



EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO Y LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Ángel Sánchez Sánchez

Catedrático de Hacienda Pública
Universidad de Alicante

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Junio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.5>

RESUMEN

Tras el análisis de la regulación del derecho a la deducción del IVA en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo soporta el impuesto en un Estado miembro y lo repercute en otro, este trabajo demuestra cómo dicha regulación acarrea la quiebra del principio de tributación en destino en el comercio intracomunitario. Además, en determinados casos, se generan situaciones de doble imposición efectiva, efectos de acumulación en cascada e inobservancia del principio de neutralidad. A juicio del autor, la solución a esta situación pasa, necesariamente, por la modificación del artículo 169.a) de la Directiva del IVA.

Palabras clave: IVA, derecho a la deducción, principio de tributación en destino, principio de neutralidad.

THE PRINCIPLE OF DESTINATION TAXATION AND VALUE-ADDED TAX DEDUCTION

Ángel Sánchez Sánchez

ABSTRACT

After analyzing the regulation of the right to deduct VAT in those cases in which the taxable person pays the tax in one Member State and passes it on in another, this paper shows how this regulation leads to a breach of the principle of taxation at destination in intra-Community trade. Moreover, in certain cases, situations of effective double taxation, cascading cumulation effects and non-compliance with the principle of neutrality are generated. In the author's opinion, the solution to this situation necessarily involves the amendment of Article 169.a) of the VAT Directive.

Keywords: VAT, right to deduction, principle of destination taxation, principle of neutrality.

SUMARIO

1. EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. 2. LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DESDE LA ÓPTICA DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO. 2.1. Compras realizadas fuera del Estado de establecimiento. 2.2. Ventas realizadas fuera del Estado de establecimiento. 2.3. Sujeto pasivo establecido en dos Estados. 2.4. Sujeto pasivo establecido en dos Estados, que realiza ventas en ambos Estados. 3. LA DOCTRINA DEL DOBLE REQUISITO Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Desde sus orígenes, la Unión Europea (UE, en adelante) se ha debatido entre los principios de tributación en el país de origen y tributación en el país destino a la hora de determinar cuál debe ser la tributación del comercio intracomunitario en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) (1). El Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea de 7 y 8 de julio de 1962 (más conocido como *Informe Neumark*) señalaba que la disputa entre estos dos principios tenía una importancia crucial sobre el futuro desarrollo de la entonces Comunidad Económica Europea, en tanto en cuanto la decisión que se tomara al respecto afectaría directamente a la posibilidad de eliminar las fronteras fiscales existentes en aquel momento.

Como se indica en el *Informe*, el principio de país de destino supone que los bienes y servicios se someten a los impuestos en vigor en el país en el que son finalmente consumidos, independientemente del territorio en el que se hayan producido. Si un bien ha sido producido en el país A, pero es objeto de consumo final en el país B, dicho bien debe someterse a la imposición especial o general sobre el consumo del país B. En el caso de los servicios, el país de destino es aquél en el que el servicio es prestado.

En definitiva, la aplicación del principio del país de destino consiste en gravar los bienes y servicios no en el país en el que se producen, sino en aquél en el que se consumen. De esta forma, se logra que el impuesto recaiga efectivamente sobre la manifestación de riqueza que se pretende gravar: el consumo. Al mismo tiempo, se consigue que todos los bienes y servicios se sometan siempre al mismo impuesto, el que está vigente en el país de destino o consumo, tanto si se han producido en el país en el que se consumen como si lo han sido en un país distinto. Como consecuencia de ello, las decisiones del consumidor no se ven afectadas por la acción del impuesto en

(1) Con el paso del tiempo, la denominación habitual de estos dos principios ha derivado a la de “tributación en origen” y “tributación en destino”.

función del origen del bien o servicio que consume, coadyuvando así a la consecución del principio de neutralidad del IVA (2).

Otra de las ventajas del principio de país de destino, resaltadas en el *Informe Neumark*, estriba en que el consumidor no puede eludir su obligación de contribuir a la financiación del gasto público del país en el que reside mediante la adquisición de bienes y servicios en el extranjero, al tiempo que se evita su contribución a la financiación del gasto público de un país foráneo. Dicho de otro modo, el IVA se ingresa en el país en el que reside el contribuyente efectivo del impuesto (el consumidor final), de manera que el pago impositivo que realiza dicho contribuyente se destina a la financiación del gasto público del país en el que reside, y del que es beneficiario directo, con independencia de dónde se hayan producido los bienes o servicios consumidos (3).

El gran inconveniente del principio del país de destino radica en la necesidad de mantener las fronteras fiscales en el comercio entre Estados. Como es bien conocido, la implementación de este principio se asienta sobre dos elementos fundamentales. Por una parte, las mercancías exportadas deben salir del Estado de origen sin carga fiscal alguna, para lo que es necesario declarar exenta la exportación, a la vez que se devuelve al exportador cualquier impuesto que hubiera soportado previamente en la adquisición o fabricación de los bienes exportados. Por otra parte, la mercancía debe ser gravada en el país de destino mediante el pago del impuesto en la importación (ajustes fiscales en frontera).

En última instancia, la tributación en destino supone otorgar un tratamiento a las operaciones transfronterizas distinto del que se aplica al comercio interior. En el país de origen, el proveedor deja de repercutir el impuesto a su cliente, y es éste último quien tiene la obligación de ingresarlo directamente en las arcas públicas del país de destino, bien mediante su ingreso en la aduana, bien a través de la autorrepercusión del impuesto cuando dejan de existir los controles aduaneros (4). En definitiva, el proceso de repercusión continuada del IVA entre los distintos operadores que intervienen en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios se interrumpe en el país en el que la mercancía es objeto de exportación para volver a reactivarse en el país donde

(2) El principio de neutralidad del IVA, como salvaguarda del principio de libre competencia en el ámbito de la UE, ha sido abordado en innumerables pronunciamientos del TJUE, entre ellos, las sentencias de 20-11-2003, *Taksatorringen*, C-8/01, ECLI:EU:C:2003:621; de 10-11-2011, *The Rank Group*, C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719; de 27-2-2014, *Pro Med Logistik y Pongratz*, C-454/12 y C-455/12, ECLI:EU:C:2014:111; y de 19-1-2017, *National Roads Authority*, C-344/15, ECLI:EU:C:2017:28.

(3) Como indica Cubero Truyo (2016: 13), esta cuestión engarza directamente con la legitimación de la potestad impositiva de los Estados, o soberanía fiscal, para obtener los ingresos públicos suficientes para la financiación de sus necesidades de gasto público. A partir de la premisa de que “un Estado no puede pretender gravar hechos imposables con los que no guarde alguna conexión aceptable”, el autor concluye que ha de aplicarse el principio de tributación en destino al gravamen del comercio internacional en el IVA.

(4) En el caso de la UE, la desaparición de los controles aduaneros y la implementación del sistema de autorrepercusión del IVA en el comercio intracomunitario se produce el 1 de enero de 1993.

es importada. Este mecanismo se conoce habitualmente como “ruptura de la cadena del IVA”.

Es precisamente en la ruptura de la cadena del IVA donde radican los principales inconvenientes de la tributación en destino, identificados por la Comisión Europea en numerosos y sucesivos informes (5). Por una parte, nos encontramos con la complejidad que el sistema introduce en la regulación normativa del impuesto, de la que derivan una mayor inseguridad jurídica, una fragmentación del mercado comunitario y un incremento de las cargas administrativas para los operadores económicos. Adam *et al.* (2011: 237) estimaban que los costes de cumplimiento para las empresas europeas en 2010 alcanzaban entre el 1% y el 3% de las ventas intracomunitarias. En 2015, Ernst & Young LLP (2015: 17) destacaban que «los costes asociados con el cumplimiento de las normas transfronterizas relacionadas con el IVA son un 11% más altos que los costes de cumplimiento del IVA asociados con el comercio interior».

Por otra parte, la interrupción de la cadena del IVA facilita el fraude fiscal. En 2016, la Comisión estimaba una “brecha del IVA” entre los ingresos previstos y los realmente recaudados de 170.000 millones de euros, mientras que el fraude transfronterizo por sí solo representa cada año pérdidas de ingresos de 50.000 millones de euros (6).

Ante estas circunstancias, el *Informe Neumark* abogaba por la aplicación del principio de tributación en el país de origen como única forma de asegurar la consecución de un verdadero mercado único comunitario desde la vertiente fiscal. Con la tributación en origen, los bienes y servicios soportan el impuesto que se aplica en el país en el que son producidos, independientemente del lugar en el que se consuman. De esta forma, un determinado bien, fabricado en un determinado país, se somete a la misma carga fiscal tanto si se consume en el país en el que se ha fabricado como si se consume en cualquier otro lugar. Al mismo tiempo, en el país de consumo, el impuesto que incorpora el bien consumido es distinto si el bien se ha fabricado enteramente en dicho país o si se ha fabricado total o parcialmente en otro territorio (suponiendo que los tipos de gravamen difieren entre Estados).

Con la tributación en origen, las operaciones intracomunitarias reciben el mismo tratamiento que las operaciones interiores, se reducen las cargas administrativas para los operadores del mercado y desaparece el fraude fiscal provocado por la ruptura de la cadena del IVA. Sin embargo, el sistema no está exento de importantes inconvenientes.

La primera traba la encontramos en el desplazamiento de la recaudación fiscal desde el Estado de consumo hacia el Estado de fabricación o elaboración de los bienes y servicios, dada la naturaleza plurifásica del IVA. El proveedor repercute el impuesto a su cliente y lo ingresa en el país en el que se encuentra establecido (origen). Al mismo tiempo, el cliente tiene el derecho a deducir y recuperar de la Hacienda de su Estado (destino) ese impuesto, por él soportado. De esta forma, el consumidor deja de contribuir a la financiación del gasto público de su país de residencia cuando consume bienes y

(5) Comisión Europea (1996), Comisión Europea (2010), Comisión Europea (2016).

(6) Comisión Europea (2016: 3).

servicios fabricados total o parcialmente en otros Estados, a la vez que allega recursos financieros a las arcas públicas de esos otros Estados.

La solución a este problema pasa necesariamente por la articulación de un mecanismo de compensación entre los Estados miembros que permita reasignar los ingresos desplazados. El Estado de fabricación debe transferir al Estado de consumo la recaudación procedente de los bienes y servicios elaborados en el primer Estado y enviados para su consumo al segundo Estado. Además, la Comisión Europea (1996: 16-17) afirmaba que «la reasignación de los ingresos a los Estados miembros no deberá basarse, en ningún caso, en datos extraídos de las declaraciones fiscales de los sujetos pasivos. Este tipo de planteamiento sería incompatible con la adopción de un único lugar de imposición, ya que volvería a ser necesario supervisar los movimientos físicos de bienes. Asimismo, exigiría una distinción entre las entregas interiores y las intracomunitarias y, por tanto, estaría en contradicción con el principio fundamental de que las transacciones interiores e intracomunitarias sean tratadas por igual». Para la Comisión, «el método más adecuado para determinar los ingresos de cada Estado miembro, correspondientes al consumo sujeto al impuesto realizado en su territorio, consiste en calcular tal consumo sobre bases estadísticas, (...) datos de consumo de la contabilidad nacional, las correspondientes tablas input-output y otros datos (estudios estadísticos, informes anuales, etc.)».

Un segundo inconveniente de la tributación en origen tiene que ver con la neutralidad del IVA, y radica en las diferencias existentes en los tipos de gravamen que aplican los Estados de la UE. Ante tales diferencias, no sólo los particulares tendrían incentivos a desviar sus compras hacia aquellos Estados con tipos más bajos, sino también las empresas, en la medida en la que podrían reducir el “efecto tesorería” del impuesto (lapso temporal que transcurre desde que se paga el impuesto al adquirir el bien o servicio hasta que se recupera en su venta posterior). La solución a este problema pasa, como es evidente, por una mayor armonización de los tipos impositivos.

Las insalvables dificultades para implementar el mecanismo de reasignación de ingresos y para avanzar en el proceso de armonización de los tipos de gravamen llevaron a la Comisión Europea a replantearse la aplicación del principio de tributación en origen en 2010, con la publicación del *Libro Verde* (7). El viraje hacia la tributación en destino comienza a fraguarse poco después, en 2011, con la Comunicación por parte de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA, en la que se llega a la conclusión de que ya no subsisten razones válidas para mantener el objetivo de la tributación en origen, y, por ello, se propone su sustitución por la tributación en destino (8). En 2016, la Comisión adoptó su “Plan de acción sobre el IVA – Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir” (9), en el que anunció, en particular, su intención de adoptar un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo dentro de la Unión basado en el principio de tributación en el Estado miembro de destino, con el fin de crear un espacio europeo de aplicación de un IVA único y sólido. Finalmente, en 2018, la Comisión aprueba

(7) Comisión Europea (2010).

(8) Comisión Europea (2011).

(9) Comisión Europea (2016).

la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA, en adelante), en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo de tributación en el IVA de los intercambios entre Estados miembros, sobre la base del principio de tributación en el Estado de destino (10). Como se indica en su exposición de motivos, el paso a este régimen definitivo se plantea a través de un enfoque gradual por fases: una primera fase en la que se abordarían las entregas de bienes entre empresas dentro de la Unión, y una segunda que abarcaría las prestaciones de servicios. La propuesta de Directiva se inserta en la primera fase y se encuentra actualmente en tramitación (11).

Es importante advertir, sin embargo, que el principio de tributación en destino por el que finalmente se ha optado es distinto al que planteaba el *Informe Neumark* y por el que inicialmente abogaba la Comisión Europea. En mi opinión, el “nuevo principio de tributación en destino” viene a ser una fórmula híbrida o intermedia entre los originales principios de tributación en origen y tributación en destino. En esencia, con la nueva fórmula, el proveedor de un Estado miembro repercute el IVA a su cliente de otro Estado miembro aplicando el tipo de gravamen vigente en el Estado al que se destina la mercancía (12). El IVA así repercutido es ingresado en el Estado miembro de destino a través del sistema de ventanilla única. Es decir, el proveedor ingresa el impuesto en las arcas de su Estado (origen) y, posteriormente, dicho Estado transfiere el ingreso recibido al Estado al que se han enviado los bienes con destino al cliente (13).

Como puede observarse, el nuevo principio de tributación en destino conlleva la no ruptura de la cadena del IVA (el proveedor repercute el IVA desde origen), tal y como resultaba del principio de tributación en origen previsto en el *Informe Neumark*. Sin embargo, el IVA que se incorpora a la mercancía no es el del Estado de origen, sino el del Estado de destino. Además, con el sistema de ventanilla única se logra que el impuesto se ingrese definitivamente en el Estado miembro en el que se consumen los bienes y servicios. El sistema de ventanilla única, por tanto, viene a ser equivalente al mecanismo de compensación entre Estados que necesariamente debía complementar al principio de tributación en origen, si bien la transferencia de recaudación desde origen

(10) Comisión Europea (2018).

(11) El 12 de febrero de 2019, el Parlamento Europeo aprobó una resolución legislativa que introducía enmiendas a la propuesta de la Comisión. Parlamento Europeo P8_TA (2019). La propuesta enmendada fue remitida a la Comisión, al Consejo y a los Parlamentos nacionales. En estos momentos, la propuesta se encuentra en proceso de evaluación por el Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales (Fiscalidad Indirecta – IVA) del Consejo de la UE.

(12) Durante la primera etapa de la articulación del nuevo sistema de tributación en destino se mantendrá la fórmula actual de tributación del comercio intracomunitario (exención de la entrega de bienes en origen y autorrepercusión por parte del adquirente en destino) para los llamados “operadores certificados”. Artículo 13.bis de la propuesta de Directiva. Esta excepción transitoria fue propuesta inicialmente por la Comisión Europea en 2017. Comisión Europea (2017).

(13) En cualquier caso, como acertadamente señala Matesanz (2020: 17), el sistema que se ha diseñado supone la cesión de la facultad de recaudación entre los Estados miembros, algo a lo que siempre se han opuesto la mayoría de los gobiernos de los países comunitarios, por lo que su implementación definitiva no estará exenta de grandes dificultades.

a destino se hace sobre la base de lo declarado por los proveedores intracomunitarios, y no en función de variables macroeconómicas como en su día propugnaba la Comisión.

De lo expuesto hasta aquí, podemos deducir una conclusión esencial a los efectos de este trabajo. Con independencia del método que se utilice para someter a tributación el comercio intracomunitario (tributación en origen o tributación en destino), dicha tributación se sustenta en todo caso sobre un principio común al comercio internacional en general: el impuesto correspondiente al consumo del bien o servicio objeto de tráfico comercial debe ingresarse, en última instancia, en el Estado en el que se efectúa el consumo. El fundamento de este principio en la normativa comunitaria del IVA lo encontramos, si bien un tanto oculto, en el considerando séptimo de la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE para establecer el régimen de tributación de las operaciones intracomunitarias actualmente vigente (la cursiva es mía): «Considerando que el cumplimiento del objetivo contemplado en el artículo 4 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967(4), modificada en último lugar por la Sexta Directiva 77/388/CEE, supone que el gravamen de los intercambios entre los Estados miembros se basa en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, *sin que ello afecte, para el tráfico comunitario entre sujetos pasivos, al principio de atribución del ingreso fiscal correspondiente a la aplicación del impuesto en la fase del consumo final al Estado miembro donde se produzca tal consumo final*».

Con el principio de tributación en origen al que inicialmente aspiraba la Comisión Europea, apoyada en el *Informe Neumark*, la recaudación del IVA en el tráfico intracomunitario acababa en las arcas del Estado de consumo mediante la articulación de un procedimiento de compensación entre Estados miembros. El mecanismo por el que inicialmente se optó, utilizado hasta 1992, procuraba el ingreso del IVA en el Estado de consumo a través de los ajustes fiscales en frontera (exención de la exportación en origen e ingreso del impuesto en la aduana de destino). A partir de 1993, los ajustes en frontera se sustituyeron por la técnica de la autorrepercusión en destino (vinculada al nuevo hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes). Por último, mediante la solución por la que finalmente parece haberse optado, es el proveedor intracomunitario quien ingresa el IVA en el Estado de consumo mediante el sistema de ventanilla única.

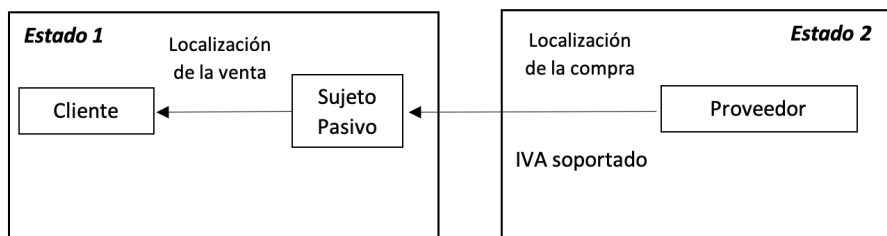
2. LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DESDE LA ÓPTICA DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO

El análisis y discusión de los principios de tributación en origen y en destino se ha afrontado tradicionalmente desde la perspectiva de la repercusión e ingreso del impuesto. Se trata, en última instancia, de determinar quién repercute el impuesto y en qué Estado se ingresa. Sin embargo, la naturaleza plurifásica del IVA exige que, para un adecuado análisis de estos principios, también debamos prestar atención a la deducción y la devolución del IVA que soportan los operadores económicos en determinados escenarios del tráfico empresarial. Me refiero, en concreto, a aquellas situaciones en las que el empresario o profesional soporta IVA en un Estado y lo repercute en otro. La regulación que se haga sobre la recuperación del IVA soportado, tanto a través de la

deducción como de la devolución del impuesto, puede afectar a la adecuada articulación de estos principios, especialmente en lo que respecta al ingreso del tributo en el Estado de consumo. A continuación, trataré de demostrar esta afirmación mediante el estudio de cada uno de los casos o escenarios en los que concurren estas circunstancias.

2.1. Compras realizadas fuera del Estado de establecimiento

En este primer escenario se plantea el supuesto de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, desde el que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de su actividad económica (ventas), que soporta IVA en un Estado miembro en el que no se encuentra establecido por la adquisición de bienes y servicios que afecta a la realización de sus ventas. La siguiente imagen representa gráficamente el supuesto descrito.



La aplicación general de reglas de localización en destino de las compraventas de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarias, cuando el cliente es sujeto pasivo del IVA, hacen que este escenario sea cada vez menos habitual en la práctica, aunque no imposible. A título de ejemplo, podemos plantear el caso de un sujeto pasivo que paga la cuota de inscripción por la asistencia a un congreso científico celebrado en un Estado miembro en el que no se encuentra establecido. De acuerdo con el artículo 53 de la Directiva IVA (cuya transposición a nuestro ordenamiento interno se recoge en el artículo 70.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), el servicio recibido por el sujeto pasivo se localiza donde tiene lugar efectivamente el congreso, lo que le lleva a soportar IVA en un Estado en el que no se encuentra establecido por la adquisición de un servicio que utilizará para el desarrollo de sus ventas en el Estado de establecimiento.

La recuperación del impuesto soportado en estas circunstancias pasa por la solicitud de la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro en el que se ha soportado el impuesto, regulada en la Octava Directiva del Consejo 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (Octava Directiva, en adelante), hasta febrero de 2008 y por la Directiva 2008/09/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos

pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, a partir de dicha fecha.

El desarrollo normativo de la devolución del IVA a no establecidos que recogía la Octava Directiva planteaba una cuestión conflictiva, especialmente relevante en lo que atañe al objeto de este trabajo. Me refiero, en concreto, a los requisitos que deben cumplir las ventas que el sujeto pasivo lleva a cabo en el Estado en el que se encuentra establecido para poder acceder a la devolución del IVA en el Estado en el que ha soportado el impuesto. A este respecto, el artículo 5 de la Octava Directiva establecía que «el derecho a la devolución del Impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución». La remisión a la normativa del Estado miembro de la devolución daba a entender que, para poder ejercer este derecho, las operaciones de venta realizadas por el sujeto pasivo debían estar gravadas por el IVA según la normativa vigente en dicho Estado (esto es, debía tratarse de operaciones que habrían originado el derecho a deducir si hubiesen sido realizadas en el Estado de la devolución). No quedaba claro, sin embargo, si tales operaciones también debían estar gravadas en el Estado de establecimiento del sujeto pasivo.

La cuestión fue abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Debouche*, C-302/93, ECLI:EU:C:1996:348, en la que se concluía que las operaciones que realiza el sujeto pasivo deben originar el derecho a deducir en el Estado en el que se encuentra establecido (14). Posteriormente, en la sentencia de 13 de julio de 2000, *Monte di Paschi*, C-136/99, ECLI:EU:C:2000:408, el Tribunal afrontó de nuevo el asunto y estableció con mayor precisión los requisitos que han de cumplir las ventas realizadas en el Estado de establecimiento para poder recuperar el IVA soportado en el Estado de la devolución (15):

- 1º. Por remisión a la sentencia *Debouche*, se establece que es necesario que las ventas sean operaciones que originan el derecho a deducir en el Estado de establecimiento (16). Se añade, además, que si el sujeto pasivo realiza simultáneamente operaciones que originan el derecho a deducir el IVA y operaciones que no originan tal derecho en el Estado de establecimiento únicamente se tendrán en cuenta las primeras para determinar el importe de la devolución a la que tiene derecho en el Estado de la devolución (17).
- 2º. Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 2 de la Octava Directiva, las ventas que deben tenerse en cuenta para fijar el importe de la devolución también tendrán que originar el derecho a deducir en el Estado de la devolución (18).
- 3º. En virtud de lo dispuesto en el artículo 5 de la Octava Directiva, se indica que, una vez determinada la prorrata correspondiente, ésta se aplicará al IVA soportado que

(14) Apartado 20 de la sentencia.

(15) En adelante, utilizaremos la expresión “Estado de la devolución” para hacer referencia al Estado en el que se soporta el IVA por parte de un no establecido en dicho Estado, tanto si se tiene derecho a obtener la devolución el impuesto como si no.

(16) Apartado 23 de la sentencia.

(17) Apartado 24 de la sentencia.

(18) Apartado 28 de la sentencia.

sea deducible según la legislación del Estado de la devolución [es decir, teniendo en cuenta las limitaciones y restricciones al derecho a la deducción que haya podido establecer este último Estado (19)].

En definitiva, el Tribunal europeo entendió que, de acuerdo con la Octava Directiva, las ventas que han de tenerse en cuenta para determinar el importe de la devolución del IVA a la que tiene derecho un sujeto pasivo no establecido deben cumplir un doble requisito: originar el derecho a la deducción en el Estado en el que dicho sujeto pasivo se encuentra establecido y originar ese mismo derecho en el Estado en el que ha soportado el impuesto cuya devolución solicita.

En 2008, tras la sustitución de la Sexta Directiva del Consejo 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 Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Sexta Directiva, en adelante), por la Directiva IVA, la devolución del IVA a no establecidos pasó a quedar regulada en la Directiva 2008/09/CE (actualmente vigente). El legislador comunitario aprovechó ese cambio para incorporar expresamente el doble requisito fijado por el TJUE al texto normativo. Así, el artículo 5 de la nueva Directiva 2008/09/CE establece que «*sin perjuicio del artículo 6 (...)*, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución». Por su parte, el citado artículo 6 indica que, «para poder acogerse a una devolución en el Estado miembro de devolución, un sujeto pasivo no establecido en dicho Estado miembro deberá realizar operaciones *que den derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento*» (20).

En mi opinión, el requisito de que las operaciones de venta realizadas por el sujeto pasivo originen el derecho a la deducción en el Estado de la devolución choca frontalmente con el principio de tributación en destino, además de poder generar situaciones de doble imposición. Para probar esta afirmación, analizaremos por separado cada uno de los requisitos mencionados.

- *Las ventas deben originar el derecho a la deducción en el Estado de establecimiento.*

Como es bien sabido, las operaciones exentas que no originan el derecho a la deducción del IVA soportado no acarrearán una verdadera exención del impuesto, entendida ésta como la plena ausencia de carga impositiva sobre el bien o servicio que goza de la exención. En condiciones normales de mercado, el empresario o profesional considerará el IVA soportado no deducible como un coste adicional de sus compras, y, como tal, lo incluirá en el precio de venta de sus bienes y servicios, llegando así el impuesto hasta el consumidor final. Como demuestran Costa *et al.* (2003: 363-368) lo que sí logra la exención es evitar que se devengue el IVA correspondiente al valor añadido en la fase de producción y distribución

(19) Apartado 29 de la sentencia.

(20) Haciéndose eco de la sentencia *Monte dei Paschi*, el segundo párrafo del artículo 6 también establece que si un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución realiza en el Estado miembro de establecimiento operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción en ese Estado miembro solo se podrá devolver aquella parte del IVA que corresponda a las operaciones citadas en primer lugar.

del bien o servicio en la que se aplica dicha exención. El impuesto que acaba recayendo sobre el consumidor (implícitamente, como un componente más del precio que satisface por el bien o servicio adquirido) es únicamente el que se ha generado hasta la fase anterior a la de la venta exenta. De ahí la calificación de estas operaciones como “exenciones limitadas”.

Existe, por tanto, una relación de causa efecto entre el hecho de no someter a gravamen una venta y la no deducción del IVA soportado de los costes en los que se ha incurrido para la obtención del bien o servicio objeto de dicha venta. Se trata de una vinculación objetiva, que debe subsistir tanto si la venta y las compras afectas a tal venta se localizan en un mismo Estado como si lo hacen en Estados diferentes (21).

En consecuencia, si el sujeto pasivo realiza ventas en el Estado en el que se encuentra establecido, sobre las que no repercute el IVA porque la legislación de ese Estado prevé su exención, dicho sujeto pasivo no debería tener derecho a recuperar el IVA que ha soportado en la adquisición de los bienes y servicios utilizados para la realización de tales ventas, tanto si el impuesto lo ha soportado en el Estado en el que ha efectuado las ventas como si lo ha satisfecho en un Estado distinto. En este último caso, por tanto, el sujeto pasivo no debería tener derecho a la devolución del IVA en el Estado en el que ha soportado el tributo. Además, este resultado debería ser independiente del tratamiento que las ventas tengan en el Estado de la devolución. El elemento determinante para decidir si el sujeto pasivo puede o no recuperar el IVA soportado en sus compras ha de ser la tributación efectiva que se aplique a las ventas a las que se incorporan dichas compras, y ello depende exclusivamente de la legislación vigente en el Estado en el que se efectúan tales ventas.

Podemos concluir entonces que, de acuerdo con la lógica del IVA, resulta pertinente exigir que las ventas que realiza un sujeto pasivo en el Estado en el que se encuentra establecido sean operaciones que originen el derecho a deducir en ese Estado para que dicho sujeto pasivo tenga derecho a que se le devuelva el IVA que ha soportado en el Estado de la devolución.

Sin embargo, obsérvese que, cuando las ventas no originan el derecho a deducir en el Estado de establecimiento, el IVA que soporta el sujeto pasivo y que no le es devuelto queda ingresado con carácter definitivo en el Estado de la devolución, mientras que los bienes y servicios adquiridos se incorporan a una venta realizada posteriormente en un Estado distinto: el de establecimiento. De esta forma, en el Estado de devolución se ingresa un IVA que se corresponde con bienes y servicios consumidos finalmente en el Estado de establecimiento, lo que supone una quiebra del principio de tributación en destino.

- *Las ventas deben originar el derecho a la deducción en el Estado de la devolución.*

Si las ventas no originan el derecho a la deducción en el Estado de la devolución, con independencia del tratamiento que dichas ventas tengan en el Estado de establecimiento, el sujeto pasivo no puede acceder a la devolución del impuesto. Por una parte, al igual que sucedía anteriormente, el IVA soportado y no devuelto acaba en las arcas del Estado de la devolución, mientras que los bienes y servicios a los que se incorporan las adquisiciones

(21) Esta cuestión será analizada con mayor detalle en un epígrafe posterior de este trabajo.

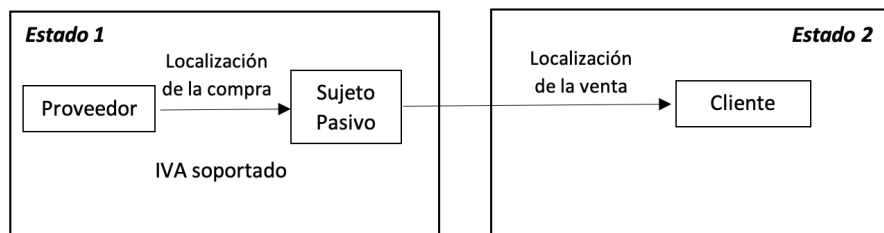
por las que se ha soportado ese IVA se consumen en el Estado de establecimiento, con la consiguiente inobservancia del principio de tributación en destino.

Por otra parte, podría suceder que las ventas que no originan el derecho a la deducción sí que originen tal derecho en el Estado de establecimiento. Es decir, que se trate de operaciones no gravadas en el primer Estado, pero sí sometidas a tributación en el segundo Estado. En este caso, los bienes y servicios se ven sometidos a una doble imposición, además de producirse una acumulación en cascada del IVA. El impuesto que se soporta en la adquisición de inputs se convierte en un coste como consecuencia de no poderse recuperar en el Estado de la devolución. Este coste se incorpora al precio de las ventas y, sobre dicho precio, se aplica posteriormente el IVA en el Estado de establecimiento. De esta forma, como puede comprobarse con ejemplos numéricos en López Llopis (2019: 99-103), el precio final que satisface el consumidor incorpora dos impuestos: el que se soporta y no se puede recuperar en el Estado de la devolución (IVA implícito en el precio) más el que se repercute en la venta subsiguiente (IVA explícito), que se aplica sobre un precio que incluye, a su vez, el IVA implícito (efecto acumulativo en cascada). Además, los impuestos se ingresan en Estados diferentes: el IVA implícito en el Estado de devolución y el IVA explícito en el Estado de establecimiento.

Si quisiéramos eliminar esta doble imposición, habría que prescindir de este requisito y exigir únicamente que las ventas originen el derecho a deducir allí donde se efectúan, y, por ende, allí donde se localiza el consumo final del bien o servicio: el Estado de establecimiento. Con ello, se evitaría la doble imposición y se alcanzaría una situación coherente con el funcionamiento de un impuesto plurifásico sobre el consumo, en la medida en la que se respetaría la vinculación objetiva entre el IVA soportado y el IVA repercutido en la cadena de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

2.2. Ventas realizadas fuera del Estado de establecimiento

Este segundo escenario representa el caso de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro en el que adquiere bienes y servicios con IVA que se utilizan para realizar operaciones de venta localizadas en un Estado miembro distinto. Gráficamente, puede representarse como sigue:



La primera duda que podemos plantearnos en esta situación es si el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA que ha soportado en el Estado de establecimiento, a pesar de que los bienes y servicios adquiridos vayan a utilizarse para realizar ventas localizadas en un Estado diferente. En su sentencia de 21 de junio de 2016, *ESET*,

C-393/15, ECLI:EU:C:2016:481, el TJUE resuelve esta cuestión a partir de la redacción de los artículos 168 y 169 de la Directiva IVA.

Por una parte, señala el alto tribunal europeo, el artículo 168 recoge el derecho a deducir el IVA soportado en aquellos supuestos en los que las ventas se realizan en el mismo Estado en el que se ha satisfecho el impuesto, siempre y cuando sean operaciones que originan el derecho a deducir (22). Por otra, el artículo 169, letra a), establece el derecho a la deducción cuando las ventas se realizan fuera del Estado miembro en el que se ha soportado el IVA, en la medida en la que dichas ventas hubieran originado el derecho a deducir si se hubieran efectuado en el Estado en el que se ha soportado el impuesto y en el que se quiere ejercer el derecho a su deducción (23).

Como puede observarse, si bien el artículo 169 a) legitima el derecho a la deducción del IVA en aquellos casos en los que las compras se vinculan a ventas efectuadas en otros Estados, lo hace bajo el requisito de que se trate de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con la legislación vigente en el Estado en el que se ha soportado el impuesto.

La siguiente incógnita por despejar es si las ventas deben también originar el derecho a la deducción en el Estado en el que se efectúan. El TJUE, en su sentencia de 24 de enero de 2019, *Morgan Stanley*, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, responde afirmativamente a esta cuestión sobre la base de la lógica del IVA como un impuesto sobre el consumo de naturaleza plurifásica (24).

Ante la ausencia de regulación normativa expresa sobre este asunto en la legislación comunitaria (nada se dice al respecto ni en la Sexta Directiva ni en la actual Directiva IVA), la corte europea, remitiéndose a su jurisprudencia anterior, fundamenta su postura en que, «según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, (...) la deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición» (25). Implícitamente, por tanto, el TJUE entiende que la ligazón entre la deducción del IVA soportado en las compras y el gravamen de las ventas a las que se vinculan tales compras rige aun en el caso de que compras y ventas se localicen en Estados distintos.

Por otra parte, el TJUE rechaza la aparente incongruencia entre el criterio adoptado en esta resolución y el que había fijado en su sentencia de 12 de septiembre de 2013, *Le*

(22) Apartado 38 de la sentencia.

(23) Apartado 39 de la sentencia.

(24) Un análisis detallado de la sentencia *Morgan Stanley* se recoge en Barciela Pérez (2019).

(25) El apartado 45 de la sentencia *Morgan Stanley* se remite al apartado 37 de la sentencia de 22 de diciembre de 2010, *RBS*, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, y éste a su vez lo hace al apartado 24 de la sentencia de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin*, C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, en el que se recoge el texto transcrito.

Crédit Lyonnais, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, en la que aseveraba que «un Estado miembro no puede, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, permitir a un sujeto pasivo establecido en su territorio tomar en consideración, al determinar la prorrata de deducción que es aplicable a un sector de su actividad económica, el volumen de negocios realizado por un establecimiento permanente establecido fuera de ese mismo Estado» (26). Podría entenderse que no tener en cuenta las operaciones realizadas en otro Estado miembro para el cálculo del porcentaje de prorrata supone desvincular la deducibilidad del impuesto de las ventas realizadas en ese otro Estado, de manera que no sería necesario que tales ventas fueran operaciones generadoras del derecho a deducción para poder deducir el IVA soportado en las compras.

La Sala, sin embargo, rechaza esta tesis. Mientras que en el asunto *Morgan Stanley* se conocía la naturaleza de las operaciones desarrolladas y su afectación con los gastos en los que la entidad había incurrido, en el asunto *Le Crédit Lyonnais* se solicitaba una definición general de «los principios teóricos que deben presidir la determinación de la prorrata de deducción en el caso en que una sociedad con sede establecida en un Estado miembro centralice los gastos utilizados para operaciones realizadas por sus sucursales en otros Estados miembros, sin ofrecer la menor precisión en forma de datos ni sobre el importe global de dichos gastos comunes ni sobre la proporción de las operaciones gravadas de las sucursales que los utilizan, ni la menor indicación sobre la relación directa e inmediata (...) entre los gastos soportados por la sede y las operaciones por las que se repercute el impuesto con derecho a deducción realizadas por las sucursales de esta» (27). Por esa razón, en la sentencia *Le Crédit Lyonnais*, el Tribunal de Justicia rechazó que se tuviera en cuenta el volumen de negocios de las sucursales situadas en otros Estados para el cálculo de la prorrata de deducción de la sede, puesto que al menos una parte de ese volumen de negocios no guardaba relación alguna con las adquisiciones efectuadas por dicha sede. En el asunto *Morgan Stanley*, por el contrario, se partía de la existencia de una relación directa entre los gastos soportados en un Estado y los ingresos obtenidos en otro, por lo que la Sala consideró que tales ingresos sí que deben tenerse en cuenta para determinar el alcance del derecho a deducción del IVA soportado en los gastos (28).

En definitiva, observamos cómo, en este segundo escenario, el alto tribunal europeo vuelve a establecer lo que podemos definir como “doctrina del doble requisito” para la deducción del IVA soportado: las ventas a las que se vinculan los bienes y servicios adquiridos deben ser operaciones que originan el derecho a deducir tanto en el Estado miembro en el que efectúa las compras (donde se ha soportado el impuesto) como en el Estado miembro en el que se realizan las ventas (donde se repercute). Al igual que sucedía en el primer escenario, este doble requisito puede dar lugar a situaciones de doble imposición y al ingreso del tributo en un Estado distinto de aquel en el que se consumen los bienes y servicios.

Imaginemos, a título de ejemplo, el caso de un sujeto pasivo (proveedor) establecido en un Estado, en el que soporta el IVA de sus compras, que presta servicios financieros a

(26) Apartado 55 de la sentencia.

(27) Apartado 68 de las conclusiones del Abogado General en el asunto *Le Crédit Lyonnais*.

(28) Apartado 52 de la sentencia *Morgan Stanley*.

otro sujeto pasivo (cliente) establecido en un Estado distinto. Este último, a su vez, presta esos mismos servicios a un consumidor final residente en su Estado de establecimiento.

Supongamos, en un primer subescenario, que los servicios financieros están exentos de IVA tanto en el Estado de la compra (donde está el proveedor) como en el Estado de la venta (donde se sitúa el cliente) (29). En estas circunstancias, el proveedor no puede deducir el IVA soportado en sus compras. Como consecuencia de ello, el impuesto no deducido se repercute implícitamente al consumidor final, además de quedar ingresado definitivamente en las arcas del Estado de la compra en lugar de hacerlo en el Estado de la venta o consumo.

Supongamos ahora que los servicios financieros están exentos en el Estado del proveedor, pero no lo están en el Estado del cliente. Dado que los servicios no originan el derecho a deducir en el Estado del proveedor (por estar exentos), éste no podrá deducir el IVA que soporta en sus compras, lo que acarrea las mismas consecuencias del caso anterior: dicho IVA se ingresa en el Estado de la compra y acaba recayendo, insertado en el precio, sobre el consumidor residente en el Estado de la venta. Al mismo tiempo, la no exención en el Estado de la venta hará que, en dicho Estado, se repercute el IVA al consumidor, produciéndose así una doble imposición con un efecto de acumulación en cascada. El consumidor paga un precio que incluye implícitamente el IVA que soportó y no pudo deducir el sujeto pasivo proveedor, más el IVA que le repercute expresamente el sujeto pasivo cliente sobre dicho precio (30).

Un tercer subescenario sería aquél en el que los servicios financieros están exentos en el Estado del cliente y no exentos en el Estado del proveedor. Es fácil observar que, en este caso, el resultado final es el mismo que se produce cuando los servicios están exentos en los dos Estados.

Como sucedía en el caso de la devolución del IVA a no establecidos, los efectos de doble imposición y acumulación en cascada vienen provocados por el hecho de exigir, para poder recuperar el impuesto, que las ventas que realiza el sujeto pasivo originen el derecho a deducir en el Estado donde se ha soportado el IVA. Si queremos eludir tales efectos, es necesario eliminar este requisito y vincular exclusivamente el derecho a la deducción del IVA soportado en las compras al tratamiento que las ventas tengan en el Estado en el que se realizan (el Estado de consumo). Si así se hiciera, nos enfrentaríamos tan solo a dos posibles escenarios:

- 1º. Que los servicios originen el derecho a deducir en el Estado de las ventas (están gravados en ese Estado), en cuyo caso el proveedor tendría derecho a deducir el

(29) Recordemos que el artículo 137.1 de la Directiva IVA otorga la posibilidad a los Estados miembros de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, entre otras, de las operaciones financieras.

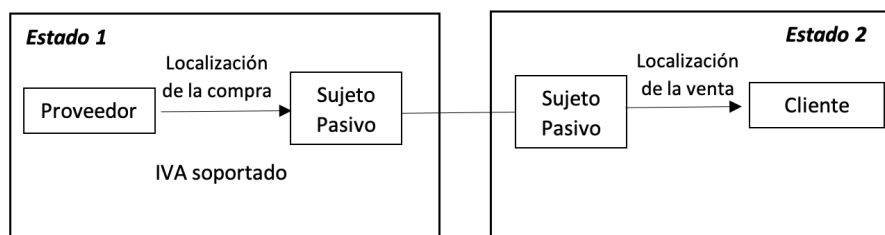
(30) Gamito (2019: 158), sin adentrarse en la existencia de doble imposición, subraya la incompatibilidad que se produce entre la “doctrina del doble requisito” (o “doctrina de la doble capa”, en palabras de este autor) y el principio de neutralidad del impuesto en escenarios de este tipo, debido a que, en última instancia, el sujeto pasivo no puede recuperar el IVA que ha soportado en la adquisición de bienes y servicios que utiliza para realizar operaciones gravadas por el impuesto.

IVA soportado en sus compras (con independencia del tratamiento que las ventas pudieran tener en el Estado de las compras) y el consumidor pagaría solamente el impuesto que le fuera repercutido en su Estado de establecimiento.

- 2º. Que los servicios no originen el derecho a deducir en el Estado de las ventas (están exentos en ese Estado), en cuyo caso el proveedor no podría deducir el IVA soportado en sus compras, incluiría ese impuesto en el precio como un coste adicional y acabaría siendo satisfecho, dentro del precio, por el consumidor final. En este segundo caso, no obstante, si bien se evita la doble imposición, el IVA acabaría ingresándose en las arcas públicas del Estado del proveedor, y no en las del Estado donde se produce el consumo.

2.3. Sujeto pasivo establecido en dos Estados

El tercer escenario que podemos plantear es aquel en el que el sujeto pasivo se encuentra establecido en dos Estados miembros distintos, realiza compras en las que soporta el IVA en uno de ellos y afecta los bienes y servicios adquiridos a ventas que efectúa en el otro. Es importante recalcar que se trata de un único sujeto pasivo, con establecimiento en dos Estados diferentes, lo que hace que las operaciones que puedan realizarse entre los dos establecimientos sean operaciones internas, no sujetas al IVA (31). Gráficamente:



Por lo que respecta a la deducción del IVA soportado, este escenario es equivalente al anterior. El hecho de que el sujeto pasivo se encuentre o no establecido en el Estado donde realiza las ventas no tiene ninguna consecuencia a la hora de determinar las condiciones que deben cumplirse para poder deducir el impuesto que soporta en sus compras. Es necesario que las ventas cumplan el doble requisito consistente en ser operaciones que originan el derecho a la deducción tanto en el Estado de la compra como en el Estado de la venta.

En cuanto al primer requisito, el artículo 169 de la Directiva IVA indica que el sujeto pasivo puede deducir el IVA que soporta en sus compras en la medida en que, primero, los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las ventas que realice en otro Estado, y, segundo, dichas ventas hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el Estado en el que se ha soportado el impuesto. Como puede observarse,

(31) Más adelante abordaremos con mayor profundidad esta cuestión.

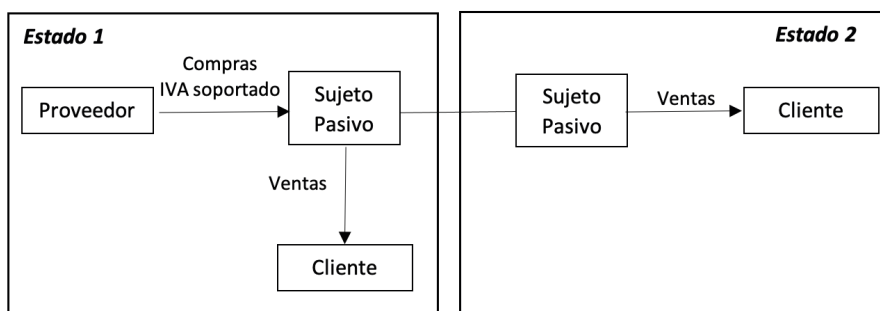
el precepto nada dice sobre si las ventas en el otro Estado deben realizarse con o sin establecimiento permanente en el mismo, por lo que la posibilidad de deducir el IVA soportado y el requisito para hacerlo son los mismos en ambos casos. De hecho, el asunto de la sentencia *ESET*, antes citada, en la que el TJUE abordaba la interpretación del artículo 169 de la Directiva IVA, giraba precisamente en torno al supuesto de un sujeto pasivo establecido en dos Estados: uno en el que realizaba compras y soportaba IVA (Polonia) y otro en el que realizaba las ventas a las que afectaba tales compras (Eslovaquia).

Lo mismo sucede en relación con el segundo requisito. Como hemos visto anteriormente, fue en la sentencia *Morgan Stanley* donde el TJUE concluyó que es necesario, para poder deducir el IVA soportado en el Estado de las compras, que las ventas sean operaciones que originan el derecho a deducir en el Estado en que se efectúan. Y lo hizo contestando a una cuestión prejudicial en la que se planteaba el caso de un sujeto pasivo establecido en dos Estados miembros diferentes.

Así pues, la doctrina del doble requisito provoca los mismos efectos en este escenario que en el escenario anterior: ingreso del IVA en un Estado distinto al de consumo y posibles situaciones de doble imposición.

2.4. Sujeto pasivo establecido en dos Estados, que realiza ventas en ambos Estados

En todos los escenarios anteriores hemos partido de la premisa de que el sujeto pasivo realiza ventas únicamente en un Estado miembro. Ahora planteamos el supuesto de un sujeto pasivo que efectúa ventas en dos Estados, de manera que las compras que realiza en uno de ellos se afectan a las ventas que efectúa en los dos Estados en los que se encuentra establecido. La siguiente ilustración representa gráficamente el caso:



En lo que atañe a la deducibilidad del IVA en estas circunstancias, la dificultad surge cuando las ventas son gravadas por el impuesto en un Estado pero no en el otro. O, lo que es lo mismo, originan el derecho a la deducción sólo en uno de los dos territorios.

La sentencia *Morgan Stanley* aborda un supuesto de hecho como el que se acaba de esbozar. Las conclusiones a las que llega el Tribunal en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado por el sujeto pasivo se sustentan sobre los siguientes aspectos.

En primer lugar, el TJUE nos recuerda que, en aquellos casos en los que existe un único sujeto pasivo [como sucede en el asunto de esta sentencia (32)], las prestaciones recíprocas intercambiadas entre las distintas unidades que lo configuran (sucursal, sede central, establecimiento permanente, o cualquier otra denominación que se utilice) son “flujos internos no imponibles”, y, por consiguiente, operaciones no sujetas a tributación (33). Y ello es así tanto si esas unidades se sitúan en un único Estado como si lo hacen en Estados diferentes, tal y como el TJUE estableció, por primera vez, en su sentencia de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank*, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196. Como señala Verdún Fraile (2019: 123), este aspecto resulta esencial para entender por qué, como luego veremos, el Tribunal considera que ha de calcularse un único porcentaje de prorrateo que recoja acumuladamente las ventas realizadas por las distintas unidades de negocio del sujeto pasivo único.

El segundo elemento que el TJUE tiene en cuenta para resolver cómo debe deducirse el IVA en este tipo de escenarios se asienta sobre lo que hemos definido anteriormente como doctrina del doble requisito: cuando las compras realizadas en un Estado se afectan a las ventas efectuadas en otro Estado, para poder deducir el IVA soportado en las compras es necesario que las ventas originen el derecho a deducir tanto en el Estado de las ventas como en el Estado de las compras.

El tercer aspecto sobre el que pivota la resolución de la cuestión prejudicial tiene que ver con el principio de vinculación objetiva entre las compras y las ventas que realiza el sujeto pasivo (principio que subyace en un impuesto indirecto de naturaleza plurifásica como es el IVA, y al que se ha hecho mención en líneas anteriores). Dicha vinculación no tiene por qué plasmarse necesariamente en una relación directa e inmediata entre los bienes y servicios adquiridos y una o varias operaciones de venta específicas. También debe admitirse la deducción del impuesto cuando los costes de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de sus ventas (34).

(32) Dicho asunto versa sobre un sujeto pasivo (la entidad financiera *Morgan Stanley*) que tiene su sede central en un Estado miembro (Reino Unido) y dispone de una sucursal en otro Estado miembro (Francia). En casos como este, «de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la sede y la sucursal constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, lo que ocurriría, en particular, si fuera ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad» (apartado 35). «En el presente asunto, nada (...) hace suponer que la sucursal parisina actúe de forma independiente respecto a la sede situada en Reino Unido, (...). Por ello, (...), procede considerar que esta sucursal y su sede constituyen un único sujeto pasivo a efectos del IVA». Apartado 36 de la sentencia.

(33) Apartado 38 de la sentencia.

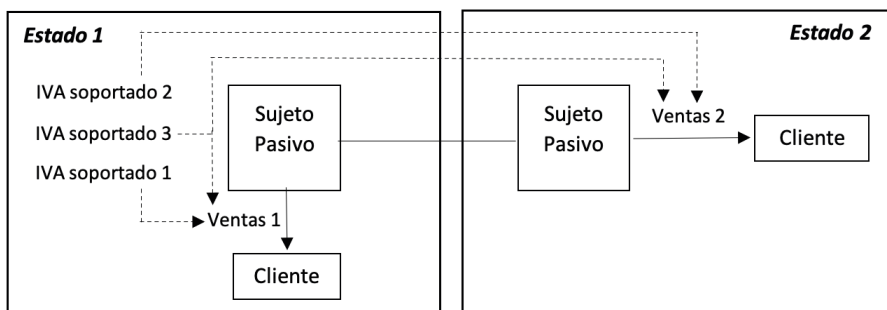
(34) Así se deduce del contenido del apartado 31 de la sentencia del TJUE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300: «(...) Por lo tanto, dichos servicios (los adquiridos) no tienen una relación directa e inmediata con la operación por la que se repercute el IVA. En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad del sujeto pasivo en su integridad, por lo que el derecho a deducir el IVA está sujeto al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva (...).»

Además, del apartado 42 de la sentencia *Morgan Stanley* se deduce claramente que dicha vinculación no solo se circunscribe a los casos en los que el IVA se repercute en el mismo Estado en el que se soporta, sino que se extiende también a aquellos supuestos en los que las ventas se localizan en un Estado distinto al de las compras. Dado que, en el asunto objeto de litigio, el sujeto pasivo realiza simultáneamente operaciones que originan el derecho a deducir y operaciones que no originan este derecho, el Tribunal concluye que ha de aplicarse la regla de la prorrata, y que «este régimen de prorrata se aplica, entre otros, en el caso en que una sucursal registrada en un Estado miembro incurra en gastos para las necesidades tanto de sus operaciones gravadas como de operaciones exentas de IVA realizadas por su sede, establecida en otro Estado miembro».

Por último, el tribunal nos recuerda, a tenor de su jurisprudencia anterior, que los métodos de deducción que establece el régimen de prorrata se aplican únicamente en los casos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar tanto operaciones con derecho a deducción como operaciones que no conllevan tal derecho (es decir, cuando se trata de bienes y servicios de uso mixto). Por el contrario, el IVA que se soporta por la adquisición de los bienes y servicios que el sujeto pasivo utiliza exclusivamente para realizar operaciones con derecho a deducción es plenamente deducible (35).

Sobre la base de los cuatro elementos señalados, el Tribunal de Justicia concluye cómo ha deducirse el IVA soportado cuando el sujeto pasivo adquiere bienes y servicios en un Estado que utiliza para realizar operaciones económicas tanto en el territorio de ese Estado como en el de un Estado distinto. La Sala distingue dos tipos de IVA soportado: el que se soporta por las adquisiciones que se afectan a todas las operaciones que realiza el sujeto pasivo (ventas en los dos Estados), y el que se soporta por las adquisiciones que se afectan a las operaciones realizadas fuera del Estado en el que se ha soportado el IVA. A estas dos categorías de compras habría que añadir una tercera: las adquisiciones que se afectan únicamente a las operaciones realizadas en el Estado en el que se ha soportado el impuesto (no abordado expresamente en la sentencia *Morgan Stanley* porque no se incluyó en la cuestión prejudicial elevada al Tribunal de Justicia).

A continuación, representamos gráficamente lo que se acaba de exponer:



(35) Apartados 42 y 43 de la sentencia.

- *IVA soportado 1: adquisiciones afectas exclusivamente a las ventas realizadas en el Estado en el que se soporta el IVA.*

La deducibilidad del IVA soportado en este tipo de adquisiciones, que como acabo de indicar, no se incluyeron en la cuestión prejudicial del asunto *Morgan Stanley*, es evidente. Dado que las compras se vinculan exclusivamente a las operaciones realizadas en el Estado en el que se ha soportado el impuesto (ventas 1), el IVA soportado 1 podrá deducirse en la medida en que las ventas 1 originen el derecho a deducir en el Estado 1, tal y como se recoge en la siguiente ecuación.

$$IVA\ deducible\ 1 = IVA\ soportado\ 1 \times \frac{Ventas\ 1\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1}{Ventas\ 1}$$

- *IVA soportado 2: adquisiciones afectas exclusivamente a las ventas realizadas en el Estado en el que no se soporta el IVA.*

De nuevo, el principio de vinculación entre compras y ventas da lugar a que, para determinar la deducibilidad del IVA soportado 2, tengamos en cuenta únicamente las operaciones con las que dicho IVA se relaciona: las ventas 2. Adicionalmente, debe aplicarse la doctrina del doble requisito, ya que las ventas se localizan en un Estado distinto de aquel en el que se ha soportado el impuesto (36). En consecuencia, el IVA soportado 2 es deducible en la medida en la que las ventas 2 originen el derecho a deducir tanto en el Estado de las ventas (Estado 2) como en el de las compras (Estado 1). La expresión matemática sería la siguiente:

$$IVA\ deducible\ 2 = IVA\ soportado\ 2 \times \frac{Ventas\ 2\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1\ y\ Estado\ 2}{Ventas\ 2}$$

Debe tenerse en cuenta que la solución a la que llega el Tribunal es válida no solo para los casos en los que el sujeto pasivo desarrolla las mismas operaciones de venta en dos Estados diferentes (por ejemplo, presta servicios financieros en el Estado 1 y en el Estado 2), sino también para aquellos otros en los que las operaciones realizadas en cada Estado no son exactamente las mismas en los dos Estados (por ejemplo, presta servicios financieros en el Estado 1 y servicios financieros y de arrendamiento de bienes en el Estado 2). De hecho, este es el escenario que subyace en el asunto de la sentencia *Morgan Stanley*, donde la entidad realiza operaciones que originan el derecho a deducir en uno de los Estados (Francia) y operaciones que originan el derecho a deducir junto con operaciones que no originan tal derecho en el otro Estado (Reino Unido) (37).

(36) En la sentencia *Morgan Stanley*, este IVA soportado 2 es el que recae sobre la sucursal francesa por la adquisición de bienes y servicios que dicha sucursal utiliza para prestar servicios internos a su sede central en el Reino Unido, y que la sede central emplea, a su vez, para prestar servicios a sus clientes del Reino Unido. De esta forma, nos encontramos con un IVA soportado en Francia que termina vinculándose con el IVA que se repercute en territorio británico.

(37) Apartados 17 y 24 de la sentencia.

- *IVA soportado 3: adquisiciones afectas simultáneamente a las ventas realizadas en los dos Estados.*

En virtud del principio de vinculación entre compras y ventas, si los bienes y servicios adquiridos se relacionan con la globalidad de las operaciones de venta que realiza el sujeto pasivo, todas ellas deben tenerse en cuenta para establecer qué parte del IVA soportado puede ser deducido. Por otro lado, la exigencia del doble requisito actuará únicamente sobre las ventas 2, ya que solo éstas se localizan fuera del Estado en el que se ha soportado el impuesto. Es decir, el porcentaje de deducción o porcentaje de prorrata vendrá determinado por el siguiente cociente (38):

$$IVA\ deducible\ 3 = IVA\ soportado\ 3 \times \frac{Ventas\ 1\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1 + Ventas\ 2\ con\ derecho\ a\ deducir\ en\ Estado\ 1\ y\ Estado\ 2}{Ventas\ 1 + Ventas\ 2}$$

También en esta ocasión, la exigencia del doble requisito puede provocar quiebras del principio de ingreso en el Estado de consumo, además de situaciones de doble imposición. Así se observa fácilmente en el IVA soportado de las adquisiciones que se afectan exclusivamente a ventas realizadas en otro Estado miembro (IVA soportado 2). Si el sujeto pasivo realiza operaciones exentas en el Estado 2, no podrá deducir el IVA que ha soportado en el Estado 1, por lo que dicho impuesto quedará definitivamente ingresado en las arcas públicas del Estado 1. Sin embargo, los bienes y servicios con los que se relaciona el IVA soportado son consumidos en el Estado en el que se realizan las ventas. Es decir, el IVA se ingresa en el Estado 1 y el consumo se produce en el Estado 2. Todo ello sin olvidar, como ya vimos en epígrafes anteriores, que el impuesto soportado y no deducido se convierte en un coste para el sujeto pasivo que incluirá dentro del precio de sus ventas, de manera que el impuesto ingresado en el Estado 1 acaba siendo soportado, en última instancia, por el consumidor situado en el Estado 2.

Supongamos ahora que las operaciones que efectúa el sujeto pasivo no están exentas en el Estado donde se localizan (Estado 2), pero sí en el Estado en el que se han adquirido los bienes y servicios relacionados con las mismas (Estado 1). Dado que el sujeto pasivo no puede deducir el IVA que ha soportado en el Estado 1, lo incorporará como un coste más al precio, de tal forma que dicho impuesto acabará recayendo sobre el consumidor residente en el Estado 2. Además, como las ventas no están exentas en el Estado 2, el sujeto pasivo repercute el IVA de ese Estado, lo que provoca una doble imposición con efecto de acumulación en cascada. El consumidor satisface, como elemento integrante del precio, el IVA soportado y no deducido en el Estado 1 más el IVA que se le repercute expresamente en el Estado 2 (aplicado sobre una base imponible que incluye, a su vez, el IVA soportado y no deducido).

(38) López Llopis (2021) define ecuaciones para el cálculo de la prorrata equivalentes a las que he expuesto, si bien aplicadas al supuesto de hecho específico de la sentencia *Morgan Stanley*.

3. LA DOCTRINA DEL DOBLE REQUISITO Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

Según mi criterio, la doctrina del doble requisito no solo atenta contra el principio de neutralidad del IVA a través de los efectos de doble imposición a los que da lugar, sino que lo hace también en otra de las facetas fundamentales de este principio, recogida en el cuarto considerando de la Sexta Directiva: «(...) garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno» (39). Así sucede en el caso de que el sujeto pasivo soporte IVA en un Estado (Estado 1) por la compra de bienes y servicios que se afectan a operaciones de venta que se realizan en otro Estado (Estado 2), dándose la circunstancia de que tales operaciones de venta están gravadas en el Estado 2 pero exentas en el Estado 1.

En el escenario que acabamos de dibujar, el sujeto pasivo no puede deducirse el IVA que ha soportado en el Estado 1, ya que las operaciones que desarrolla en el Estado 2 no habrían originado el derecho a deducción si se hubieran realizado en el Estado 1. Sí que podría haberlo deducido, sin embargo, de haber adquirido directamente esos mismos bienes y servicios en el Estado 2, habida cuenta de que, en tal caso, las compras y las ventas concurrirían en un mismo territorio y el único requisito para poder deducir el impuesto sería que las operaciones efectuadas en el Estado 2 originasen el derecho a deducir en ese Estado. Ello hace que el IVA deje de ser neutro «en cuanto al origen de los bienes y servicios», impidiendo así «conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno».

El Abogado General que emite las conclusiones del asunto *Morgan Stanley* reconoce abiertamente esta quiebra del principio de neutralidad, si bien la justifica por «la necesidad de hallar un punto de equilibrio entre, por un lado, el principio de neutralidad del IVA y, por otro, el reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA y el principio de igualdad de trato» (40).

Por lo que se refiere al reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, el Abogado General se limita a señalar que esta exigencia fue apuntada por primera vez en la sentencia de 4 de julio de 1985, *Berkholz*, C-168/84, ECLI:EU:C:1985:299, en relación con el lugar de vinculación uniforme de las prestaciones de servicios a efectos del IVA. En mi opinión, sin embargo, una adecuada interpretación de la citada sentencia conduce a una conclusión distinta a la que llega el Abogado General.

El asunto de la sentencia *Berkholz* gira en torno a la delimitación del concepto de establecimiento permanente a efectos de averiguar cuál es el lugar de realización de

(39) Un análisis detallado de las distintas vertientes del principio de neutralidad en el IVA puede consultarse en Macarro Osuna (2015: 49-67).

(40) Apartado 49 de las Conclusiones del Abogado General, Sr. Paolo Mengozzi, *Morgan Stanley*, C-165/17, ECLI:EU:C:2018:792.

una prestación de servicios consistente en la explotación de máquinas de azar en un barco que navega en alta mar, fuera de aguas territoriales. En línea con el criterio del Tribunal de Justicia, esta cuestión debe resolverse a la luz del objetivo perseguido por el artículo 9 de la entonces vigente Sexta Directiva. Concretamente, se apunta en el apartado 14 de la sentencia: «Según puede deducirse del séptimo considerando de la exposición de motivos, esta disposición pretende establecer un reparto de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, determinando de un modo uniforme el punto de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios. El apartado 2 del artículo 9 contiene una serie de puntos de conexión específicos, mientras que, a este respecto, el apartado 1 establece una regla general. El objetivo de dichas disposiciones consiste en evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden producir casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rendimientos, como señala el apartado 3 del artículo 9, aunque sólo respecto a situaciones específicas».

De acuerdo con este razonamiento, lo que se pretende con el reparto racional de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA es evitar que, como consecuencia de distintas adaptaciones nacionales de las reglas de localización del hecho imponible, una operación imponible no sea gravada en ningún Estado, o bien se someta a imposición simultáneamente en dos Estados diferentes. Como hemos podido comprobar, sin embargo, la exigencia de que las ventas que se realizan en otro Estado sean operaciones que originan el derecho a deducir en el Estado en el que se soporta el IVA, como requisito para poder deducir el impuesto soportado, conduce a situaciones de doble imposición. Un reparto racional de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales del IVA exigiría, por consiguiente, la eliminación de esta exigencia, en lugar de su justificación.

En cuanto a la confrontación entre el principio de neutralidad y el principio de igualdad de trato, el Abogado General del asunto *Morgan Stanley* afirma que, «aunque en virtud del primer principio (el de neutralidad), no puede denegarse a un sujeto pasivo que desarrolla sus actividades en el territorio de varios Estados miembros el derecho a deducción del IVA soportado por esa circunstancia, no es menos cierto que dicho sujeto pasivo no puede beneficiarse en el Estado miembro en el que solicite la deducción del IVA, en virtud de la normativa de dicho Estado, de un trato más favorable que los sujetos pasivos que realizan la totalidad de sus actividades económicas en el territorio de ese mismo Estado miembro» (41).

De entrada, llama la atención que, en este asunto, el Abogado General conciba los principios de neutralidad e igualdad de trato como principios distintos y en situación de conflicto, cuando, como señalan Gómez Requena y Moreno González (2017: 4), la jurisprudencia del TJUE ha dejado claro que el principio de neutralidad, que no tiene rango de Derecho primario, es una expresión particular a nivel de Derecho comunitario derivado del principio de igualdad de trato. Al margen de ello, desde mi punto de vista, el Abogado General está aplicando el principio de igualdad de trato a situaciones de hecho que no son comparables.

(41) Apartado 49 de las Conclusiones.

Para probar lo que acabo de decir, recordemos el caso concreto que estamos analizando. Un sujeto pasivo soporta IVA en el Estado 1 por la adquisición de bienes y servicios que utiliza para realizar ventas en el Estado 2. Estas ventas están gravadas en el Estado 2, por lo que originan el derecho a deducir en ese territorio, pero no lo están en el Estado 1, de manera que las operaciones no originarían el derecho a deducir si se hubieran efectuado en dicho Estado. Lo que plantea el Abogado General es que si no se exigiera que las operaciones originaran el derecho a deducir en el Estado 1, el sujeto pasivo tendría derecho a la deducción del IVA que ha soportado en ese Estado 1, mientras que un sujeto pasivo que realizara esas mismas ventas únicamente en el Estado 1 no tendría derecho a la deducción, ya que sus ventas no estarían gravadas en el Estado 1. Según el Abogado General, ello supondría dar un tratamiento desigual a dos sujetos pasivos en la misma situación. Ahora bien, el Abogado General obvia un aspecto esencial, que hace que estos dos sujetos pasivos no se encuentren en una situación igual: las operaciones están gravadas en el Estado 2 y no lo están en el Estado 1. El sujeto pasivo que vende en el Estado 2 factura sus ventas con IVA, mientras que el sujeto pasivo que vende en el Estado 1 las factura sin el impuesto. Ambos sujetos pasivos, por consiguiente, se encuentran en situaciones no comparables.

En definitiva, en aquellos casos en los que un sujeto pasivo soporta IVA en un Estado miembro A por la adquisición de bienes y servicios que emplea para el desarrollo de operaciones en un Estado miembro B, la exigencia de que tales operaciones hubieran originado el derecho a deducir si hubieran sido realizadas en el Estado A puede dar lugar a una quiebra del principio de neutralidad del IVA a la que no se puede contraponer ni el principio de igualdad de trato ni la necesidad de establecer un reparto racional de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de este impuesto.

4. CONCLUSIONES

La tributación del comercio intracomunitario en el IVA ha sido uno de los grandes desafíos a los que ha tenido que enfrentarse la Unión Europea para lograr la consecución de un verdadero mercado único dentro de su territorio. El objetivo último siempre ha sido conseguir que cualquier operación entre operadores económicos situados en Estados distintos tribute igual que lo hace dentro de un mismo Estado. Y debe hacerse respetando el principio de tributación en destino, entendido este como la necesidad de que los bienes y servicios sean gravados en el Estado en el que se consumen y de que el impuesto se ingrese de manera efectiva en las arcas públicas de dicho Estado. Aunque combinar ambos elementos con un impuesto de naturaleza plurifásica como el IVA no resulta nada sencillo, las instituciones comunitarias parecen haber encontrado la solución definitiva mediante la aplicación directa de la tributación en destino a través del denominado sistema de ventanilla única.

El estudio del principio de tributación en destino se ha afrontado tradicionalmente desde la perspectiva de la repercusión e ingreso del impuesto. Se trata, en última instancia, de determinar quién repercute el tributo y en qué Estado se ingresa. En mi opinión, sin embargo, la naturaleza plurifásica del IVA exige que también

debamos prestar atención a la deducción del impuesto que soportan los operadores económicos en determinados escenarios del tráfico empresarial. Muy particularmente, en aquellos escenarios en los que el sujeto pasivo soporta IVA en un Estado y lo repercute en otro.

En estas circunstancias, y sobre la base de la regulación del derecho a la deducción contenida en la Directiva IVA y el principio de vinculación objetiva entre IVA soportado e IVA repercutido para el ejercicio de tal derecho, el TJUE ha asentado lo que podemos definir como doctrina del doble requisito, cuyo máximo exponente lo encontramos en la sentencia *Morgan Stanley* de 2019. De acuerdo con la misma, cuando el sujeto pasivo soporta IVA en un Estado por la adquisición de bienes y servicios cuyo coste incorpora al precio de las ventas que realiza en otro Estado, para poder deducir dicho impuesto, es necesario que tales ventas sean operaciones que originan el derecho a deducir tanto en el Estado en el que se efectúan como en el Estado en el que se ha soportado el tributo.

Desde mi punto de vista, no obstante, el criterio del doble requisito genera efectos que atentan contra algunos de los principios fundamentales del sistema común del IVA. El primero de ellos es, precisamente, el de tributación en destino, dado que se generan situaciones en las que el impuesto se ingresa efectivamente en el Estado en el que se efectúan las adquisiciones, en lugar de hacerlo donde se realizan las ventas y se produce el consumo.

Otra de las consecuencias del doble requisito es la doble imposición con efectos de acumulación en cascada. Cuando las operaciones que realiza el sujeto pasivo están gravadas en el Estado en el que se efectúan, pero no en el Estado en el que se ha soportado el IVA, los bienes y servicios acaban incorporando el impuesto soportado y no deducido en el Estado de las compras (de forma implícita dentro del precio del producto) más el impuesto repercutido expresamente en el Estado de las ventas (aplicado sobre un precio que incluye el impuesto anterior).

Por último, la doctrina del doble requisito para la deducción del IVA soportado puede atentar contra el principio de neutralidad, no solo a través de los efectos de doble imposición que acabamos de mencionar, sino también desde el prisma de garantizar la neutralidad del IVA en cuanto al origen de los bienes y servicios objeto del tráfico comercial. En este sentido, y como hemos podido comprobar en los epígrafes anteriores, pueden darse situaciones en las que el sujeto pasivo tendría o no tendría derecho a deducir el IVA soportado por la compra de un mismo bien o servicio en función del Estado miembro donde lo adquiriese.

Evitar estos efectos pasa, necesariamente, por desarticular la doctrina del doble requisito. En concreto, consideramos que debería eliminarse la exigencia de que, para poder deducir el IVA, las operaciones que realiza el sujeto pasivo en un Estado miembro distinto de aquel en el que ha soportado el impuesto sean operaciones que originarían el derecho a deducir si hubieran sido realizadas en el Estado donde se pretende ejercer el derecho a la deducción. Evidentemente, ello reclamaría la modificación de la letra a) del artículo 169 de la Directiva IVA.

BIBLIOGRAFÍA

- Adam, S. *et al.* (2011): *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, Report for the European Commission, London.
- Barciela Pérez, J. A. (2019): “Determinación de la prorrata de deducción aplicable en el IVA por las operaciones realizadas entre una sucursal y su sede establecidas en distintos Estados miembros. El asunto Morgan Stanley (C-165/17)”, *Quincena Fiscal*, n.º 22, Base de datos Aranzadi Instituciones (Westlaw).
- Comisión Europea (2018): *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo de tributación en el IVA de los intercambios entre Estados miembros*, COM (2018) 329 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2017): *On the follow-up to the Action Plan on VAT. Towards a single EU VAT area-Time to act*, COM (2017) 566 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2016): *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir*, COM (2016) 148 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2014): *The implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade*, SWD (2014) 338 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2011): *Sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único*, COM (2011) 851 final, Bruselas.
- Comisión Europea (2010): *Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM (2010) 695 final, Bruselas.
- Comisión Europea (1996): *Un sistema común de IVA. Programa para el mercado único*, COM (96) 328 final, Bruselas.
- Costa, M. *et al.* (2003): *Teoría básica de los Impuestos: un enfoque económico*, Cívitas, Madrid.
- Cubero Truyo, A. (2016): “Operaciones internacionales en el IVA: la consolidación del principio de tributación en destino”, en A. Cubero Truyo (coord.): *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, Valencia: 13-27.
- Ernst & Young LLP (2015): *Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods: feasibility and economic evaluation study*, Report for the European Commission, Bruselas, DOI:10.2778/216975.
- Gamito, P. (2019): “Morgan Stanley Judgment: The Emergence of Transnational VAT Pro Rata Calculations”, *EC Tax Review*, Vol. 28, n.º 3: 150-163.
- Gómez Requena, J. Á. y Moreno González, S. (2017): “Los libros electrónicos y el tipo reducido de IVA desde la perspectiva de la neutralidad fiscal”, *La Ley Digital*, 7825: 1-16.
- López Llopis, E. (2021): “Sucursales y prorrata de deducción en el IVA. La decisión del TJUE en el asunto Morgan Stanley”, en A. Ruda González y C. Jerez Delgado (dir.): *Estudios sobre Jurisprudencia Europea: materiales del V Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Editorial Jurídica SEPIN, Madrid: 45-471.
- López Llopis, E. (2019): “El IVA y las comunidades de regantes: un análisis crítico”, *Crónica Tributaria*, n.º 172: 79-104.
- Macarro Osuna, J. M. (2015): *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Aranzadi, Navarra: 47-69.
- Martínez Muñoz, Y. (2010): “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 145: 145-192.

- Matesanz, F. (2020): “Los Quick Fixes en el IVA; una solución temporal hasta la llegada del sistema definitivo de tributación en destino”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, Base de datos Aranzadi Instituciones (Westlaw).
- Thurston, H. (1963): *The Report of Fiscal and Financial Committee and The Reports of the Subgroups A, B and C. An Unofficial Translation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Verdún Fraile, E. (2019): “IVA. Operaciones financieras entre sucursal y casa central establecidas en Estados diferentes. Cálculo de prorratas y sujeción de operaciones internas. Análisis de la STJUE de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 433: 122-130.