

**La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del  
IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude sin  
regulación expresa en la normativa nacional**

**The denial of the right to a deduction, exemption or refund of the VAT on  
intra-community acquisitions in the case of fraud without to be regulated  
the national law**

**Carmen Ruiz Hidalgo**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Vigo

Junho de 2015

**RESUMEN:** La pervivencia del régimen de tributación de destino en las adquisiciones intracomunitarias ha producido, y sigue produciendo, tramas de fraude, a pesar de los esfuerzos de la Unión Europea y de los EEMM, con la consiguiente pérdida de recaudación para ambos. Las medidas de lucha contra el fraude fiscal se encuentran reguladas en la Directiva del IVA y en las normativas domésticas, en concreto, la denegación del derecho a la deducción a la luz los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica, siempre que el sujeto pasivo conociera o podía conocer la existencia de una trama de fraude. En el caso de que no se regule en la normativa nacional, los EEMM pueden denegar este derecho en virtud de la Directiva del IVA.

**PALABRAS CLAVE:** Adquisiciones Intracomunitarias; Teoría del Conocimiento; IVA; Fraude Fiscal; Denegación del derecho a la deducción

**ABSTRACT:** The survival of the regime of taxation of destination on intra-community acquisitions has generated, and carry on, frames of fraud, despite the legal efforts from the European Union and the EU Member States, with the consequent loss of revenue for both. The struggle against the tax fraud are regulated in the VAT Directive and, of course, in the national legislations, as for example, the denial of the right to the deduction in the light of the principles of proportionality and legal certainty, provided that the tax payer knew or could know the existence of a frame of fraud. In the event that the refusal isn't regulated at the national tax law, the EU Member States can deny this right under the VAT Directive.

**KEY WORDS:** Intra-community acquisitions; Theory of Knowledge; VAT; Tax Fraud; Denial of the right to deduct

## SUMARIO\*:

1. Introducción.
  2. El caso "Italmoda".
  3. La aplicación de la Teoría del conocimiento por parte del Tribunal de Justicia.
  4. La denegación del derecho a la deducción sin que el Estado miembro lo haya regulado.
  5. Reflexiones Finales.
- Bibliografía y Jurisprudencia.

---

\* El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación nacional DER 2012-36687 sobre *Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo. Régimen financiero y tributario, y financiación de infraestructuras*.



## 1. Introducción

Nadie pone en duda que el derecho a la exención o a la deducción del IVA en las entregas intracomunitarias resulta transcendental para garantizar la neutralidad en este impuesto, ya que sigue vigente el principio de tributación en destino<sup>1</sup>. Es más, el éxito del Mercado Único sólo es posible en la medida en que los impuestos sean eficientes, más en el caso del IVA y, en consecuencia, no provoquen distorsiones en la libre circulación de bienes y servicios.

Sin embargo, a pesar de todo ello, la Unión Europea sigue manteniendo el principio de tributación en destino en el IVA, a pesar de que están constatadas las dificultades que genera en el funcionamiento del mercado único. Lo paradójico de esta situación es que la propia Comisión, que ha destacado la importancia de un mercado único fuerte en la economía, así como necesario para el desarrollo político y social de la Unión Europea<sup>2</sup>, no ha sido capaz de generar un estado de opinión entre los Estados para implantar el principio de tributación en origen, tal y como estaba concebido el IVA en un primer momento.

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

Por este motivo, la Comisión, desde hace años, viene prestando una atención especial a la existencia de estas bolsas de fraude en el IVA, y en ocasiones, ha conseguido que los Estados miembros hayan definido una estrategia común en la lucha contra el fraude<sup>3</sup>. En concreto, en el año 2008 la Comisión presentó una Comunicación dónde se analizaban algunas medidas que modificaban aspectos del IVA a fin de luchar contra el fraude, como el régimen de inversión del sujeto pasivo<sup>4</sup>.

Sin embargo, la falta de acuerdo político entre los EEMM, sobre la adopción de estas medidas, provocó que la Comisión se centrara en el estudio de las medidas "tradicionales" de lucha contra el fraude fiscal. Pero, a pesar de ello, la constatación por parte de la Comisión

<sup>1</sup> La Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido, que procedió a la refundición de la Sexta Directiva en "aras de la claridad y racionalización", sigue manteniendo el régimen transitorio de manera indefinida. Si bien el artículo 402 señala que el régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo, el artículo 404 dispone que cada "cuatro años a partir de la adopción de la presente Directiva (...), la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los EEMM, y en particular el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del comercio entre los EEMM, acompañado, en su caso, por propuestas sobre el régimen definitivo".

<sup>2</sup> Comunicación de la Comisión "Europa 2020: Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador".

<sup>3</sup> COM (2006) 254 final de 31 de mayo de 2006. Un año más tarde, en 2007, la Comisión presentó una nueva Comunicación sobre aquellos elementos claves que definían una estrategia común contra la defraudación del IVA en la UE. COM (2007) 758 final de 23 de noviembre de 2007. Esta comunicación se acompañaba de un informe realizado por el Grupo de Expertos para la estrategia en la Lucha contra el Fraude Fiscal. Todos estos documentos constituyeron la base de las conclusiones del Consejo en ese mismo año, 2007. Conclusiones del Consejo de 4 de diciembre de 2007, 15698/07.

<sup>4</sup> COM (2008), 109 final de 22 de febrero de 2008.

de que existían un número ingente de bolsas de fraude fiscal en las adquisiciones intracomunitarias<sup>5</sup>, supuso un revulsivo para acelerar la adopción de medidas tanto a nivel comunitario, como por los Estados miembros, que, finalmente, se concretó en la implantación de un mecanismo de reacción rápida para luchar contra el citado fraude<sup>6</sup>.

Por otra parte, y en consonancia con las medidas introducidas por la Comisión, los Estados han persistido de manera individual en el combate contra el fraude fiscal -llamado carrusel-, a través de la regulación de supuestos de responsabilidad tributaria, que ya estaban contemplados en la propia Directiva. A mayores, los EEMM también han regulado la denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA cuando el vendedor o el adquirente intracomunitario está integrado en una cadena de comercialización donde existe un operador incumplidor que devenga el IVA y no lo ingresa. En consonancia con la adopción de la medida anterior, una gran parte de los Estados han solicitado de manera excepcional a la Comisión la posibilidad de aplicar la inversión del sujeto pasivo a las transacciones intracomunitarias de determinados bienes, como los electrónicos, objeto de las tramas de fraude fiscal, ya que no se encontraban expresamente recogidos en la normativa comunitaria para autorizar la inversión del sujeto pasivo.

La aplicación de todas estas normas por parte de las administraciones tributarias de los EEMM, cuando tienen constancia de la existencia de fraude intracomunitario, ha provocado cierta conflictividad entre éstas y los contribuyentes que han participado consciente o involuntariamente en el "fraude carrusel", porque, en ocasiones, los órganos administrativos y judiciales de los Estados han interpretado la Directiva según sus propios intereses recaudatorios, ajenos a los propósitos últimos de la norma comunitaria, en concreto olvidando que son medidas excepcionales. De ahí que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya enjuiciado las normas nacionales que niegan el derecho a la deducción a la luz de los principios de proporcionalidad y subsidiariedad<sup>7</sup>. Las distintas sentencias dictadas por el Tribunal han conseguido crear un cuerpo jurisprudencial con la entidad suficiente para que los EEMM se hayan visto impelidos a modificar las normas nacionales, en virtud del *soft law*, incluso cuando eran sentencias donde no se juzgaba su normativa doméstica.

## 2. El caso "Italmoda"

Como es de todos conocido, el efecto directo de las Directivas se prevé en el caso que los Estados incumplan, formal y/o temporalmente, la implementación de la norma comunitaria

<sup>5</sup> Anteriormente, el 27 de junio de 2012, la Comisión adoptó una Comunicación sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal en relación con terceros países. COM (2012) 351.

<sup>6</sup> Sesión nº 3205 del Consejo de la Unión Europea celebrada en Bruselas el 4 de diciembre de 2012.

<sup>7</sup> Vid. M. VILLAR EZCURRA: "El alcance del Reverse Charge como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA", en AA.VV.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, Libro Homenaje al Dr. D. Javier Lasarte*, IEF, 2015, pág. 1058 y ss.

en las legislaciones domésticas<sup>8</sup>. En este caso, si la norma nacional no contempla un derecho regulado en la Directiva, el contribuyente puede solicitar el efecto directo de la misma.

Ahora bien, en sentido contrario, ¿puede el Estado miembro invocar la aplicación de la Directiva cuando regule obligaciones para los contribuyentes? El Tribunal de Justicia en una reiterada jurisprudencia afirma que una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por consiguiente, no puede ser invocada como tal por el Estado miembro contra dicha persona<sup>9</sup>.

En la Sentencia "Italmoda", el Tribunal de Justicia de la Unión enjuicia las normas comunitarias para evitar el fraude fiscal, porque la norma nacional no regula la denegación de la deducción, exención o devolución del IVA en el supuesto de que el sujeto pasivo participe en un fraude fiscal, cuando éste tenía o debería haber tenido conocimiento del mismo, y aunque se hubiese cometido en el Estado miembro del adquirente. El Tribunal fundamenta su fallo en el contexto de la Directiva y atendiendo a la finalidad última del IVA, ya que ha afirmado que "para llegar a la conclusión de que existe una práctica abusiva es necesario también que, pese a la aplicación formal de los requisitos previstos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adopte el Derecho Interno de esta Directiva, tal ventaja fiscal sea contraria al objetivo perseguido por dichas disposiciones"<sup>10</sup>.

Bajo este prisma, y ya lo adelanto, el Tribunal considera ajustado a derecho que un Estado deniegue el derecho a la deducción, exención o devolución del IVA, sin que la norma nacional lo prevea expresamente, cuando existe un abuso que pervierte el objetivo y la finalidad de la Directiva del IVA.

Vaya por delante que las distintas Directivas que han regulado el IVA desde sus inicios, han dispuesto la exención, deducción o devolución del IVA en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de operaciones gravadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como en las adquisiciones intracomunitarias, entre otros supuestos<sup>11</sup>. Pero también, se ha regulado la denegación de este derecho en el caso de que se pueda comprobar la participación del sujeto pasivo en el fraude, sin perder de vista que la denegación de este derecho, entre otras medidas excepcionales, han de interpretarse

<sup>8</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1963, **Van Gend en Loos**, C-26/62.

<sup>9</sup> Sentencias del TJU de 5 de octubre de 2004, **Pfeiffer y otros**, C-397/01 a C-403/01, apartado 108; y Sentencia del TJU 19 de enero de 2010, **Kücükdeveci**, C-555/07, apartado 46.

<sup>10</sup> Vid. STJ de 22 de diciembre de 2010, **The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y Weald Leasing**, C-103/09, apartado 32.

<sup>11</sup> A la luz de la Sexta Directiva, el artículo 28 quater, parte A, de la norma citada, prevé que "sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a: a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cualquiera de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes". En el mismo sentido, la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, el artículo 138.1 señala que "los EEMM eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes".

estrictamente y, por lo tanto, ajustarse en su aplicación, no sólo a la normativa nacional, sino a la propia Directiva<sup>12</sup>.

En el caso que nos ocupa, la normativa interna holandesa del IVA de 28 de junio de 1968, adaptó las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, que en cualquier caso, resultaría extrapolable a la normativa comunitaria actual, la Directiva 2006/112/CE. En concreto, la ley neerlandesa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, de 28 de junio de 1968, traspuso las disposiciones de la Sexta Directiva en los artículos 9,15, 17 ter y 30 de dicha ley, en la versión aplicable al litigio que se plantea, dónde se regulaba el derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias, pero, y aquí radica el *quid* de la cuestión, no contemplaba la denegación de este derecho en el supuesto de fraude fiscal.

En la Sentencia de 18 de diciembre de 2014 (C-131/2013, C-136/2013, C-164/13), se examinan tres supuestos acumulados de tres sociedades holandesas que realizaron, cada una de ellas, distintas transacciones de material informático y de telecomunicaciones a otros EEMM. El fraude se cometió en los Estados dónde se hallan los distintos adquirentes intracomunitarios. Sin embargo, las autoridades tributarias neerlandesas denegaron a los contribuyentes el derecho a la exención del IVA por las entregas intracomunitarias efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, y procedieron a efectuar liquidaciones complementarias a los vendedores. Las distintas sociedades interpusieron sendos recursos en los Tribunales de apelación correspondientes, que los resolvieron con dos posturas claramente dispares.

El Tribunal de Apelación de Amsterdam anuló las liquidaciones complementarias y declaró que las autoridades tributarias no podían negar la aplicación de la exención o el derecho a la deducción del IVA por las siguientes razones: a) el fraude no había tenido lugar en los Países Bajos; b) y el contribuyente había cumplido con todos los requisitos legales formales a la aplicación a la exención.

Por su parte, el Tribunal de Apelación de Bolduque, así como el de Breda, consideraron plausible que las entregas en cuestión no tuvieran, en realidad, el carácter de entregas intracomunitarias, y como además quedaba probado que los contribuyentes habían participado voluntaria y conscientemente en un fraude de IVA, confirmaron las liquidaciones tributarias.

Así las cosas, en el primer caso la Administración Tributaria, y en el otro los contribuyentes, interpusieron sendos recursos de casación ante el Tribunal Supremo. Pues bien, éste último manifestó, entre otras cosas, que la aplicación de la exención o del derecho a la deducción estaba regulada en el Derecho neerlandés siempre que el sujeto pasivo no hubiera colaborado deliberadamente en un fraude de IVA o a una operación de evasión fiscal. Pero, no se contemplaba expresamente la denegación del derecho en el caso de fraude.

---

<sup>12</sup> Vid. STJ de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 2000, S.L., C-125/12.



Por este motivo, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento judicial y planteó ante el TJUE una serie de cuestiones prejudiciales sobre la posibilidad de que las autoridades tributarias y los órganos jurisdiccionales nacionales puedan denegar la exención intracomunitaria o el derecho a la deducción del IVA, cuando se hubiese acreditado, sobre la base de datos objetivos, que existía un fraude en el IVA en relación con dichos bienes y que el sujeto pasivo sabía o debía hacer sabido que participaba en esas operaciones, en el supuesto de que el Derecho nacional no prevea en tales circunstancias la posibilidad de denegar la exención, la deducción o la devolución. En segundo lugar, en el caso de que la respuesta fuese afirmativa, le pregunta al TJUE, si era posible denegar la exención, deducción o devolución del IVA cuando el fraude en el IVA había acaecido en otro EEMM (distinto del de la expedición de los bienes), a pesar de que el sujeto pasivo cumplió en el Estado de expedición con todos los requisitos formales previstos en la normativa nacional en relación a las adquisiciones intracomunitarias.

Sin embargo, el TJUE sólo admitió la petición de decisión prejudicial en el asunto *Italmoda - C-131/13-*, no procediendo en los casos *C-163/13* y *C-164/13*, ya que el propio Tribunal Supremo holandés no demostró la existencia de fraude en el IVA. El Tribunal de Justicia consideró que las cuestiones planteadas en los dos últimos casos eran hipotéticas, y por consiguiente, declaró la inadmisibilidad de las mismas<sup>13</sup>.

### 3. La aplicación de la Teoría del conocimiento por parte del Tribunal de Justicia<sup>14</sup>

Desde que el 1 de enero de 1993 el legislador comunitario instauró el Régimen transitorio de Tributación en el Estado de Destino, los Estados miembros tienen obligación de eximir las entregas intracomunitarias de bienes, para que se puedan gravar esos bienes en el Estado de destino. La entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda tenga diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción, como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate<sup>15</sup>. Es decir, los Estados miembros conceden la exención a las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente, o por cuenta de ellos, fuera del territorio del Estado miembro pero en el interior de la Unión Europea, siempre que se efectúen para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un

<sup>13</sup> Conforme a reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia puede negarse a pronunciarse sobre "una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo cuando resulte evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas". Vid. STJU 8 de septiembre de 2009, *Budejockický budvar*, C-478/07, apartado 63; STJU de 20 de mayo de 2010, *Zanotti*, C-56/09, apartado 15 y STJU de 22 de junio de 2010, *Melki y Abdeli* C-188/10 a 189/10, apartado 27.

<sup>14</sup> Este tema ha sido objeto de estudio en C. RUIZ HIDALGO: *El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. Propuestas de reforma del IVA*, Documentos de Trabajo, n° 11/14, IEF, 2014.

<sup>15</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, *Teleos*, C-409/04.

Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes, y todo ello, sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos<sup>16</sup>, lo que permite evitar la doble imposición y, por tanto, la vulneración del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA<sup>17</sup>.

La exención, devolución o deducción del IVA soportado en las adquisiciones intracomunitarias depende "de si el derecho a la deducción existiría en el caso de que todas esas operaciones se hubieran realizado en el interior del mismo Estado miembro"<sup>18</sup>. Como el derecho de la deducción no es ilimitado, corresponderá, en última instancia a los tribunales domésticos apreciar la concurrencia de este derecho y las obligaciones formales que se imponen por la Directiva y los EEMM<sup>19</sup>, sin que estos últimos pueda exigir requisitos adicionales cuyo efecto implique la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho<sup>20</sup>.

Sin embargo, tal y como he hecho mención anteriormente, la falta de información tributaria que existe entre las administraciones tributarias de los Estados miembros, ha sido uno de motivos por los que se ha generado unas bolsas de fraude, sobre todo en los Estados de destino de las adquisiciones intracomunitarias, con la consiguiente pérdida de recaudación tributaria. La reacción de los Estados miembros, tanto de destino, como de partida de las mercancías, ha sido, por una parte denegar la deducción del IVA y, por otra parte, derivar la responsabilidad tributaria.

Lo cierto es que no se puede describir de manera generalizada el *iter* de las tramas de fraude, calificadas de manera genérica como carrusel, ya que el elenco de las mismas resulta muy variado. Además, resulta imposible adjetivar a todos los intervinientes como defraudadores, porque el grado de participación puede ser muy variado. Únicamente en el caso de que las administraciones tributarias del Estado de partida, como el de recepción, puedan probar que las entidades que están en la cadena de distribución comercial sabían o podían haber sabido y, por lo tanto, están relacionadas con el fraude, podrán dirigir las actuaciones administrativas pertinentes, y en su caso penales, para liquidar la deuda que han dejado de ingresar. De este modo, son los Estados miembros los que pueden aplicar la llamada "teoría del conocimiento", cuyo origen se encuentra en la jurisprudencia comunitaria.

La aplicación de esta teoría ha justificado que los Estados puedan denegar el derecho a la exención, devolución y deducción de las cuotas del IVA soportado en las entregas intracomunitarias tanto para el vendedor, como para el adquirente, incluso cuando la documentación presentada por el sujeto pasivo cumpla con todos los requisitos de la legislación interna<sup>21</sup>. Es más, a tenor de los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica, de acuerdo con el artículo 131 de la Directiva 2006/112/CE, le corresponde a los

<sup>16</sup> STJUE de 7 de diciembre de 2010, R., Asunto C-285/09

<sup>17</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, Albert Collée, C-146/05.

<sup>18</sup> STJUE de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona Kft, Asunto C-273/11, apartado 32.

<sup>19</sup> Ejemplo de ello es la STJUE de 8 de mayo de 2013, C-271/2012.

<sup>20</sup> STJUE de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratorios, C-590/2013.

<sup>21</sup> Vaya por delante que las entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividades económicas que comprendan el hecho imponible con arreglo a la Directiva del IVA, tienen siempre carácter objetivo y se aplica la misma con independencia de los fines y resultados de las operaciones.

Estados establecer los citados requisitos, o como ha señalado FERNÁNDEZ LÓPEZ, “que es tanto como regular los medios de prueba que garanticen la correcta aplicación de la exención”<sup>22</sup>, pero siempre que los citadas formalidades se ajusten a la finalidad de la Directiva del IVA.

El Tribunal inició con la sentencia Bond-House<sup>23</sup>, la “Teoría del conocimiento” como un test aplicable a las medidas que adopte un Estado miembro en la lucha contra el fraude fiscal para comprobar si éstas se adaptaban a la finalidad perseguida por la Directiva, es decir, que la denegación del derecho a la deducción tiene que quedar circunscrita a los casos de fraude ya que rompe el principio de neutralidad. La aplicación de esta Teoría significa que si la administración tributaria demuestra que el sujeto pasivo conoce el fraude, bien porque tiene una participación directa o indirecta, o incluso sabe que las operaciones son ficticias y, por lo tanto, participa en la simulación de unas operaciones inexistentes, se puede limitar el derecho a la deducción del IVA<sup>24</sup>.

El Tribunal se ha pronunciado sobre este tema, desde **el punto de vista de los proveedores de bienes**, cuando la cadena de distribución resulta ser fraudulenta en alguna de sus fases. Las premisas de partida, cuando se planteó la cuestión prejudicial en la sentencia mencionada en el párrafo anterior, fueron dos. La primera es que quedó demostrado, sin ningún género de dudas, que las operaciones objeto de litigio eran reales y no simuladas, es decir, que las operaciones comerciales de compraventa de microprocesadores se habían producido en una cadena normal de distribución comercial. En segundo lugar, las entidades participantes probaron, y así lo entendieron las autoridades administrativas y judiciales británicas, que no estaban implicadas en el fraude, ya que no tenían conocimiento de quienes eran las otras entidades que participaban en el fraude, más allá de que eran proveedores y clientes ordinarios establecidos en Gran Bretaña o en otro Estado miembro.

El TJUE consideró que en la medida en que las compras y entregas se realizaron realmente por parte de los sujetos no defraudadores, sería contraria a los objetivos del IVA negar el derecho a la deducción sólo porque alguno de los operadores actuó de forma fraudulenta. Todo ello bajo la condición de que el transmitente no tenía conocimiento, ni podía tenerlo, de que la operación de la “que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación

<sup>22</sup> Cfr. R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ: “La exención de las entregas intracomunitarias en la doctrina del TJUE a la vista del asunto Mecsek-Gabona”, *Crónica Tributaria*, nº 49, 2013, pág. 115.

<sup>23</sup> Tres entidades Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd y Bond House Systems Ltd, presentaron sendos recursos contra la resolución de los procedimientos administrativos por los que las autoridades aduaneras del Reino Unido, los Commissioners of Customs&Excises, les denegaban las devoluciones de IVA en determinados meses del ejercicio 2002; IVA que habían soportado en las compras de microprocesadores a empresas radicadas en el Reino Unido y devengado en la reventa a compradores establecidos en otros EEMM. Las tres entidades eran eslabones de una cadena de distribución en las que sin conocimiento de las recurrentes, se encontraban entidades defraudadoras, es decir, aquellas que o bien habían desaparecido sin pagar las cuotas del IVA a la administración tributaria, o bien utilizaban números de identificación fiscal a efectos de IVA que pertenecían a otros operadores. Es decir, tal y como declararon las autoridades aduaneras británicas, existía un fraude en cadena.

<sup>24</sup> No faltan autores que consideran que debe ser el Derecho comunitario, en concreto la Directiva 2006/112/CE la que regule los límites que tienen los Estados a la hora de denegar el derecho de exención, deducción o devolución del IVA. Vid. J. LASARTE ÁLVAREZ y F. ADAME MARTÍNEZ: “El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias”, en F. ADAME MARTÍNEZ (director): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 45-46.

realizada por el referido sujeto pasivo<sup>25</sup> era fraudulenta, y siempre que su actuación fuese diligente.

La jurisprudencia posterior, asentada por el TJUE, confirmó que un Estado miembro no puede limitar el derecho a la deducción del IVA soportado, siempre que se pruebe que el sujeto pasivo no tenía conocimiento de que otra operación anterior o posterior de la cadena de entrega incurrió en una trama de fraude, en virtud de la exigencia de la buena fe<sup>26</sup>. En otro caso, la denegación del derecho a la deducción del IVA por parte de los Estados miembros, a pesar de ser una de las formas de lucha contra el fraude fiscal, resultaría desproporcionada y tendría un efecto disuasorio en el comercio legítimo.

A mayor abundamiento, a mi juicio, la denegación del derecho a la deducción de manera indiscriminada resulta contraria al principio de seguridad jurídica, ya que a tenor de este principio, aunque los sujetos pasivos defraudadores no paguen el IVA devengado, el sujeto pasivo que ha actuado correctamente tiene el derecho a deducir el IVA soportado<sup>27</sup>. Y ello es así, porque el derecho a la deducción del IVA no puede depender de que la operación realizada con posterioridad haya dado lugar efectivamente al pago del IVA en el Estado que se trate<sup>28</sup>.

La Teoría del conocimiento también se ha aplicado desde el **punto de vista del adquirente de los bienes**. En la Sentencia de 6 de julio de 2006, en los Asuntos Acumulados C-439/04 y C-440/04, o también llamada Kittel, el fraude se cometió por el transmitente de la adquisición intracomunitaria<sup>29</sup>. El TJUE volvió a ser contundente al entender que el derecho a deducir no puede limitarse, ya que la neutralidad del IVA "se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se desprende que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al

<sup>25</sup> Sentencia de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 46.

<sup>26</sup> Vid. R. FERNÁNDEZ LÓPEZ: "La exención de las entregas intracomunitarias...", op. cit., pág.118.

<sup>27</sup> STJUE de 12 de enero de 2006, Asunto Asuntos acumulados C354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 53; Asimismo, STJUE de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, apartado 18.

<sup>28</sup> Como puso de relieve el propio TJUE, "en la medida en que, a pesar del establecimiento del sistema común del IVA por medio de disposiciones de la Directiva, aún subsisten en la materia diferencias legislativas y reglamentarias entre los EEMM, el hecho de que un Estado miembro, debido a la calificación que ha dado a una operación comercial, no haya recaudado IVA alguno por dicha operación, no puede privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en otro EM", STJUE de 22 de diciembre de 2010, RBS., Asunto C-277/09, apartado 42. Vid. R. FALCÓN Y TELLA: "El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 de mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones híbridas en el IVA (STJ 22 de diciembre 2010, RBS)", *QF*, n° 6/2011.

<sup>29</sup> La Sentencia resolvió los asuntos acumulados C-439/04 (Axel Kittel) y C-440/04 (Recolta Recycling SPRL). El asunto Kittel contempla, en primer lugar, una cuestión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre el Sr. Kittel y Recolta Recycling SPRL, por una parte, y el Estado belga, por otra, en relación con la negativa de la Administración Tributaria Belga a admitir el derecho a la deducción del IVA soportado en operaciones implicadas en fraudes de tipo carrusel, al considerarse que los acuerdos entre compradores y vendedores tienen causa ilícita y, por esa razón, son nulos de pleno derecho conforme a la legislación nacional. En ambos casos se trataba de compras y ventas sucesivas de componentes informáticos y vehículos en los que un operador, incluido como primer eslabón en la cadena de distribución, había dejado de ingresar el IVA efectivamente repercutido a su cliente. La diferencia que existía entre ambos casos es que, en el caso Kittel, el Tribunal Belga había declarado probado que la empresa representada -Computime- conoció y participó deliberadamente en un fraude tipo carrusel, mientras que en el caso Recolta, los Tribunales no habían considerado probado que la propia empresa conociese la existencia del fraude, aunque sí estaban involucrados en él los anteriores proveedores y el posterior cliente.

impuesto"<sup>30</sup>. Esto no obsta para que los operadores deban adoptar todas las medidas razonablemente exigidas para cerciorarse que sus operaciones no están implicadas en un fraude. Por lo tanto, "cuando se realiza la entrega a un sujeto pasivo que no sabía o no podía saber que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor,(.), Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional (...) que implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo"<sup>31</sup>.

Pero, a pesar de las afirmaciones anteriores, el TJU, declaró que "cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional **denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir**"<sup>32</sup>, e incluso solicitar con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas<sup>33</sup>, incluso con independencia de si obtiene o no un beneficio con la trama fraudulenta<sup>34</sup>.

Vaya por delante que en ningún caso la Administración tributaria de un Estado puede transferir sus tareas de control sobre los obligados tributarios a los sujetos pasivos. Es decir, no se puede denegar el derecho a la deducción porque "el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a la deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias"<sup>35</sup>.

Tanto si el transmitente de la entrega intracomunitaria y emisor de la factura ha cometido irregularidades, o no ha ingresado o no el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata, siempre que se acredite que el adquirente no tenía conocimiento de la trama fraudulenta, el Estado miembro no puede denegar el derecho a la deducción del IVA del adquirente<sup>36</sup>. Incluso, cuando el transmitente incumpla la obligación de declarar el inicio, o cualquier modificación, de su actividad a efectos del IVA, tampoco se puede denegar el derecho del adquirente a deducir el IVA que se le ha repercutido<sup>37</sup>.

Como contrapartida a la restricción a la denegación del derecho a la deducción, el TJUE ha entendido que la teoría del conocimiento presupone un grado de discernimiento mínimo por

<sup>30</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, en el Asuntos Acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling , apartado 50.

<sup>31</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, apartado 52.

<sup>32</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, fallo del Tribunal.

<sup>33</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, apartado 55.

<sup>34</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, apartado 56.

<sup>35</sup> STJUE de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

<sup>36</sup> STJUE de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

<sup>37</sup> STJUE de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, Asunto C-438/09, apartados 33,36,38. El Tribunal subraya la importancia de tal declaración para el buen funcionamiento del IVA, pero, aún así, no puede constituir un requisito adicional para el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo en el sentido d la Directiva.

parte de los operadores, por lo que, la simple negligencia de éstos comporta la denegación de este derecho<sup>38</sup>. Como han puesto de manifiesto MORENO CASTEJÓN, MARÍN VACAS Y HURTADO PENA, "cualquier conocimiento del origen o destino fraudulento de las operaciones, incluso una reiteración en el aprovisionamiento por tales fuentes después de conocer ese origen haría de un empresario, un empresario negligente y abriría las puertas de la regularización administrativa del IVA soportado"<sup>39</sup>.

*Sensu contrario*, si TJU considera que el proveedor establecido en el Estado de origen ha actuado de buena fe, cualquier medida que los Estados adoptasen, y que supusiera la negación del derecho a la exención y, por lo tanto, el pago del IVA no ingresado, queda deslegitimada<sup>40</sup>. No se oculta que probar la buena fe de los proveedores resulta, no sólo difícil, sino que se invierte la carga de la prueba y será el sujeto pasivo el que tenga que demostrarla.

#### **4. La denegación del derecho a la deducción sin que el Estado miembro lo haya regulado**

En este caso, el Tribunal de Justicia considera probado que el transmitente de los bienes conocía, según queda acreditado por la Administración Tributaria neerlandesa, que la adquisición intracomunitaria formaba parte de un entramado fraudulento en el Estado de recepción de los bienes, con la consiguiente pérdida de recaudación del IVA en este último. Por este motivo, la administración tributaria neerlandesa, aún cuando el contribuyente había cumplido con todos los requisitos materiales previstos en la normativa interna, denegó la exención o deducción del IVA del sujeto pasivo transmitente, y sin que existiese una norma doméstica en este sentido.

Por este motivo, el Tribunal de Justicia pone el acento, respecto de las sentencias anteriores relativas a la Teoría del conocimiento, en este hecho, en que no existía un precepto específico en la normativa interna del IVA en el que se denegase el derecho a la exención cuando el sujeto pasivo conocía o podía conocer que participaba en una trama de fraude. A mayor abundamiento, el Tribunal examina la denegación de este derecho, a pesar de que el fraude se cometió en otro Estado Miembro y de que el sujeto pasivo cumplió con todas las obligaciones formales previstas en la normativa interna neerlandesa.

El Tribunal no enjuicia la norma nacional, sino que dirige su foco de atención a si las autoridades y órganos jurisdiccionales pueden denegar un derecho como el de la deducción

<sup>38</sup> STJUE de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

<sup>39</sup> Vid. T. MORENO CASTEJÓN, V. MARTÍN VACAS, J. HURTADO PUERTA: "El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión", *Cuadernos de Formación*, vol. 4/2007, IEF, pág. 165.

<sup>40</sup> Vid. P. A. MORENO VALERO: "El fraude en el IVA y sus desencadenantes", *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011, págs., 173-174.

del IVA, regulado en la Directiva 2006/112/CE, pero no en la norma interna, a un sujeto pasivo cuando resulta acreditado que se invoca de forma fraudulenta o abusiva<sup>41</sup>.

En este caso, pueden acontecer dos escenarios. El primero, que en el ordenamiento interno exista una disposición general que prohíba el abuso del derecho, o bien, un precepto de derecho tributario dirigido a luchar contra el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad “con las exigencias del Derecho de la Unión en materia de lucha contra el fraude fiscal”<sup>42</sup>. La segunda situación sería que el derecho nacional no contuviese tales normas.

Así las cosas, siempre que exista una norma general o un precepto en la normativa tributaria que prohíban el abuso del derecho, tanto la Administración tributaria, como en su caso los órganos jurisdiccionales nacionales, puede denegar el derecho a la deducción siempre que puedan interpretar la normativa doméstica a la luz de la letra y finalidad de la Directiva, ya que ésta obliga a los EEMM en el resultado que persigue. Para ello, los órganos administrativos y jurisdiccionales podrán aplicar los métodos de interpretación reconocidos en su ordenamiento interno.

Sin embargo, cuando nos referimos al segundo contexto -que no existan tales disposiciones-, la cobertura legal para que la administración tributaria, y en su caso, los órganos jurisdiccionales, puedan denegar el derecho a la deducción, se encuentra en la Directiva<sup>43</sup>. A este respecto, el Tribunal ha afirmado, de manera reiterada, que una directiva no puede crear obligaciones a cargo de un particular en el caso que el Estado miembro no la haya implementado totalmente en su normativa doméstica, y consecuentemente no puede ser invocada por el citado Estado contra los contribuyentes<sup>44</sup>. Pero, también es cierto que, el propio Tribunal de Justicia ha señalado insistentemente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión Europea de forma fraudulenta o abusiva<sup>45</sup>.

De este modo, el Tribunal ha afirmado que la denegación de un derecho previsto en la Directiva, como consecuencia de la comisión o participación en una trama de fraude, no se considera como imposición de una obligación al particular afectado en virtud la norma comunitaria. Mas bien, sería la mera consecuencia de la “constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho Derecho”<sup>46</sup>, de lo que se deduce que la denegación no se puede considerar como una sanción<sup>47</sup>.

<sup>41</sup> STJUE Kittel (...) Bonik C-285/11, EU C-774/12; Maks Pen C-69/14.

<sup>42</sup> STJUE Kofoed C-408/07, apartado 46; Maks Pen, C-69/14, apartado 36.

<sup>43</sup> No faltan autores en considerar que en el ámbito del IVA, en la medida en que es un impuesto armonizado y su recaudación es parte del sistema de recursos propios, existe un principio general de Derecho comunitario respecto al abuso del Derecho. Vid. D. WEBER: “Abuse of Law in European Tax Law: An overview and some recents trends in the direct an indirect tax case law of the ECJ-Part.1”, *European Taxation*, vol. 53/6, Junio, 2013, pág. 263.

<sup>44</sup> STJUE Pfeiffer y otros C-397/01 a C-403/01; EU C-584/04, apartado 108; Kúçükdeveci C-555/07, apartado 46

<sup>45</sup> STJUE Halifax y otros, apartados 68 y 69 ; Collé C-146/05, apartado 38.

<sup>46</sup> STJUE Kittel y Recolta Recycling C-446/2006, apartado 53; FIRIN, C-107/13, apartado 41.

<sup>47</sup> STJUE Halifax 121/06; Döhler Neuenkirchen C-262/10



Es decir, según el Tribunal de Justicia, los Estados miembros pueden aplicar los efectos jurídicos del precepto/s de la Directiva que deniegue el derecho a la deducción, siempre que resulte acreditado que el contribuyente sabía o debía haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en una operación fraudulenta cometida por el proveedor o por otro operador anterior o posterior en la cadena de entregas.

Pero, incluso, ¿cuando el sujeto pasivo haya cumplido con todas las obligaciones formales en el Estado de expedición y, a mayores, el fraude se haya realizado en otro EM?

Antes de contestar a esta cuestión, vaya por delante que el comportamiento fraudulento en las adquisiciones intracomunitarias exige la participación de dos o más participantes que se encuentran en distintos Estados, lo que se ha calificado como "fraude carrusel". Por lo tanto, para la aplicación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA, no puede considerarse aisladamente en un solo Estado –el de origen de la adquisición–, el cumplimiento del sujeto pasivo de las obligaciones impuestas en éste último para conceder el citado derecho.

Es más, este tipo de "fraude carrusel" se caracteriza por el hecho de que, desde el punto de vista de un Estado miembro considerado aisladamente, parece que concurren los requisitos para que los contribuyentes puedan invocar el derecho a la exención. Pero, como no podía ser de otra manera, es en la combinación específica de las transacciones que se producen entre empresarios sitos varios Estados miembros dónde se pone de manifiesto el carácter fraudulento de las operaciones tomadas en su conjunto.

Por ello, y siguiendo el razonamiento anterior, el Tribunal confirma la denegación del derecho de la deducción por los órganos nacionales cuando interpreten la Directiva, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado distinto de aquel en el que se solicitó el derecho a la deducción y, a pesar, de que el contribuyente cumplió con los requisitos formales establecidos en la normativa nacional<sup>48</sup>.

## 5. Reflexiones Finales

Como vemos, la limitación del derecho de deducción del IVA propuesta por los Estados Miembros como una de las medidas de lucha contra el fraude fiscal tiene que filtrarse a la luz de varios criterios según el TJUE<sup>49</sup>. La normativa comunitaria es clara cuando se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA si las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> STJUE de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratorios, C-590/2013

<sup>49</sup> Una de las sentencias que apuntan en esta dirección es la de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02. En esta sentencia no se trata ninguna cuestión de las adquisiciones intracomunitarias, pero tiene una gran importancia porque el Tribunal aclara las consecuencias de cuando una operación sujeta a IVA se considera como abusiva.

<sup>50</sup> Fallo 2) de la STJUE de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02



Es cierto que la aplicación práctica de la Teoría del Conocimiento, tal y como se pauta por el Tribunal de Justicia, exige que la Administración pruebe un hecho subjetivo -"sabía o podía saber"- con la confirmación de hechos objetivos, incluso en ocasiones, a través de indicios. A mayor abundamiento, las administraciones tributarias pueden tener dificultades a la hora de obtener las pruebas, porque, no se le escapa a nadie que las variables en el "fraude carrusel" pueden ser diversas, desde que las operaciones comerciales no existan, o que efectivamente sean reales pero la actividad económica se califique como abusiva. Todo ello sin perder de vista que las prácticas abusivas no son sancionables, como ocurre en las que existe fraude, ya que las primeras tienen una connotación menor respecto del segundo caso.

Asimismo, la aplicación de la Teoría del conocimiento implica que las administraciones tributarias nacionales tienen que demostrar la connivencia del sujeto pasivo/s en el trama del "fraude carrusel". Y es aquí donde radica la dificultad, ya que lo más habitual es que la prueba se tenga que acreditar de manera indiciaria, por lo que será necesaria una pluralidad de indicios para que se pueda convertir en una prueba inequívoca. El derecho del Estado a limitar la deducción de los sujetos pasivos se compromete, en aplicación de la Teoría del Conocimiento, a que la legislación interna de los Estados admita las pruebas indiciarias. En el caso de el ordenamiento español, la prueba indiciaria puede convertirse en una prueba inequívoca "-y en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho-consecuencia" y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho"<sup>51</sup>.

En definitiva, el Tribunal de Justicia con esta sentencia, si bien sigue considerando que el derecho a la deducción del IVA en el caso de las adquisiciones intracomunitarias sólo puede estar limitado en casos concretos de abuso o fraude, extiende la denegación de este derecho aunque la normativa doméstica no lo regule, arropada por la Teoría del Conocimiento.

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

Ahora bien, tal y como ha pasado, la aplicación de esta doctrina que supone la denegación del derecho a la deducción sin que exista una norma nacional que lo prevea, implica que las administraciones tributarias de los EEMM, y en su caso, los órganos judiciales, hagan una interpretación de la finalidad del derecho a la deducción del IVA previsto en la Directiva, lo que deja la puerta abierta a futuras interpretaciones la denegación de un derecho tan importante en IVA como es la deducción.

---

<sup>51</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Noviembre de 1999. Asimismo, el Tribunal Constitucional apuntó que "una prueba indiciaria ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados, pues no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades".

## Bibliografía

FALCÓN Y TELLA, R., "El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 de mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones híbridas en el IVA (STJ 22 de diciembre 2010, RBS)", *QF*, nº 6/2011

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., "La exención de las entregas intracomunitarias en la doctrina del TJUE a la vista del asunto Mecsek-Gabona", *Crónica Tributaria*, nº 49, 2013

LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F., "El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias", en ADAME MARTÍNEZ, F. (director): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012

MORENO CASTEJÓN, T., MARTÍN VACAS, V., HURTADO PUERTA, J., "El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión", *Cuadernos de Formación*, vol. 4/2007, IEF

MORENO VALERO, P.A., "El fraude en el IVA y sus desencadenantes", *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011

RUIZ HIDALGO, C., *El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. Propuestas de reforma del IVA*, Documentos de Trabajo, nº 11/14, IEF, 2014

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

WEBER, D., "Abuse of Law in European Tax Law: An overview and some recents trends in the direct an indirect tax case law of the ECJ-Part.1", *European Taxation*, vol. 53/6, Junio, 2013

## Jurisprudencia

Sentencia del TJU de 5 de febrero de 1963, Van Gend en Loos, C-26/62

Sentencia del TJU de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93

Sentencia del TJU de 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros, C-397/01 a C-403/01

Sentencia del TJU 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C354/03, C-355/03 y C-484/03

Sentencia del TJU 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02

Sentencia del TJU de 6 de julio de 2006, Kittel y Recoltá Recycling en el Asuntos Acumulados C-439/04 y C-440/04

Sentencia del TJU de 27 de septiembre de 2007, Albert Collée, C-146/05

Sentencia del TJU de 27 de septiembre de 2007, Teleos, C-409/04

Sentencia del TJU 8 de septiembre de 2009, Budejockický budvar, C-478/07

Sentencia del TJU 19 de enero de 2010, Küçükdeveci, C-555/07, apartado 46

Sentencia del TJU de 20 de mayo de 2010, Zanotti, C-56/09

Sentencia del TJU de 7 de diciembre de 2010, R., Asunto C-285/09

Sentencia del TJU de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, Asunto C-438/09

Sentencia del TJU de 22 de diciembre de 2010, RBS., Asunto C-277/09

Sentencia del TJU de 22 de diciembre de 2010, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y Weald Leasing, C-103/09

Sentencia del TJU de 22 de junio de 2010, Melki y Abdeli C-188/10 a 189/10

Sentencia del TJU de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11

Sentencia del TJU de 21 de junio de 2012, Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11

Sentencia del TJU de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona Kft, Asunto C-273/11

Sentencia del TJU 6 de septiembre de 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10

Sentencia del TJU de 8 de mayo de 2013, C-271/2012

Sentencia del TJU de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 2000, S.L., C-125/12

Sentencia del TJU de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratorios, C-590/2013

Sentencia del TJU de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratorios, C-590/2013

Sentencia del TJU de 18 de diciembre de 2014, Italmoda, C-131/2013, C-136/2013, C-164/13