nacional. Además, al permitir la compra transfronteriza de bienes exentos de IVA se favorece el fraude. (Comisión Europea, 2017a, pág. 3).

La brecha del IVA es la diferencia entre el importe de los ingresos totales en concepto de IVA recaudado y el importe teórico que se espera recaudar (VAT Total Tax Liability, VTTL, por sus siglas en inglés) y proporciona una estimación de la pérdida de ingresos debido al fraude fiscal y la evasión fiscal, pero también debido a quiebras, insolvencias financieras o errores de cálculo. En el periodo 2011-2016, la brecha recaudatoria del IVA aumentó por primera vez, alcanzando su máximo en 2013, y luego disminuyó, alcanzando su porcentaje más bajo en 2016, alrededor de 147.100 millones de euros. En los siguientes gráficos se puede ver la evolución de la brecha del IVA en ese periodo (gráficos 9 y 10):



Fuente: Comisión Europea, 2017d y Comisión Europea, 2018b



Fuente: Comisión Europea, 2017d y Comisión Europea, 2018b

En este periodo la brecha del IVA mostró una ligera disminución tanto en términos de volumen como de porcentaje. Sin embargo, las diferencias a nivel individual de la brecha recaudatoria del IVA entre los EEMM siguen siendo significativas (desde el 0% al 36,9%). Aunque puede haber varias razones para la reducción de la magnitud de la brecha recaudatoria del IVA, por ejemplo, datos mejorados o crecimiento económico, la reducción podría estar relacionada también con una mejor administración fiscal. (Comisión Europea, 2017d, pág. 8).

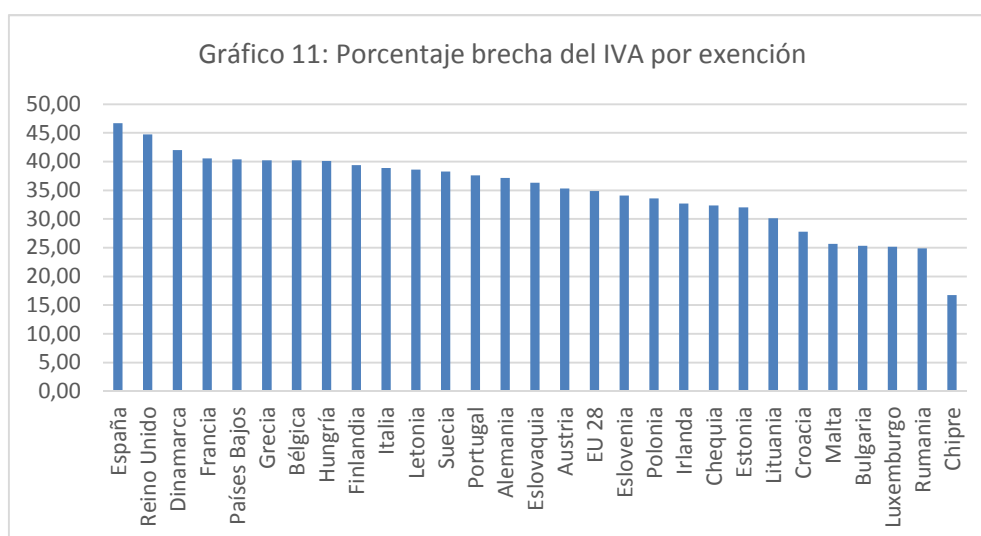
LAS EXENCIONES

La exención en el IVA se produce cuando no se aplica este impuesto en un suministro de bienes o servicios, bien en la etapa final de venta al consumidor o bien en alguna etapa

intermedia. La Directiva del IVA señala los suministros que los EEMM deben eximir y los suministros que podrían eximir. Los suministros que deben estar exentos incluyen ciertas actividades de interés público (como atención médica y dental, servicios sociales, educación, etc.), así como la mayoría de los servicios financieros y de seguros y ciertos suministros de terrenos y edificios.

La Directiva del IVA establece la exención de numerosos bienes y servicios atendiendo a dos grandes argumentos. En primer lugar, para compensar la supuesta regresividad del IVA y fomentar el consumo de bienes y servicios que se pueden considerar como preferentes, se prevé la exención de la mayoría de operaciones relacionadas con la sanidad, la educación y los servicios sociales y culturales. La exención permite que los precios de dichos bienes y servicios sean menores, beneficiando con ello a los consumidores finales de dichos productos. En segundo lugar, por razones en este caso técnicas, se establece la exención de la mayoría de servicios financieros y de seguros, así como de determinadas operaciones relacionadas con los bienes inmuebles y el juego. (Durán Cabré, 2013, pág. 7).

En el año 2016 las exenciones del IVA implicaron el 34,88% del potencial de recaudación del IVA en la UE. (Comisión Europea, 2018b, pág. 53). En el gráfico 11 se puede ver la distribución de lo que suponen las exenciones por EEMM. Los EEMM con mayor brecha de exención son España, 46,71%, debido a la aplicación de impuestos indirectos distintos del IVA en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, Reino Unido, 44,47%, y Dinamarca, 42,00%, mientras que los valores más bajos de la brecha de exención se observaron en Chipre, 16,76%, Rumania, 24,88% y Luxemburgo, 25,16%. (Comisión Europea, 2018b, pág. 51 y 52). Fuente del gráfico 11: Comisión Europea, 2018b.



Existen dos tipos de exenciones, según artículos 132 y siguientes de la Directiva IVA:

1. Exenciones sin derecho a deducción. La mayoría son suministros respecto de los cuales el IVA soportado en los procesos anteriores de producción y distribución que se realizan para hacer ese suministro no pueden ser deducidos. Estas exenciones se pueden dividir en dos clases:
 - Exenciones de interés público: servicios médicos y dentales, educación, actividades culturales, organizaciones sin ánimo de lucro, etc.
 - Exenciones para otras actividades: servicios financieros y de seguros,
2. Exenciones con derecho a deducción. Incluyen las exenciones para suministros dentro de la UE, exenciones para transacciones triangulares, exenciones a la exportación y exenciones relacionadas con el transporte internacional.

EL FRAUDE TRANSFRONTERIZO

El actual sistema transitorio divide cada transacción transfronteriza en un suministro transfronterizo exento y una adquisición transfronteriza imponible. Es como un sistema aduanero, pero carece de controles equivalentes y es, por lo tanto, la raíz del fraude transfronterizo. (Comisión Europea, 2016a, pág. 10). La Comisión Europea estimó que en 2015 se perdieron más de 150.000 millones de euros en concepto de IVA, de los cuales, aproximadamente unos 50.000 millones de euros corresponde al fraude transfronterizo del IVA. (Comisión Europea, 2017c, pág. 1).

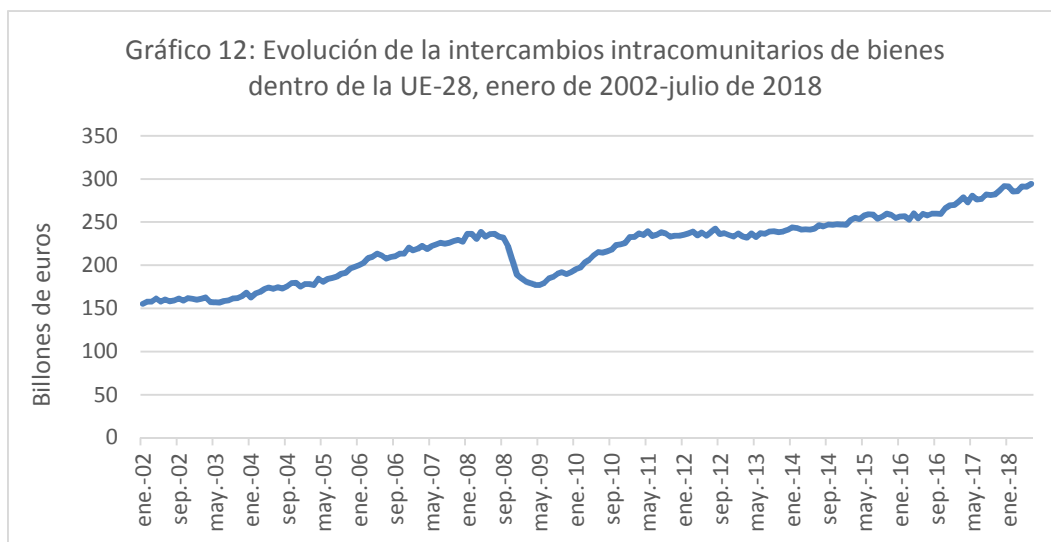
Se diferencian los siguientes tipos de fraudes:

- El fraude del operador desaparecido: este fraude se produce cuando los bienes deberían transportarse a otro Estado miembro para su consumo, pero de hecho se consumen localmente libres de IVA.
- Fraude carrusel o fraude en cascada: En una operación intracomunitaria se adquieren bienes o servicios exentos de IVA y posteriormente quien realiza la adquisición repercute el IVA sin efectuar su ingreso a las autoridades fiscales, mientras que su cliente puede deducirlo.
- Otros tipos de fraude: Tienen lugar por personas que se identifican como sujetos pasivos del impuesto para efectuar su consumo final libre de IVA (constituyen el 27% del fraude). Dentro de esta categoría destacan las siguientes:
 - Fraude de vehículos. Habida cuenta del doble régimen del IVA aplicable a los vehículos (“régimen del margen de beneficio” o régimen normal), el comercio de

los mismos se ve a menudo afectado por el fraude del IVA. La forma más sencilla de fraude es la venta de medios de transporte nuevos o recientes (cuyo importe estaría sujeto al impuesto en su totalidad) como bienes de segunda mano (con respecto a los cuales, solo es objeto de gravamen el margen de beneficios).

- Fraude aduanero. El régimen de importación de bienes exentos de IVA (procedimientos aduaneros 42 y 63), aplicado para facilitar los intercambios comerciales cuando las mercancías se entregan de forma inmediata a empresas en otro Estado miembro, es a menudo objeto de fraude, y las mercancías se desvían al mercado negro sin haber pagado el IVA. En ocasiones, este tipo de fraude se produce mediante la infravaloración fraudulenta de las mercancías a fin de evitar el pago de los derechos de aduana. (Comisión Europea, 2017c).

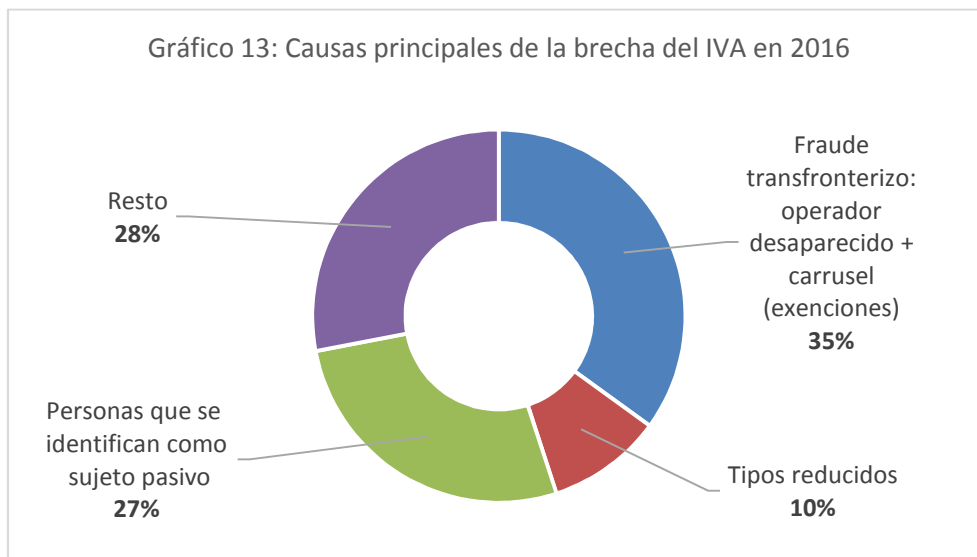
Los efectos del fraude transfronterizo son la erosión del mercado interior y menoscabo de la financiación comunitaria. (Casas Agudo, 2012, pág. 153). El volumen de intercambios intracomunitarios de bienes ha ido en aumento, excepto por la crisis económica de 2008-2009, llegando en enero de 2018 a los 294 billones de euros de intercambio, prácticamente el doble de enero de 2002 (gráfico 12), lo que revela la importancia recaudatoria que supone para los EEMM la correcta aplicación del IVA, debido a que a mayores intercambios intracomunitarios mayores ingresos por IVA en los países donde se realiza el consumo de esos bienes.



Fuente: Eurostat, 2019

Si tomamos los datos de 2016 de otros componentes de la brecha del IVA como son los tipos reducidos de IVA (9,95%) y las exenciones de IVA (34,88%) (Comisión Europea,

2018b, pág. 53) se podría hacer una estimación de la distribución de las causas principales en el origen de la brecha del IVA. (Gráfico 13).



Fuente: Comisión Europea, 2018b, Comisión Europea, 2017c

7. PROPUESTAS DE LA COMISIÓN DE REFORMA DEL IVA

Las propuestas realizadas por la Comisión para la Reforma del IVA se concretan en las siguientes medidas:

7. 1. PLAN DE ACCIÓN PARA LA MODERNIZACIÓN DEL IVA

La Comisión el 7 de abril de 2016 presentó la propuesta relativa a un plan de acción sobre el IVA. (Comisión Europea, 2016a). Mediante este plan de acción para la modernización del sistema del IVA en la Unión se pretende revitalizar el IVA pasando del sistema transitorio en vigor desde 1993 a uno definitivo para un espacio europeo único en el ámbito del IVA que esté a la altura de los retos de la economía global, digital y móvil de hoy.

De este modo, las transacciones transfronterizas seguirían estando sujetas a los tipos de los EEMM de destino, pero la forma en que los impuestos se recaudan iría cambiando progresivamente hacia un sistema más impermeable al fraude. Al mismo tiempo, se crearía un portal de Internet a escala de la UE para garantizar un sistema simple de recaudación del IVA para las empresas y un sistema más robusto de recaudación para los EEMM (Comisión Europea, 2016b). Esta reforma del IVA no será de aplicación inmediata debido a que su implantación es en varias fases, con el objetivo de tenerla

culminada en el 2022, fecha que se podría retrasar debido a la necesidad de aprobar las reformas con el requisito de unanimidad.

Los objetivos de este plan son:

- Establecer la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la UE.
- Establecer acciones inmediatas y urgentes para abordar la brecha del IVA
- Adaptar su sistema a la economía digital y a las necesidades de las PYME.
- Proporcionar orientaciones claras a largo plazo sobre el sistema definitivo y los tipos del IVA.

Las claves de la propuesta son:

- Política de tipos impositivos moderna permitiendo autonomía fiscal para los países miembros.
- Un espacio único en materia de IVA que ponga límites al fraude fiscal transfronterizo
- Medidas urgentes para eliminar la brecha del IVA
- Eliminación de los obstáculos al comercio electrónico vinculados con el IVA en el mercado único.
- Hacia un paquete sobre el IVA para las PYME

7. 2. RÉGIMEN DEFINITIVO DEL IVA

En 2018 el Consejo dictó la Directiva (UE) 2018/1910, mediante la que se armoniza y simplifica determinadas normas del régimen del IVA e introduce un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los EEMM. La principal reforma reside en sustituir el actual régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los EEMM por un régimen definitivo. El régimen definitivo del IVA para el comercio dentro de la UE se basará en el principio de la imposición en el Estado miembro de destino de la entrega o prestación de los bienes y servicios. Este nuevo hecho imponible único está destinado a sustituir el actual régimen transitorio de una entrega exenta en el Estado miembro de partida y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino como segundo e independiente hecho imponible, de este modo, el lugar de entrega estará situado en el Estado miembro de destino de los bienes.

En este sistema el proveedor será el responsable del pago del IVA por esta entrega dentro de la Unión, a menos que el adquirente sea un sujeto pasivo certificado, en cuyo caso el sujeto pasivo certificado asumirá en su declaración del IVA la liquidación de este

impuesto. En los casos en que el deudor del IVA no esté establecido en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto, éste tendrá posibilidad de cumplir en su propio país con sus obligaciones de declaración y pago a través del denominado “sistema de ventanilla única”. Este sistema también podrá utilizarse para la deducción del IVA soportado. (Alba, 2018).

El concepto de sujeto pasivo certificado hace referencia a la categoría de empresas fiables que se beneficiará de normas más simples y ágiles. Una empresa puede convertirse en un sujeto pasivo certificado solicitándolo a sus autoridades fiscales nacionales y demostrando el cumplimiento de un conjunto de criterios predefinidos que incluyen el pago regular de impuestos, sistemas de control interno confiables y pruebas de solvencia. Una vez certificados, tanto ellos como las empresas que hacen negocios con ellos disfrutarán de una serie de procedimientos simplificados para la declaración y el pago del IVA transfronterizo. El estado de persona sujeta a impuestos certificada será reconocido mutuamente por todos los Estados miembros de la UE. (Comisión Europea, 2017a, pág. 8).

Según la propuesta de modificación, el sistema debería basarse principalmente en la supresión de la declaración recapitulativa de operaciones, la aplicación de las normas generales de facturación del Estado miembro del proveedor y la armonización de determinadas normas relativas a la facturación (como el momento de la expedición de las facturas), el devengo y la exigibilidad del IVA en el marco de las entregas de bienes dentro de la UE. Se pretende que la entrada en vigor sea en 2021. (Alba, 2018).

El régimen definitivo del IVA será apoyado con las siguientes medidas que la Comisión reguló mediante el Reglamento (UE) 2018/1541:

- Cooperación reforzada entre los EEMM: Se establecerá un sistema en línea para el intercambio de información dentro de “Eurofisc” que permitirá a los EEMM tratar, analizar y auditar los datos sobre la actividad transfronteriza para velar por que el riesgo pueda evaluarse de la forma más rápida y precisa posible. También se conferirán nuevas competencias a Eurofisc para coordinar las investigaciones transfronterizas.
- Colaboración con la policía: Mayor colaboración entre las autoridades tributarias y las autoridades policiales europeas sobre las actividades transfronterizas de las que se sospeche la existencia de fraude del IVA: Oficina Europea de Lucha contra el Fraude,

OLAF (Office Européen de Lutte Anti-Fraude, por sus siglas en francés), Europol y la Fiscalía Europea con el fin de identificar a los autores reales del fraude y sus redes.

- Intercambio de información clave sobre las importaciones procedentes de terceros países: Se mejora el intercambio de información entre las autoridades tributarias y aduaneras en el caso de determinados trámites aduaneros que facilitan actualmente el fraude del IVA.
- Intercambio de información sobre automóviles: Para hacer frente a este tipo de fraude, los funcionarios de Eurofisc también podrán consultar los datos de matriculación de los vehículos de otros EEMM. (Crónica Global, 2017).

7. 3. EL PAQUETE DE COMERCIO ELECTRÓNICO DEL IVA

El paquete de comercio electrónico del IVA fue una de las prioridades de la Estrategia del Mercado Único Digital. En 2017 el Consejo aprobó el paquete de comercio electrónico de IVA que consiste en la publicación de la Directiva UE 2017/2455. Esta Directiva modifica la Directiva del IVA en lo referente a las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. Con este paquete normativo se pretende resolver tres problemas principales que se han detectado en materia de IVA del comercio electrónico:

- Reducir los costes de gestión y cumplimiento de obligaciones formales en materia del IVA que soportan las PYMES.
- Solventar la alteración existente en la competencia entre los proveedores de dentro y de fuera de la Unión por ventas a distancia a los particulares, evitando la pérdida de ingresos fiscales.
- Reducir la pérdida anual en recaudación del IVA, que tiene como causa el incumplimiento de las obligaciones formales y de repercusión e ingreso del IVA. (Urrutia, 2018).

En el año 2015 se simplificó la regla de localización de los servicios digitales al considerarlos todos localizados en destino, Estado de consumo, con independencia de que el destinatario del servicio fuese empresario o profesional o un particular. Con la modificación el art. 70, apartado uno, nº 4 de la Directiva del IVA a partir de 2019 las microempresas pueden optar voluntariamente por repercutir el IVA de su Estado de establecimiento si se cumplen dos condiciones:

- El consumidor final reside en un Estado miembro distinto del de la microempresa (prestadora).
- No se supera el umbral de 10.000 euros por volumen de operaciones dentro de la UE (ni año en curso ni en el precedente).

Igualmente, a partir de 2019, se flexibiliza los elementos de prueba para pymes en la que solo tendrán que demostrar la ubicación del cliente en servicios digitales si el valor total de los servicios que prestan dentro de la Unión no excede de los 100.000 euros (IVA excluido), ni en el año en curso ni en el precedente. Preceptos regulados en los nuevos art. 58 y 219 bis Directiva IVA. A partir de 2021, se aplicará las principales modificaciones de la Directiva 2017/2455, que modifican los art. 14 bis, 33 y 35 Directiva IVA, sobre el régimen de ventas a distancia diferenciando si el vendedor es un empresario o profesional establecido, o no, dentro de la Unión a efectos del IVA. Estas medidas son conocidas como “el paquete de comercio electrónico del IVA”. Los principales cambios son:

Régimen de ventas intracomunitarias a distancia

- Se establece un nuevo umbral global de 10.000 euros para operaciones dentro de la Unión. Es decir, ya no según umbral de operaciones en cada Estado miembro. Superado el umbral, el proveedor repercutirá al cliente particular el IVA al tipo impositivo del Estado miembro de consumo.
- Se establece la posibilidad de acoger a la denominada Ventanilla Única, MOSS, (Mini One Stop Shop, por sus siglas en inglés). Por lo tanto, en 2021 se extiende a todas las ventas de bienes y de todo tipo de servicios, no solamente los digitales (como sucedía hasta ahora).
- Esta nueva regla de localización no aplicará a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión.

Régimen de ventas a distancia de bienes importados

- Para evitar el fraude y la pérdida de ingresos fiscales, se deroga la exención a la importación de pequeños envíos del artículo 34 Directiva IVA, actualmente en 22 €.

- Para las ventas de bienes expedidos directamente a un cliente particular comunitario desde un territorio tercero a efectos del IVA, y cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros por envío, el empresario establecido fuera de la Unión podrá optar por:
 1. Aplicar el sistema de Ventanilla Única (MOSS); o
 2. Un régimen especial y voluntario de declaración y liquidación del IVA a la importación.
- Para las ventas de bienes cuyo valor intrínseco exceda de los 150 euros por envío, se seguirá exigiendo una declaración completa en la aduana en el momento de la importación, así como el arancel correspondiente.

Nuevas obligaciones para las plataformas digitales

Interfaces electrónicas tales como Amazon, Alibaba o Ebay verán incrementadas sus obligaciones en materia del IVA cuando los empresarios de fuera de la Unión vendan sus productos a los particulares comunitarios a través de ellas. Ello sucederá en dos casos:

- Cuando se produzca una importación en la Unión, cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros por envío, previa venta al particular a través de la plataforma digital.
- Cuando la entrega del bien provenga de un almacén radicado dentro de la Unión, pero el proveedor que vende a través de la plataforma no esté establecido en dicho territorio. Si una de las dos situaciones descritas se cumple, las plataformas se convertirán en sujetos pasivos, pues la norma presumirá que actúan como intermediarios en nombre propio en las ventas a particulares. Es decir, ellas deberán repercutir y recaudar el IVA del consumidor final. Además, ello les obligará a tener que llevar, por un período de al menos diez años, un registro de todas las transacciones en las que intermedien. (Urrutia, 2018).

MINIVENTANILLA ÚNICA (MOSS)

La miniventanilla única o MOSS entró en vigor el 1 de enero de 2015. La Directiva 2008/8/CE modificó la Directiva IVA, estando regulada la miniventanilla única en el artículo 58 Directiva IVA. Es un régimen especial de declaración, liquidación y pago del IVA para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos. Debido a la regla de localización de estos servicios (en el Estado miembro del consumidor), los proveedores deben, en un principio, identificarse en cada uno de los EEMM en los que se prestan tales servicios y presentar allí las declaraciones de IVA. La

miniventanilla única supone una alternativa que permite a los proveedores -tanto no establecidos en la UE como los que sí lo están, pero no en el Estado miembro de consumo- declaren y paguen el IVA devengado en los diferentes EEMM en un único punto del portal web de su Estado de identificación.

La miniventanilla única consta de dos regímenes regulados en el Reglamento (UE) 967/2012:

- El régimen de la Unión, para empresas establecidas en la UE o que tengan al menos una sucursal en un país de la UE.
- El régimen exterior a la Unión, para empresas no establecidas en la UE y sin sucursales en países de la UE. Art. (Unión Europea, 2019)

Como se ha indicado en el apartado anterior el régimen de la miniventanilla única se ha modificado mediante la Directiva UE 2017/245 a partir del 1 de enero de 2019 y la ampliación del sistema será efectiva a partir del 1 de enero de 2021.

7. 4. MECANISMO GENERALIZADO INVERSIÓN SUJETO PASIVO

En 2018 la Comisión dicta la Directiva 2018/2057 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, creando el artículo 199 quater, en lo que respecta a la aplicación temporal de un Mecanismo Generalizado de Inversión del Sujeto Pasivo o GRCM, (Generalised Reverse Charge Mechanism, por sus siglas en inglés) a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado, 17.500 euros para ciertos EEMM que cumplan una serie de condiciones con el objetivo de ayudar a los EEMM especialmente afectados por el fraude carrusel mientras se adopta al respecto una solución definitiva en la UE.

Mediante este mecanismo un Estado miembro podrá disponer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral de 17.500 euros por transacción, como excepción a lo dispuesto en el artículo 193 Directiva 2006/112/CE y hasta el 30 de junio de 2022. También un Estado miembro que tenga una frontera común con el Estado que aplica el GRCM debe estar autorizado para aplicar este mecanismo bajo ciertas condiciones. La Comisión Europea tendrá tres meses para autorizar o rechazar la solicitud de un Estado miembro para aplicar el mecanismo, dependiendo de si se cumplen los requisitos.

Con el fin de poder evaluar si la introducción del GRCM en un Estado miembro no lleva a un desplazamiento del fraude hacia otros EEMM y el grado de las posibles perturbaciones en el funcionamiento del mercado interior, se intercambiará información entre los EEMM que aplican el GRCM y los que no. En caso de que se constate un impacto negativo considerable sobre el mercado interior la Comisión propondrá la derogación de la decisión de ejecución la aplicación del GRCM. Existirá un impacto negativo importante cuando se cumplan las condiciones siguientes:

- a) que al menos un Estado miembro de los que no apliquen el GRCM informe a la Comisión de un aumento del fraude en materia de IVA en su territorio debido a la aplicación del GRCM, y
- b) que la Comisión establezca, en particular sobre la base de la información facilitada por los EEMM a que se refiere la letra a) del anterior párrafo, que tal aumento del fraude del IVA en su territorio está relacionado con la aplicación del GRCM en uno o varios EEMM.

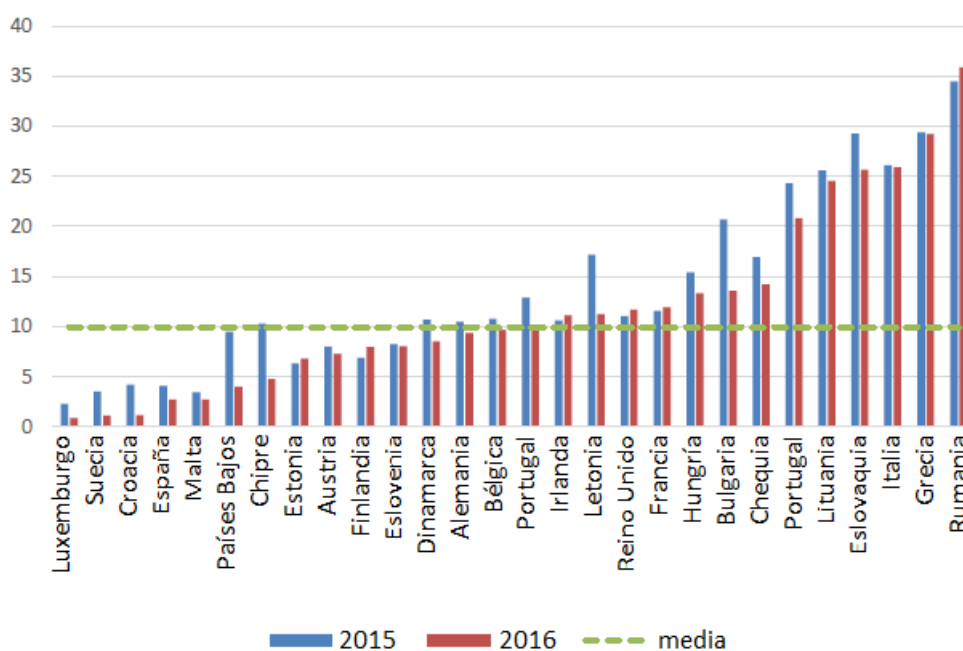
El Estado miembro que desee introducir el GRCM deberá cumplir las siguientes condiciones:

1. Que haya registrado, de conformidad con el método y las cifras establecidas en el informe final de 2016, de 23 de agosto de 2016, sobre el déficit recaudatorio en materia de IVA publicado por la Comisión, un déficit recaudatorio en materia de IVA, expresado como porcentaje de la obligación fiscal total en concepto de IVA, de al menos 5 puntos porcentuales por encima del déficit recaudatorio en materia de IVA medio comunitario.
2. Que sobre la base de la evaluación de impacto adjunta a la propuesta legislativa, registre un nivel de fraude en cascada en su déficit recaudatorio total en materia de IVA de más de un 25%.
3. Que haya comprobado que otras medidas de control no son suficientes para combatir el fraude en cascada en su territorio, en particular especificando las medidas de control aplicadas y los motivos concretos de su falta de eficacia, así como los motivos por los que la cooperación administrativa en materia de IVA ha resultado ser insuficiente.
4. Que haya comprobado que los beneficios estimados por el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación prevista como consecuencia de la introducción del GRCM superan a las cargas adicionales totales estimadas para las empresas y las autoridades tributarias en al menos un 25%.

5. Que haya comprobado que las empresas y las administraciones tributarias no incurrirán, como consecuencia de la introducción del GRCM, en costes superiores a los contraídos como consecuencia de la aplicación de otras medidas de control. (Directiva (UE) 2018/2057).

Tomando datos del Estudio e informes sobre la brecha del IVA en los EEMM de la UE-28: Informe final de 2018 (TAXUD, 2018), los EEMM que actualmente podrían cumplir el primer de los requisitos, déficit recaudatorio en materia de IVA, expresado como porcentaje de la obligación fiscal total en concepto de IVA, de al menos 5 puntos porcentuales por encima de la media comunitaria del déficit recaudatorio en materia de IVA, serían Rumania, Grecia, Italia, Eslovaquia, Lituania y Polonia. Posiblemente podría añadirse Chequia (gráfico 14).

Gráfico 14: Brecha del IVA como porcentaje de la VTTL en los EEMM de la UE-28, 2016 y 2015

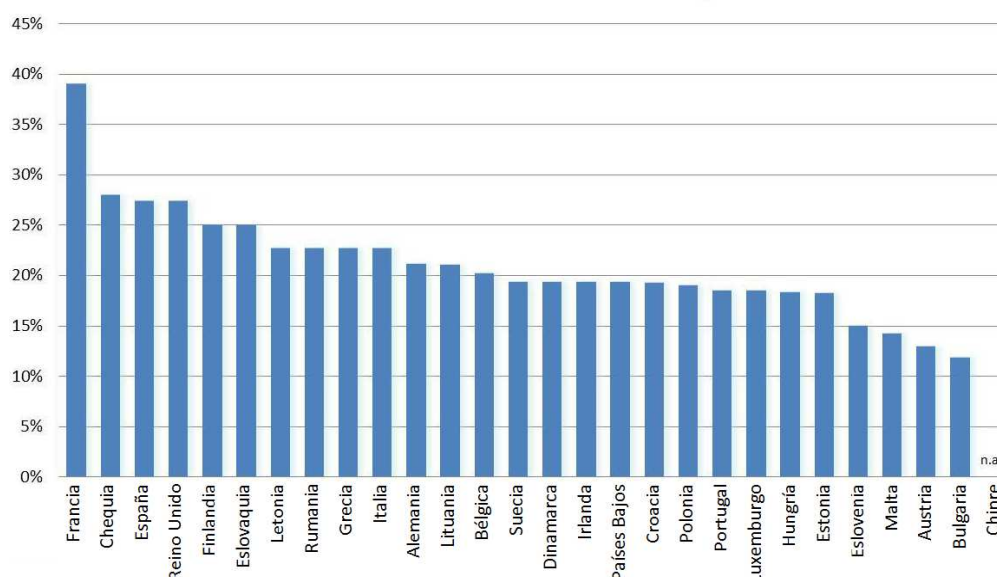


Fuente: TAXUD, 2018, pág. 16

Los EEMM que cumplirían la segunda condición, nivel de fraude en cascada en su déficit recaudatorio total en materia de IVA de más de un 25%, serían Francia, Chequia, España, Reino Unido, Finlandia y Eslovaquia (gráfico 15)².

² El informe de los que se han obtenido los datos es de 2011 por lo que datos podrían haber variado en la actualidad.

Gráfico 15: Fraude carrusel, como porcentaje de la brecha de IVA (estimado 2011)



Fuente: Comisión Europea, 2017b

Con estos datos, los EEMM que cumplirían ambos requisitos son Eslovaquia y Chequia. A principios de 2019 Chequia solicitó formalmente aplicar el GRCM.

III.LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL ALCOHOL, EL TABACO Y LA ENERGÍA

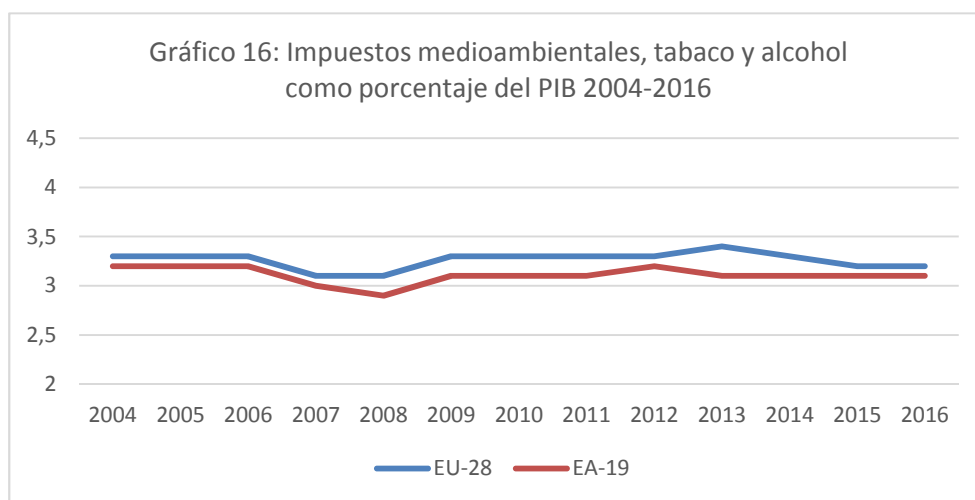
Los impuestos especiales en la UE se aplican sobre el alcohol, el tabaco y la energía. Están regulados en el artículo 113 del TFUE y, en materia de fiscalidad de la energía, artículo 192 del TFUE, para perseguir los objetivos del artículo 191 del TFUE. Según establece el artículo 191 del TFUE: La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar los siguientes objetivos:

- La conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente,
- La protección de la salud de las personas,
- La utilización prudente y racional de los recursos naturales,
- El fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente y en particular a luchar contra el cambio climático.

La creación de estos impuestos se justifica por las externalidades negativas que genera el consumo del bien al que va asociado (tabaco, alcohol o hidrocarburos), de tal modo que se aumentan los costes marginales privados para aproximarlos a los costes sociales (impuestos pigouvianos). Estos impuestos se ven acompañados por otras medidas

regulatorias que intentan eliminar o limitar intensamente el consumo de los bienes sometidos a tributación para conseguir resultados eficaces en el combate a los consumos nocivos, lo que repercute en la recaudación. (Ruiz-Huerta Carbonel, 2015, pág. 92).

En 2016, de media en la UE, los impuestos a la energía, principalmente los impuestos especiales sobre los aceites minerales, representaron alrededor del 17% del tipo implícito sobre el consumo. El tabaco y el alcohol representaron el 7,1% del tipo implícito de media en toda la UE. Son tributos que tienen bastante importancia en algunos países del este de Europa, principalmente Bulgaria, Estonia y Letonia. (Eurostat, 2018, pág. 23). En términos de recaudación (Gráfico 16) se observa que los impuestos especiales se sitúan en el entorno del 3% del PIB con una leve tendencia a la disminución.



Fuente: Eurostat, 2018

1. ESTRUCTURA IMPUESTOS ESPECIALES

○ Alcohol

Una cuestión fundamental en relación con los impuestos del alcohol ha sido el grado de competencia de los diferentes productos entre sí. La Comisión y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han considerado tradicionalmente que todas las bebidas alcohólicas son más o menos intercambiables y compiten entre sí. En 1992 se adoptó la Directiva 92/83/CEE por la que se definen los productos a los que se aplican impuestos especiales y el método para fijarlos. La Directiva 92/84/CEE reguló la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. (Parlamento Europeo, 2018).

- Productos del tabaco

La estructura básica de los impuestos especiales del tabaco se ha establecido en la Directiva consolidada 2011/64/UE, en la que se fijaron únicamente tipos mínimos. Hay varias categorías de labores del tabaco sujetas a imposición. Los impuestos sobre los cigarrillos están compuestos de un tipo proporcional (*ad valorem*) y de un impuesto especial específico. Otros productos de tabaco se gravan con un impuesto especial *ad valorem* o específico o mediante el llamado “impuesto especial mixto”. (Parlamento Europeo, 2018).

- Productos de la energía (hidrocarburos, gas, electricidad, energías alternativas, combustible de aviación)

La estructura básica de los impuestos especiales sobre los hidrocarburos en la Comunidad Europea se estableció en 1992. Como en el caso del alcohol y el tabaco, se fijaron solamente los tipos mínimos, a diferencia de lo inicialmente previsto (armonización total). Las propuestas de la Comisión de 1997 se aprobaron con amplias modificaciones (Directiva 2003/96/CE, con exenciones en las Directivas 2004/74/CE y 2004/75/CE). La Comunicación de la Comisión del año 2000 relativa a la imposición del combustible de aviación (Comisión Europea, 2000) supuso únicamente que ahora la Directiva 2003/96/CE prevé una lista de exenciones obligatorias para los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea distinta de la navegación aérea de recreo privada. Introduce por primera vez disposiciones que permiten a los EEMM gravar el carburante utilizado en los vuelos nacionales y, en el marco de acuerdos bilaterales, el carburante utilizado en los vuelos intracomunitarios. En 2001 se propusieron medidas para promover la utilización de los biocarburantes, incluida la posibilidad de aplicar un tipo reducido del impuesto especial, adoptadas en 2003 en forma de la Directiva 2003/30/CE. (Parlamento Europeo, 2018).

- El IVA sobre otros combustibles

En 2002 se presentó una propuesta relativa a la aplicación de IVA sobre el gas natural y la electricidad para las empresas, según la cual el lugar de imposición sería el país en el que el comprador se encontrase establecido. Para el consumidor final, se trataría del lugar de consumo. Esta propuesta también fue regulada por la Directiva 2003/92/CE. (Parlamento Europeo, 2018).

2. ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Actualmente los tipos tributarios y la estructura de los impuestos especiales varían entre los EEMM lo que repercute sobre la competencia. La existencia de discrepancias importantes en los impuestos que gravan un producto concreto puede generar movimientos de bienes por razones fiscales, pérdidas de ingresos y fraudes. Desde el inicio de la década de 1970 se han intentado armonizar tanto la estructura como los tipos tributarios, aunque se han hecho pocos progresos. Con la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales se establece un régimen general en relación con los productos objeto de impuestos especiales a fin de garantizar su libre circulación y, al mismo tiempo, el adecuado funcionamiento del mercado interior de la Unión. (Parlamento Europeo, 2018).

La armonización de los impuestos especiales ha sido más reducida que en el caso del IVA. En la práctica, solo se ha establecido un método uniforme para el cálculo del impuesto en función del producto, un tipo impositivo mínimo diferente según el producto (no se han armonizado los tipos) y se ha optado por la aplicación del sistema de tributación en destino: se aplican los métodos y tipos del país en el que se realiza la venta para el consumo. (Buitrago & Romero, 2013, pág. 157). La UE no se plantea la tributación en origen debido a varios factores. Por un lado, por las importantes diferencias existentes en los tipos aplicables en los EEMM, por otro lado, ya que, al ser un impuesto justificado en las externalidades negativas que genera su consumo, la recaudación deber corresponder al país donde se realiza dicho consumo. Se trata de disuadir el consumo o, al menos, obtener ingresos para compensar dichas externalidades negativas. (Buitrago & Romero, 2013, págs. 149-151).

IV. CONCLUSIONES

La Unión Europea lleva tiempo buscando la actualización y eficacia de la imposición indirecta y en especial del IVA por la importancia recaudatoria que tiene para los EEMM y para el conjunto de la Unión. La necesidad de conseguir estos objetivos se ha visto acrecentada por la grave crisis económica que sufrió Europa en los años 2008 y 2009 y la necesidad de conseguir ingresos para mantener el nivel de gasto público que permita la viabilidad del Estado del Bienestar garantizando los derechos sociales y de los servicios necesarios para hacerlos efectivos, ingresos difíciles de mantener en periodos de crisis, trayendo consigo el abordar definitivamente una nueva regulación más actual de este

impuesto. Para ello se puso en marcha un plan de estudio que llegó a la conclusión de que se pierden grandes cantidades de euros en los ingresos del IVA debido principalmente al fraude transfronterizo y los sistemas de recaudación de impuestos inadecuados en una economía cada vez más globalizada y digital. Esta diferencia o pérdida de ingresos en el IVA es conocida como la brecha fiscal del IVA, diferencia entre el importe de los ingresos totales en concepto de IVA recaudado y el importe teórico que se espera recaudar.

La principal dificultad a la armonización de la imposición indirecta se encuentra en el requisito de la unanimidad para la adopción de decisiones a nivel europeo que retrasa la aplicación de los cambios necesarios, pero la realidad del fraude en el IVA y la necesidad de obtener ingresos ha hecho ver que es necesario avanzar en la adopción de acuerdos en la UE en materia del IVA. Con el Plan de Acción para la Modernización del Sistema IVA del año 2016 se busca la progresión del IVA al ritmo de la globalización y digitalización de la economía, conseguir un sistema definitivo de tributación en destino y acabar con el fraude transfronterizo que permita impulsar el empleo, el crecimiento, la inversión y la competitividad.

Llegados a este punto, y para alcanzar acuerdos generales, la UE está consiguiendo un equilibrio entre los intereses de los EEMM en mantener sus soberanías fiscales y a la vez conseguir una política fiscal común que logre la máxima efectividad del IVA optando por dar más libertad a los EEMM en la aplicación de los tipos propios de tipos impositivos del IVA. A cambio, ha definido el régimen de tributación en destino como el régimen definitivo a regir en el IVA y creará un espacio único del IVA a nivel europeo que hará que funcione como un verdadero mercado único, a semejanza de los mercados interiores de los EEMM. A pesar de los esfuerzos y de los avances logrados, aún no se puede hablar de “fiscalidad europea”, sin embargo, se puede decir que se está alcanzando un aumento de la cohesión entre los EEMM a través del Plan de Acción del IVA. Otros de los logros es la mayor cooperación en la lucha contra el fraude transfronterizo. Se ha tenido que compartir una mayor información fiscal entre los EEMM, dando más competencias a Eurofisc, creando la oficina OLAF, que permita la colaboración entre policías nacionales y autoridades tributarias. Se está desarrollando una legislación penal europea para que defraudar no salga impune.

El régimen de tributación en destino como régimen definitivo a regir en el IVA, la creación de un espacio único del IVA a nivel europeo junto con la creación del paquete del comercio electrónico del IVA y el establecimiento de la aplicación temporal de un

Mecanismo Generalizado de Inversión del Sujeto Pasivo son las grandes modificaciones del IVA que permitirán un sistema más hermético al fraude para garantizar un sistema sencillo de recaudación del IVA para las empresas y un sistema más sólido de recaudación para los EMM. Estos importantes avances en el fortalecimiento del impuesto del IVA para hacerlo más efectivo en el mundo globalizado y digital y la reducción del fraude permitirán a la UE atender a sus necesidades recaudatorias y consolidar la competitividad en el mercado intracomunitario y en mercado mundial.

ANEXO I

DIRECTIVAS RELACIONADAS CON EL IVA

Directiva 67/227/CEE de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Diario Oficial de las Comunidades Europeas (DOCE) 14.04.1967.

Directiva 69/463/CEE de 9 de diciembre de 1969 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del IVA en los Estados miembros. DOCE 20.12.1969.

Sexta Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del IVA: base imponible uniforme. DOCE 13.6.1977.

Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE. DOCE 31.12.1991.

Directiva 92/111/CEE de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del IVA y por la que se establecen medidas de simplificación. DOCE 31.12.1992.

Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) 11.12.2006.

Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. DOUE 20.12.2008.

Directiva 2008/9/CE de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a

sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. DOCE 20.2.2008.

Directiva 2009/132/CE de 19 de octubre de 2009 que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes. DOCE 10.11.2009

Directiva UE 2017/2455 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. DUOE 29.12.2017.

Directiva (UE) 2018/912 de 22 de junio de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, en lo que se refiere a la obligación de respetar un tipo normal mínimo. DOUE 27.6.2018.

Directiva (UE) 2018/1910 de 4 de diciembre de 2018 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 EEMM. DOUE 7.12.2018.

Directiva UE 2018/2057 de 20 de diciembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado. DOUE 27.12.2018.

DIRECTIVAS RELACIONADAS CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

Directiva 92/83/CEE de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. DOCE 31.10.1992.

Directiva 92/84/CEE de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. DOCE 31.10.1992.

Directiva 2003/30/CE e 8 de mayo de 2003, relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte. DOUE 17.5.2003.

Directiva 2003/92/CE de 7 de octubre de 2003 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad. DOUE 11.10.2003.

Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. DOUE 31.10.2003.

Directivas 2004/74/CE de 29 de abril de 2004 por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo que respecta a la posibilidad de que ciertos Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo. DOUE 2.6.2004.

Directivas 2004/75/CE de 29 de abril de 2004 por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo que respecta a la posibilidad de que Chipre aplique a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo. DOUE 2.6.2004.

Directiva 2008/118/CE de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. DOUE 14.1.2009.

Directiva 2011/64/UE de 21 de junio de 2011 relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. DOUE 5.7.2011

BIBLIOGRAFÍA

Alba, A. M. (5 de febrero de 2018). *Creando soluciones de valor. ¿Hacia el régimen definitivo del IVA en el comercio comunitario?*. Obtenido de <http://creandosolucionesdevalor.com/2018/02/05/iva-comercio-comunitario/>

Albi Ibáñez, E. (2001). Armonización fiscal europea: balance de situación. *Papeles de la economía española*, 33-43.

Arias, M. Á. (s.f.). *Arias & Arranz*. Obtenido de <http://ariasyarranz.com/articulos/la-u-e-cada-vez-mas-decida-a-la-unificacion-del-iva-en-todo-su-territorio-por-primera-vez-pretende-que-la-norma-vaya-por-delante-de-la-realidad/>

Buitrago, E. M., & Romero, L. B. (2013). *Economía de la Unión Europea: análisis económico del proceso de integración europea*. Madrid: Pirámide.

Casas Agudo, D. (2012). Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta. *Civitas. Revista española de derecho financiero*(154), 119-166.

- CEF. (2019). *Centro de Estudios Financieros. Fiscal Impuestos. 8 Regímenes especiales*. Obtenido de <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-8-iva-regimenes-especiales>
- Comisión Europea. (2 de marzo de 2000). COM (2000) 110 final. *Comunicación de la Comisión al Consejo, el Parlamento Europeo, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones. Imposición del combustible de aviación*. Bruselas.
- Comisión Europea. (1 de diciembre de 2010). COM (2010) 695/4. *Libro Verde de la Comisión sobre el futuro de IVA*. Bruselas.
- Comisión Europea. (13 de octubre de 2013). *Guía de la miniventanilla única de IVA*. Bruselas.
- Comisión Europea. (4 de abril de 2016a). COM(2016) 148 final. *Plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir*. Bruselas.
- Comisión Europea. (7 de abril de 2016b). *Comisión Europea*. Obtenido de Comisión Europea. Comunicado de Prensa: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_es.htm
- Comisión Europea. (4 de octubre de 2017a). COM(2017) 566 final. *Comunicación de la Comisión Europea Relativa al seguimiento del Plan de Acción sobre el IVA Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE Es hora de decidir*. Bruselas.
- Comisión Europea. (2017b). *Commission Staff Working Document, Impact Assessment, SWD (2017) 428 final*. Bruselas.
- Comisión Europea. (30 de noviembre de 2017c). COM(2017) 706 final. *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE - Es hora de actuar*. Bruselas.
- Comisión Europea. (18 de diciembre de 2017d). COM(2017) 780 final. *Octavo informe basado en el artículo 12 del Reglamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89 sobre los procedimientos de recaudación y control del IVA*. Bruselas.
- Comisión Europea. (2018a). *EU Budget 2017 Financial Report*. Luxemburgo: Publications Office of the European Union.
- Comisión Europea. (2018b). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report (TAXUD/2015/CC/131)*. Varsovia: IHS, Institute for Advanced Studies.
- Comisión Europea. (2019a). *Comisión Europea*. Obtenido de https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/special-schemes_en

- Comisión Europea. (2019b). *VAT rates applied in the Member States of the European Union*.
- Comisión Europea. (2019c). *Trade Helpdesk*. Obtenido de Trade Helpdesk. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/es/impuesto-sobre-el-valor-anadido-iva>
- Contreras Núñez, M. (2016). ¿Es la cooperación reforzada una vía alternativa para avanzar en el proceso de armonización fiscal? *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 39-48.
- Crónica Global. (30 de noviembre de 2017). *Crónica Global. Economía*. Obtenido de Nuevas medidas para luchar contra el fraude en el IVA: https://cronicaglobal.elespanol.com/economia/capital/nuevas-medidas-para-luchar-contra-el-fraude-en-el-iva_103859_102.html
- Durán Cabré, J. M. (2013). Los impuestos sobre el consumo en el sistema fiscal español: revisión y propuesta de reforma. En A. Esteller Moré, *Por una verdadera reforma fiscal*. Barcelona: Ariel Economía.
- Durán Cabré, J. M. (2014). La armonización fiscal en al Unión Europea: Evolución y prioridades actuales. *Papeles de economía española*, 99-111.
- Eurostat. (2018). *Taxation trends in the European Union*. Luxemburgo: Publications Office of the European Union.
- Eurostat. (1 de marzo de 2019). *Eurostat*. Obtenido de https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Intra-EU_trade_in_goods_-_recent_trends#Evolution_of_intra-EU_trade_in_goods:_2002-2018
- Guías Jurídicas*. (s.f.). Obtenido de Guías Jurídicas. Armonización fiscal.: http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMjA1NztbLUouLM_DxbIwMDS0MDIwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAXWYI9jUAAAA=WKE
- Lasheras Merino, M. A. (1989). La fiscalidad del ahorro en España ante la liberalización de capitales y la integración monetaria europea. *Papeles de Trabajo*(16), 15-24.
- Parlamento Europeo. (octubre de 2018). *Fichas temáticas sobre la Unión Europea. Los impuestos indirectos*. Obtenido de <http://www.europarl.europa.eu>: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/81/los-impuestos-indirectos>
- Ruiz-Huerta Carbonel, J. (2015). Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos en la Unión Europea. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*(88), 66-97.

TAXUD. (2018). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. Varsovia.

Unión Europea. (2 de mayo de 2019). Obtenido de IVA sobre servicios digitales (régimen MOSS): https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_es.htm

Urrutia, H. G. (30 de Enero de 2018). *Blog.cuatrecasas*. Obtenido de Cuatrecasas: <https://blog.cuatrecasas.com/propiedad-intelectual/servicios-digitales-ventas-distancia-iva/>