



FACULTAD DE DERECHO

LA PROBLEMÁTICA DEL DENOMINADO FRAUDE CARRUSEL Y MEDIDAS PARA COMBATIRLO

Autor: Juan Enrique Ramírez González
5º E-3 D
Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid

Abril 2017

ÍNDICE

I. RESUMEN.....	3
II. LISTADO DE ABREVIATURAS	4
1. PLANTEAMIENTO DEL TFG	5
2. EL FRAUDE FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS	6
2.1 Aproximación al concepto	6
2.2 Causas y factores que incrementan el fraude fiscal.....	7
2.3 Cuantificación del fraude a nivel nacional y europeo	8
3. EL IVA Y SU FUNCIONAMIENTO A NIVEL INTRACOMUNITARIO	10
3.1 Principio de tributación en origen y principio de tributación en destino.	11
3.2 Breve explicación de los principales conceptos de la Sexta Directiva.	11
3.2.1 Operaciones con bienes	12
3.2.2 Operaciones con servicios	14
3.3 Mecanismos de fraude en el IVA	15
4. EL FRAUDE CARRUSEL	16
4.1 Concepto y finalidad.....	16
4.2 Sujetos intervinientes.....	18
4.2.1 Sociedad origen	18
4.2.2 Missing trader	18
4.2.3 Sociedades pantalla	19
4.2.4 Sociedad bróker o distribuidora	20
4.3 Principal variante del fraude fiscal: <i>Remote missing trader</i>	20
4.4 Factores que propician el fraude carrusel	22
4.4.1 Control a posteriori	22
4.4.2 El valor de las facturas en el ordenamiento fiscal	23
4.4.3 Diversidad de Administraciones tributarias en la Unión Europea	24
4.4.4 Búsqueda de financiación por parte de grupos criminales	24

4.5 Responsabilidad de los sujetos intervinientes en el fraude carrusel.	25
4.5.1 <i>Consideración del fraude carrusel como delito de grupos organizados.</i>	25
4.5.2 <i>Sujeto pasivo que desconoce la existencia del fraude.</i>	26
4.5.3 <i>Sujeto pasivo que conocía o colaboraba el fraude.</i>	27
4.5.4 <i>Sujeto pasivo cabeza de la trama.</i>	28
4.6 Sectores más afectados por el fraude carrusel.	29
4.6.1 <i>Automóviles</i>	29
4.6.2 <i>Combustibles</i>	30
4.6.3 <i>Derechos de emisión</i>	31
4.6.4 <i>Comercio electrónico</i>	32
5. MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE CARRUSEL	34
5.1 Artículo 87.5 LIVA	34
5.2 Inversión del sujeto pasivo	36
5.3 Mayor cooperación entre Estados	37
5.4 Hacia una Unión Fiscal real	38
6. CASO PRÁCTICO	40
7. CONCLUSIONES	43
8. BIBLIOGRAFÍA	44
8.1 Manuales generales	44
8.2 Informes	44
8.3 Recursos electrónicos	45
III. ANEXOS	50

TABLA DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1: Esquema modalidad fraude carrusel “Remote missing trader”	22
--	----

I. RESUMEN

Este trabajo presenta un estudio del conocido como fraude carrusel, centrándose en su funcionamiento, sus causas, diferentes modalidades y analizando la responsabilidad en la que incurren los sujetos participantes. Se exponen las principales medidas implementadas y las propuestas que se han realizado para combatirlo, llevando a cabo un análisis crítico de estas para discernir su eficacia. Con el presente trabajo se pretende ofrecer al lector una forma rápida y sencilla para comprender el fraude carrusel, contribuyendo así a proporcionar una mirada concisa y eficaz a esta figura.

Palabras claves: fraude carrusel, fraude fiscal, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), armonización tributaria, cooperación tributaria.

Abstract

This work presents a study of the so-called carousel fraud, focusing on its functioning, its causes, the different modalities and analyzing the responsibility incurred by the participating subjects. The main measures implemented and the proposals that have been made to combat it are presented, carrying out a critical analysis of these to discern its effectiveness. The present work aims to offer the reader a quick and easy way to understand the carousel fraud, thus contributing to provide a concise and effective look at this figure.

Keywords: carousel fraud, tax fraud, Value Added Tax (VAT), tax harmonization, tax cooperation.

II. LISTADO DE ABREVIATURAS

BENELUX: Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo.

BOE: Boletín Oficial del Estado

CE: Comisión Europea

CIS: Centro de Investigaciones Sociológicas

CP: Código Penal

DGT: Dirección General de Tributos

DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea.

IEDMT: Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

TJCE: Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE: Unión Europea

1. PLANTEAMIENTO DEL TFG

El presente trabajo de investigación académica está orientado a investigar la problemática del fraude fiscal a nivel europeo, especialmente en lo relativo al conocido como “fraude carrusel”, uno de los principales problemas a los que se enfrentan las autoridades de los Estados miembros de la Unión Europea. Se pretende ofrecer al lector una comprensión del funcionamiento del IVA a nivel intracomunitario, así como acercarle a la figura del fraude carrusel y reflejando las medidas tomadas para combatirlo y una valoración de estas.

Para lograrlo, se ha realizado una revisión de literatura acerca del fraude fiscal y especialmente del fraude carrusel, para recoger sus modalidades, causas y sectores donde es más relevante a juicio de diferentes autores. También se realizará esto para obtener diversos puntos de vista respecto a las diferentes medidas que se han adoptado y sobre las que se pueden desarrollar.

El tema del fraude fiscal y el fraude carrusel en concreto han sido muy estudiados por la doctrina, existiendo numerosa jurisprudencia al respecto. Por ello, con este trabajo se propone realizar un documento “resumen” de toda ella, proporcionando una fuente de información que recoja de manera breve y concisa la mayoría de ella facilitando un acercamiento rápido y eficaz.

El esquema a seguir es el siguiente: primero se va a exponer qué es el fraude fiscal y las causas que lo favorecen. A continuación se expondrá el funcionamiento del IVA a nivel intracomunitario, destacando los principales aspectos. Una vez hecho esto, se recogerá el fraude carrusel, su funcionamiento y variantes, quiénes participan en él y por qué, y la responsabilidad de los sujetos. Además, se explicarán las causas que lo provocan y los sectores más propicios a sufrir este tipo de fraude.

Para concluir, se explicarán las diferentes medidas que se han tomado y las que se implementarán en los próximos años, y se elaborará un caso práctico para facilitar la comprensión de lo expuesto en todo el trabajo. Por último se recogerán las conclusiones más relevantes obtenidas de la elaboración del trabajo, pudiendo al lector servirle para obtener las ideas generales del texto de una forma concisa.

2. EL FRAUDE FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS

Los poderes públicos tienen tres grandes funciones con el fin de buscar el bienestar general¹: asignar los recursos, política económica y redistribución equitativa de la riqueza. Estos objetivos se intentan cumplir a través de los ingresos mediante los impuestos y el establecimiento de sistemas fiscales. Con el fraude fiscal, además de dificultar estas tareas, se está vulnerando la propia Constitución española, cuyo artículo 31 establece que cada ciudadano deberá de contribuir al Estado de acuerdo a su capacidad contributiva, en un sistema progresivo. El fraude fiscal adopta multitud de formas y las dificultades para acabar con él son inmensas, pero los esfuerzos de las autoridades dan resultados con mayor o menor éxito, pero sin duda se puede afirmar sus consecuencias son perjudiciales para el conjunto de la sociedad.

2.1 Aproximación al concepto

Desde un punto de vista general y simplista, el fraude fiscal puede definirse como el acto de saltarse la legislación vigente para evitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Alcanzar un concepto aceptado mayoritariamente no es sencillo y a día de hoy no parece que exista una definición consensuada.

En el ámbito comunitario, el Consejo defendió² que el fraude fiscal incluye tanto actividades como omisiones que provocaren un perjuicio a los organismos públicos de las Comunidades, disminuyendo sus ingresos de forma grave o una aplicación incorrecta de sus fondos.

Es importante diferenciar el fraude fiscal, que constituye una conducta delictiva, con el concepto de economía de opción o *tax avoidance*³. En España este concepto se suele traducir como elusión fiscal, consistente en emplear los mecanismos legales para reducir la carga fiscal correspondiente. Al otro lado de este se encuentra la evasión fiscal o *tax evasion*, que resulta de una conducta contraria al ordenamiento jurídico, evitando afrontar las obligaciones fiscales, produciéndose el fraude fiscal como tal.

¹ MARTÍNEZ ÁLVAREZ & MIQUEL BURGOS. “Instrumentos clave en la lucha contra el fraude. La importancia de la educación fiscal”. Crónica tributaria, 2013, vol. 146, nº 146, p. 179-192.

² Resolución 94/C355/02 del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de la Comunidad. (DOCE de 14 de diciembre de 1994).

³ VERA PRIEGO. “Nuevos mecanismos de fraude fiscal: algunas propuestas para un modelo de investigación”. Fundación Alternativas, 2008.

Entre medias de estos dos conceptos existe una “zona de grises”, en la que encuentran los conocidos como negocios jurídicos anómalos⁴. Dentro de estos se puede diferenciar diferentes categorías, como el negocio indirecto, el conflicto de aplicación de la norma tributaria (antes fraude de ley), la simulación, la interposición de sociedades, el levantamiento del velo, la fiducia...

Un fraude fiscal puede producirse, simplificando, en dos momentos⁵. En primer lugar en lo que se conoce como “planificación fiscal liquidativa”. Esto tiene lugar a la hora de determinar la cantidad que se ha de abonar por la realización del hecho imponible, aplicándose al contribuyente una serie de beneficios fiscales cuyos requisitos no cumple. En segundo lugar se encuentra la “planificación fiscal recaudatoria”, mediante la cual se busca evitar que la Hacienda pública actúe contra el patrimonio del deudor tributario.

El fraude recaudatorio puede realizarse a través de dos modos: una vez se ha realizado el hecho imponible no se cumplen las obligaciones tributarias, y llevando a cabo una conducta que, siendo diferente al hecho imponible, consigue los mismos efectos. En este último caso se ha de estar a si la conducta es abusiva o por el contrario se trata de una operación aceptada como economía de opción.

2.2 Causas y factores que incrementan el fraude fiscal

Tradicionalmente se han estudiado tres campos para intentar comprender las razones que llevan a una persona a incumplir sus obligaciones fiscales: los tipos aplicados, las sanciones en caso de incumplimiento y cómo perciben los contribuyentes estos dos factores⁶.

Pero además de estos, existen otros que deben de ser tenidos en cuenta a la hora de analizar las razones que llevan a una persona a defraudar a la Hacienda pública⁷. Por ejemplo, ha de tenerse en cuenta la confianza de los individuos en el cumplimiento de la sociedad de sus obligaciones tributarias y en las autoridades correspondientes. Parece

⁴ CAPDEVILA. “Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario: perspectiva de futuro”. Crónica Tributaria, nº 100, 2001, págs. 97-117.

⁵ BLAY, *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*. Madrid, 2008, pp.13-25. CISS.

⁶ ALLINGHAM & SANDMO. “Income tax evasion: A theoretical analysis”. Journal of public economics, 1972, vol. 1, no 3-4, p. 323-338. [non vidi, cit. GIACHI “Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea”. Revista Española de Investigaciones Sociológicas (REIS), vol. 145, no 1, 2014, p. 73-98*

⁷ GIACHI, cit. p. 7

lógico afirmar que si una persona cree que el resto de agente cumplirá sus obligaciones ella no estará en una posición de desventaja frente al resto de personas.

También se puede establecer como una causa del fraude fiscal la falta de equidad entre las aportaciones realizadas a la Hacienda con los servicios recibidos como contraprestación. De igual forma, las personas con rentas más bajas estarán más dispuestas a contribuir si perciben que a aquellas con rentas más altas se les exigen proporcionalmente una cantidad adecuada con la que les exigen a ellas. Siguiendo el mismo esquema, estarán más dispuestas a cumplir sus obligaciones si consideran que las rentas superiores tienen, como mínimo, las mismas opciones de cometer un fraude fiscal que ellas, sino menos.

Como consecuencia, se puede establecer una “moral fiscal”, mediante la cual se puede identificar la obligación moral que puede tener una persona para cumplir sus compromisos tributarios. En esta influyen factores como la edad, sexo, nivel educativo... pero también la confianza en el sistema, que engloba todos los factores explicados anteriormente.

2.3 Cuantificación del fraude a nivel nacional y europeo

En el barómetro del CIS de julio de 2016 los españoles, a la pregunta de si consideraban que existía fraude fiscal en su país, el 66,8% consideraba que mucho y el 27,8% bastante. Esto pone de relevancia la problemática en España con este fenómeno, que según cálculos puede suponer entre el 23% y el 26% del PIB⁸ (cerca a los 250.000 millones de euros) Para entender la importancia de la cuestión, solo ha de imaginarse que se recaudase simplemente el 10% del valor de dicha economía sumergida, eliminando casi el déficit actual.

A nivel europeo, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es la principal figura impositiva en cuanto a ingresos en el presupuesto comunitario. Suponen el 7% del PIB de toda la Unión, más de un billón de euros. En total, fuentes comunitarias estiman el fraude en cerca de 160.000 millones de euros, representando el fraude transfronterizo unos 50.000 millones (en el 2013) Ante la gravedad del problema, en 2017 se apostó por

⁸ MAULEÓN. “Cuantificación reciente de la economía sumergida y el fraude fiscal en España”. Informe IEB sobre Federalismo Fiscal y Finanzas Públicas, 2014, p. 56-59.

la creación de una Fiscalía Europea⁹, cuyo principal objetivo era combatir el fraude que perjudicara a los intereses financieros de la Unión, que incluirían el fraude fiscal. En la práctica esto dotará a la UE de un mecanismo que agilizará las investigaciones del fraude en el IVA fruto de las operaciones entre personas de los Estados miembros.

Más allá de suponer una merma a los ingresos de los poderes públicos y de provocar situaciones de injusticia respecto a aquellos contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones, el fraude fiscal atenta contra uno de los principios básicos de los países occidentales, como es el libre mercado. Esto es así puesto que los defraudadores se encuentran en una situación de ventaja competitiva frente a sus competidores, dándose situaciones de competencia desleal que terminan perjudicando al conjunto de la sociedad por otro frente, no exclusivamente a través de menores recursos para políticas públicas.

⁹ “Lucha contra el fraude al presupuesto de la UE: nueva Fiscalía Europea” (<http://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/eu-affairs/20170929STO85001/lucha-contra-el-fraude-al-presupuesto-de-la-ue-nueva-fiscalia-europea>)

3. EL IVA Y SU FUNCIONAMIENTO A NIVEL INTRACOMUNITARIO

El IVA es uno de los principales y más extendidos impuestos a nivel global. En ocasiones se le otorga el nombre de impuesto sobre bienes y servicios. Fue ideado por primera vez en 1918 en Alemania, pero se llevó a la práctica en 1954 en Francia como propuesta de Maurice Lauré, un inspector de finanzas del Estado francés.

Desde entonces, el impuesto se fue extendiendo progresivamente a todos los estados europeos. Con la creación de la Comunidad Económica Europea mediante el Tratado de Roma en 1957 se tenía como objetivo la creación de un mercado único. Para ello, entendieron que era necesario armonizar los impuestos aplicables en los distintos países miembros. Dadas las reticencias iniciales, se estableció en el artículo 93 de dicho Tratado la necesidad de unanimidad para establecer normas respecto a la armonización fiscal¹⁰. Y es especialmente relevante en el campo del IVA, pues al recaer sobre el consumo podría provocar situaciones de injusticia en favor de aquellos países con tipos más bajos en este impuesto, provocando un desplazamiento de la actividad económica en favor de un Estado miembro concreto y perjudicando al resto, desvirtuándose el mercado único.

En este sentido se han desarrollado numerosas normas a nivel comunitario respecto al IVA, siendo la más relevante la conocida como Sexta Directiva¹¹. A efectos prácticos, uno de los avances más importantes en los últimos años fue el establecimiento de unos tipos mínimos para toda la UE¹². Para el tipo general existe un mínimo del 15%, y para el reducido, que pueden ser dos como máximo, el 5%. En la Sexta Directiva se establece una lista que recoge los bienes y servicios que pueden someterse al tipo reducido

Junto a estos, presentes en todos los países miembros, existen unos tipos especiales que solo se encuentran presentes en determinados Estados:

- Tipo superreducido: aplicable en alimentos, periódicos, libros y productos farmacéuticos. Existe en España, Francia, Irlanda, Italia y Luxemburgo.
- Tipo cero: en estos casos el comprador no tiene que afrontar el pago del impuesto, pero el vendedor es otorgado con el derecho a deducirse el IVA hipotético que se habría pagado en la operación concreta.

¹⁰ SCHENK, THURONYI & CUI. Value added tax. 2015, pp. 48-54.

¹¹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

¹² VAT rates applied in the Member States in the European Union, 2017.

- Tipo “parking”: se aplica a bienes y servicios que no pueden acogerse al régimen de tipo reducido pero que disfrutaban de este antes del 1 de enero de 1991. No puede ser inferior al 12%. En teoría es un sistema transitorio, pero no parece que se vaya a eliminar. Está presente en Austria, Bélgica, Irlanda, Luxemburgo y Portugal.

3.1 Principio de tributación en origen y principio de tributación en destino.

A la hora de la aplicación del IVA en operaciones internacionales se da la disyuntiva acerca de a qué autoridad nacional debe de pagarse el impuesto. Para solucionar esto se han propuesto dos posibles opciones:

- Principio de tributación en origen: se tributa en el país en el que se venden los bienes o se presta el servicio correspondiente. Esto se aplica cuando está un particular involucrado en la operación, por ejemplo un turista francés que compra ropa en Alemania, pagándose el IVA en el país teutón.
- Principio de tributación en destino: se paga el IVA en el país de quien adquiera el bien o servicio. Esto es así cuando el adquirente es un empresario o profesional.

En el ámbito de la Unión, se han de distinguir dos supuestos. En primer lugar, respecto a los bienes, se producen dos operaciones: una entrega de bienes en el país de origen y una adquisición intracomunitaria. Solamente se encontraría gravada la segunda operación en el país de destino. En segundo lugar, en los servicios se entiende que únicamente ha existido una operación en el país de destino, por lo que es aquí donde se abona el impuesto.

Con esto, el principio a aplicar en el ámbito comunitario es el de tributación en destino. En teoría se concibió como un mecanismo transitorio, que finalizaría con la armonización total del IVA a nivel europeo, pero a día de hoy esto parece altamente improbable, por lo que se ha asumido este principio como solución definitiva.

3.2 Breve explicación de los principales conceptos de la Sexta Directiva.

La Sexta Directiva fue fruto de la evolución normativa en materia fiscal a nivel comunitario¹³. Todo comenzó en 1960 con la elaboración del informe Neumarck, que proponía la imposición de un impuesto que fuera común a todos los países que gravara el

¹³ MIRANDA & DE NAVASCUÉS “El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo”. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 2012, vol. 10, no 12.

consumo, a la vez que apostaba por el principio de tributación en origen como meta a alcanzar.

En 1967 se comenzó la implementación de estas recomendaciones, haciendo obligatoria que todos los Estados miembros tuvieran en sus sistemas fiscales el IVA. También se implementaron dos Directivas que establecieron los principios fundamentales del impuesto. En 1977 los esfuerzos se concentraron en armonizar la base imponible, y en 1992 los tipos. Con la creación del Mercado Único en 1993 se implementó el régimen transitorio que debía de durar hasta 1996, pero que sigue vigente actualmente mediante el cual se continúa aplicando el principio de tributación en destino.

3.2.1 Operaciones con bienes

3.2.1.1 Adquisiciones intracomunitarias

Su concepto se recoge en el artículo 15 de la Ley del IVA (LIVA), siendo fundamental destacar determinadas características¹⁴. Debe darse una entrega de bienes, la cual conlleva el traspaso del poder de disposición de estos. Esta entrega se debe producir entre empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional, en el desarrollo de su actividad, pero deben tener su residencia en Estados diferentes. Solamente se consideraran entregas intracomunitarias cuando los bienes salgan del territorio de un Estado miembro para ir al de otro¹⁵. Así, el elemento clave es que se produzca un transporte, que debe iniciarse en un Estado diferente al de origen excepto en el supuesto del artículo 15.2 LIVA.

La LIVA recoge en sus artículos 8, 9, 11 y 12 las definiciones de entrega de bienes y prestaciones de servicios, al mismo tiempo que recogen supuestos que se consideran como tales y operaciones que se asimilan a ellos. En concreto, el artículo 9 recoge las transferencias de bienes, también conocidas como “*transfert*”. Suponen un envío de bienes de un Estado a otro, con el fin de desarrollar la actividad empresarial correspondiente por el mismo sujeto, sin producirse un traslado de la propiedad. En este caso debe tributarse en el país de destino. Esto se hace con el fin de evitar que los empresarios se apliquen deducciones excesivas que no tengan un reflejo en la realidad.

¹⁴ VICTORIA SÁNCHEZ, “El IVA y las operaciones del comercio internacional”. Crónica tributaria, 1999, no 92, p. 141-158.

¹⁵ GASCÓN, *El IVA y el comercio internacional*. Madrid, 2005, pp. 9 y ss.

Existen determinadas transferencias que se encuentran exentas, las cuales están recogidas en el artículo 9.8 3º LIVA.

Analizando la definición de la LIVA, es necesario ahondar en el concepto de “personas jurídicas que no actúen como tales...” Esto hace referencia a entidades que no llevan a cabo actividades empresariales, ya sean públicas o privadas, como pueden ser un Ayuntamiento o una fundación. Al producirse una adquisición intracomunitaria estas pasan a ser sujetos pasivos, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito interno.

Respecto al transporte, más allá de la excepción señalada anteriormente, se establece que se recogen también los “transportes asimilados”. Son aquellos que se producen dentro de un mismo Estado miembro pero estando directamente relacionados con una adquisición intracomunitaria, por lo que se consideran un único transporte desde el Estado de origen hasta el Estado de destino, siendo diferentes estos entre sí. Por otro lado, no se considera que se ha cumplido el requisito del transporte si, aun siendo la operación entre dos sujetos con residencia en Estados miembros diferentes, los bienes se encuentran en el Estado de destino en el momento de formalizarse la operación, considerándose una operación interna. E igualmente ocurriría si no abandonaran el Estado de origen.

Por último, el “poder de disposición” suscita algunas dudas dada la no correspondencia total entre los preceptos de la Sexta Directiva y la LIVA. Si la norma comunitaria establece “*la obtención del poder de disposición como propietario*”, mientras que la LIVA no hace ninguna referencia a cómo ha de obtenerse ese poder. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), en su sentencia de 8 de febrero de 1990¹⁶, afirmó que aunque no se produjera la transmisión de la propiedad jurídica del bien se considera que se transmite el poder de disposición mediante cualquier figura que transmita al adquirente las facultades del propietario aun no siéndolo.

3.2.1.2 *Devengo*

Se produce de la misma forma que las establecidas para las operaciones internas, excepto por lo establecido en el artículo 76: a las adquisiciones intracomunitarias no les es aplicable la anticipación del devengo que hubieren originado pagos anteriores a la conclusión de las operaciones concretas (75.2 LIVA)

¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, FJ 6.

Si una entrega de bienes intracomunitaria se encuentra exenta el devengo se produce el día 15 del mes siguiente al comienzo del transporte.

3.2.1.3 Liquidación

Además de la autoliquidación ordinaria, si un sujeto lleva a cabo una operación intracomunitaria debe de complementar una declaración a efectos informativos: el modelo 349. Se la conoce como declaración de “operaciones intracomunitarias”, cuyo objetivo fundamental es servir al control e intercambio de información en el ámbito de la UE. Además de las adquisiciones intracomunitarias se han de reflejar las entregas intracomunitarias exentas, y también todas las operaciones relacionadas con los servicios.

Se debe de presentar mensualmente salvo que las operaciones declaradas sean inferiores a 50.000 euros, caso en el que podrá hacerse trimestralmente si en el trimestre de referencia y en los cuatro anteriores no se supera el citado límite.

3.2.2 Operaciones con servicios

El artículo 69.1.1º LIVA hace referencia al lugar de realización de la prestación de servicios cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresarios o profesionales. Según este precepto se aplica el principio de tributación en destino, es decir, en el territorio donde se reciba el servicio, siendo indiferente donde se encuentre la residencia del prestador.

En operaciones intracomunitarias se produce la inversión del sujeto pasivo¹⁷, pero solo si quien recibe el servicio es un empresario o profesional. Esto se hace así porque carece de sentido obligar a una persona a enfrentarse con un sistema impositivo desconocido, lo cual dificultaría el comercio comunitario. Así, quien recibe el servicio devengará el IVA y al mismo tiempo lo soportará, siendo este último deducible. La cadena del IVA no se parte, pues quien ha recibido el servicio se supone que después repercutirá ese IVA al vender sus bienes o servicios a otro empresario o al consumidor final.

Quien presta el servicio se encuentra en un supuesto de no sujeción “plena”. Al igual que ocurre con los bienes, el “exportador” tiene derecho a deducirse el IVA correspondiente aunque no se hubiera repercutido.

¹⁷ CUBERO TRUYO “El IVA (III). Operaciones Internacionales” en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* [Pérez Royo, (Dir.)] Madrid, 2017, pp. 909-965

3.3 Mecanismos de fraude en el IVA

Siempre han existido formas de defraudar el IVA a la Hacienda Pública. Desde el clásico “con IVA o sin IVA” tan extendido en nuestra sociedad hasta formas muy complejas que constituyen auténticas tramas delictivas. En la STJUE, de 11 de mayo de 2006¹⁸, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea recogió dos tipos de fraude ocurridos en el ámbito europeo.

En primer lugar hacía referencia al denominado “fraude en la adquisición”. Este funciona de la siguiente manera: una empresa radicada en un Estado miembro “A” opera como “operador desaparecido”, comprando bienes a otra empresa que se encuentra en un Estado miembro diferente al “A”. Una vez ha recibido los bienes los revende dentro de su propio Estado a otro comerciante o a un consumidor final. Lo que ocurre es que el IVA que ingresa por esta última operación no lo ingresa a la Hacienda pública, desapareciendo para no ser localizada. Una variante de este fraude es cuando el primer operador simplemente emplea el número de identificación de una empresa inscrita a efectos del IVA de forma fraudulenta, lo que se conoce como “número de IVA secuestrado”.

En segundo lugar menciona el “fraude carrusel”, pero dada la complejidad de este se explicará con mayor profundidad en el apartado siguiente.

También existe el conocido como “fraude en la entrega”¹⁹, mediante el cual se realiza una adquisición interior cumpliendo las obligaciones fiscales oportunas, para posteriormente la adquirente simular una entrega intracomunitaria exenta de IVA, cuando en realidad lleva a cabo una entrega interior. El objetivo de esta operación es poder deducirse el IVA de la supuesta operación intracomunitaria al mismo tiempo que no ingresa la cuota que debería a la Hacienda oportuna por su venta interior.

¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006. Federation of Technological Industries and Others, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309 FJ: 11-13.

¹⁹ VERDÚN. & DE VICENTE “El “fraude carrusel” en el IVA”, TF, núm. 200/2007. (LA LEY 431/2012)

4. EL FRAUDE CARRUSEL

Este tipo de fraude se comenzó a detectar en Bélgica, Luxemburgo y Países Bajos (BENELUX), extendiéndose posteriormente a los países que se iban incorporando al mercado único. Este se debe fundamentalmente al abuso de la normativa comunitaria en materia de IVA, y, concretamente, al abuso que se hace del régimen transitorio basado en el principio de tributación en destino²⁰, que parece que va a mantenerse y no abandonar su carácter temporal.

4.1 Concepto y finalidad

Todo comienza con dos empresas que se encuentran en dos Estados miembros (distintos entre sí) y que llevan a cabo una operación, por ejemplo que una venda bienes a la otra. Ante esto se aplica el principio de tributación en destino, por lo que el comprador debe de auto-repercutirse el IVA y soportarlo al mismo tiempo, mientras que el vendedor no debe de realizar ningún trámite ante Hacienda por esta operación, pero sí tiene derecho a deducírselo. El efecto para el comprador es 0, porque ingresa y se deduce la misma cantidad de IVA, mientras que el vendedor obtiene un ingreso de la Hacienda pública.

Posteriormente, el comprador revende esas mercancías a otra empresa en su propio mercado interno, repercutiendo el IVA correspondiente a las operaciones internas. El fraude surge cuando el primer comprador desaparece, convirtiéndose en *Missing Trader* o “trucha” en el argot español. Sucede que este no declara a Hacienda ni el IVA que se auto-repercutió ni el repercutido por la última operación, y al desaparecer, las autoridades públicas no tienen contra quien actuar. Y el segundo comprador tiene derecho a la devolución del IVA soportado, pero este nunca se llegó a ingresar a Hacienda.

El fraude carrusel comienza propiamente cuando, una vez han sucedido estos hechos, el segundo comprador vende los mismos bienes a otro *Missing trader* situado en otro Estado miembro. El segundo comprador suele ser una empresa que cumple sus obligaciones fiscales, conocida como *Buffers* o “Pantallas”. Lo que sucede es que esto puede repetirse de forma indefinida, dando los bienes vueltas alrededor de diversos Estados miembros, produciéndose el fraude sucesivamente.

²⁰ MIRANDA & DE NAVASCUÉS, cit. p. 11

Este tipo de fraude puede combinarse con el conocido como fraude a la entrega, con el objetivo de poner fin a la cadena “infinita” de operaciones²¹. Básicamente el funcionamiento es el mismo, pero en un determinado punto, la última pantalla, en vez de reiniciar el proceso, vende la mercancía al distribuidor (siempre en su propio mercado interior), el cual la podrá poner a disposición del consumidor final a un precio menos que el de mercado gracias al IVA que se dejó de pagar, generando una situación de competencia desleal. A esta operación se conoce como “última vuelta”.

En el ámbito español se ha intensificado el control sobre la creación de las “truchas”, por lo que las organizaciones delictivas crearon las conocidas como “truchas remotas”, formadas en Estados miembros con requisitos más laxos a la hora de establecer sociedades y menor control sobre estas, pero que a efectos prácticos obtienen un número de identificación fiscal, falseando así los documentos de transportes, que indican que la entrega se ha realizado en el país de la “trucha remota” pero en realidad se ha producido en el país al que le correspondería la “trucha” original.

Para entender mejor el funcionamiento de esta modalidad de fraude se va a elaborar un ejemplo práctico:

Imaginemos que la empresa “B”, en España, compra bienes por valor de 100 a la empresa “A”, situada en Francia. Al aplicarse el principio de tributación en destino se aplicará el 21% de IVA correspondiente a España. Por lo tanto, la empresa “A” se podrá deducir 21 por el IVA en su declaración al fisco francés; y la empresa “B” española estaría obligada a ingresar 21 a la Hacienda española y podría deducirse la misma cantidad por IVA soportado, siendo el efecto neutro ($21-21=0$).

Posteriormente esa empresa “B” venderá los bienes a una empresa “C” en España por 110, ingresando por IVA 23.1 (y sin ingresarlo a Hacienda), misma cantidad que se podrá deducir “C”. Entonces, Hacienda deja de ingresar los 21 que debía de auto-repercutirse “B”, los 23,1 que debía de ingresar por la venta de “B” a “C”, y entregar a “C” 23,1 por su derecho a deducirse dicha cantidad al haberla soportado. En total, hasta el momento, 67,2 que la Hacienda española ha perdido.

Normalmente “C” y las sucesivas empresas pantalla cumplirán con sus obligaciones fiscales. Si se decide continuar con el fraude carrusel las Haciendas de otros Estados

²¹ CAMINO, “Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel tras el Libro Verde sobre el futuro del IVA”. Cuadernos de Formación. Colaboración, 2014, vol. 3, no 14.

miembros sufrirán el fraude al igual que la española, pero si se decide culminar la trama en España, se generará además una ventaja competitiva desleal para la empresa distribuidora.

4.2 Sujetos intervinientes

En el fraude carrusel intervienen una serie de sujetos claramente identificados que cumplen unas funciones específicas. Son los siguientes:

4.2.1 Sociedad origen

Es la sociedad que lleva a cabo la venta de los bienes en primera instancia, en un Estado diferente al de la “trucha”. No repercute el IVA, pero adquiere el derecho a la deducción en su propio país por la cantidad correspondiente a pesar de hacer la entrega comunitaria al 0% de gravamen. También se le suele conocer con el nombre de “*Conduit Company*”. Mediante este término se hace referencia a la creación de una persona jurídica con intenciones de “*Treaty o Directive shopping*”²². Esto se utiliza para reflejar una operación mediante la cual se constituyen fórmulas jurídicas para poder obtener un beneficio que de otra manera no se hubiera podido alcanzar.

4.2.2 Missing trader

El “*Missing trader*”, comerciante fallido o “trucha”, es quien realiza la primera adquisición, sin realizar el ingreso del IVA auto-repercutido y obteniendo el derecho a deducírselo, e ingresando el IVA de la posterior venta sin realizar el correspondiente ingreso igualmente. No cumple con sus obligaciones fiscales, y generalmente se tratan de o bien sociedades limitadas unipersonales con un testaferro (u “hombre de paja”) o de sociedades constituidas en paraísos fiscales²³. Esto se realiza con el objetivo de dificultar las investigaciones por parte de las autoridades, ya que o bien se ha utilizado una dirección ficticia y el administrador no se puede localizar o acceder a dicha información (y otros datos como las cuentas anuales) es prácticamente imposible.

Según Gómez Ferrón, citado en el párrafo anterior, se pueden destacar como rasgos fundamentales de una “trucha” los siguientes:

²² DE BROE, “Chapter 1: Conduit companies” *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. 2008, pp. 5

²³ GÓMEZ FERRÓN. “Formular Propuestas Razonadas para Erradicar la Modalidad de Fraude Carrusel en el IVA”. *Revista Cuadernos de Formación*, 2008, nº 6.

- No tiene una dirección efectiva ni un centro de dirección establecido, suele ser una sociedad buzón o con domicilio en un bufete de abogados.
- El administrador es un “testaferro”, de muy difícil localización e insolvente para no poder actuar contra él. Normalmente ejerce de administrador de varias sociedades al mismo tiempo, sin desarrollar función efectiva alguna en ninguna de ellas, percibiendo una remuneración a cambio de prestar su nombre.
- La “trucha” no desarrolla una actividad real, no tienen la infraestructura económica y humana necesaria para desarrollarla y se constituyen únicamente para dar cobertura legal.
- Los medios económicos necesarios para desarrollar las operaciones a partir de las cuales surge el fraude se aportan por los socios fundadores o los clientes mismos el día de antes o el mismo día de la operación.
- Su existencia se enfoca a interponerse entre dos sociedades que realizan una actividad legal para obtener un provecho, que son de dos Estados distintos.
- No ingresa el IVA que se auto-repercute ni el que ingresa en la segunda venta. Esto se lleva a cabo a través de no presentar las declaraciones oportunas, presentarla sin ingresar las cantidades oportunas, o presentarla correctamente pero solicitando un aplazamiento del pago que termina siendo imposible dada la insolvencia de la sociedad y el administrador.

4.2.3 Sociedades pantalla

Se sitúan entre la “trucha” u otra “pantalla” y la “distribuidora”. Su función es dificultar las investigaciones correspondientes, pues se tratan de sociedades que, prácticamente siempre, cumplen con sus obligaciones fiscales, y al interponerse en la cadena complican establecer una relación entre las “truchas” con las “distribuidoras”. Actúan de forma automática, no suelen intervenir en el transporte ni en la recepción de las mercaderías, y en la mayoría de ocasiones también se suelen constituir con un fin meramente instrumental, aunque esto no quita que en ocasiones se emplee a sociedades perfectamente constituidas que lleven a cabo una actividad verídica como sociedades “pantalla”, que podrán saber o no su participación en la trama, aunque casi siempre se conozca por parte de los administradores de la sociedad.

Ya sea su participación voluntaria o involuntaria, la empresa “pantalla” se suele llevar un pequeño beneficio (precio de la venta menos el montante de la adquisición). Junto a esto

se añade que no corre riesgo de ningún tipo, puesto que recibe los fondos necesarios para la operación de la distribuidora antes de comprar las mercaderías a la “trucha”.

4.2.4 Sociedad bróker o distribuidora

Recibe también otros nombres como compradora, eslabón u operador final. Se encarga de recibir las facturas correspondientes de la empresa “pantalla” (rara vez de la “trucha” directamente), y siempre ha de encontrarse en el Estado miembro en el que esté la “trucha”. Se deduce el IVA soportado por la compra de las mercancías a la sociedad “pantalla” (o más raramente a la “trucha”), el cual no había sido ingresado por la “trucha” en un primer momento. Su función en la trama es la de “reiniciarla” vendiendo las mercancías a un operador en otro Estado miembro o cerrarla vendiendo los bienes en el mercado interior.

4.3 Principal variante del fraude fiscal: *Remote missing trader*

En el apartado anterior se explicó en el ejemplo el esquema básico del funcionamiento del fraude carrusel. A partir de las diversas investigaciones se han descubierto una serie de modificaciones que modifican este esquema básico, aunque el concepto es básicamente el mismo²⁴.

Por ejemplo, puede producirse que no existan mercaderías, y que únicamente se trasladen cajas vacías o bienes sin valor alguno; o que simplemente se lleve a cabo una simulación de las operaciones mediante la emisión de facturas y documentos de transportes falsos. En este último caso puede aparecer una sociedad emisora de facturas irregulares.

Puede darse que se incluyan más de un “*Missing trader*”, interponiéndose muchas “pantallas” entre la “trucha” y la distribuidora. Y puede ocurrir que esta última, en vez de llevar a cabo la operación simplemente simule una entrega a una compañía en otro Estado miembro y venda los bienes en el mercado interior.

Otra variante sería la conocida como “cruz belga”: desde el fabricante hasta la distribuidora se opera correctamente, cumpliendo todas las obligaciones fiscales correspondientes, pero al mismo tiempo existe un circuito fraudulento paralelo a través

²⁴ MIRANDA & DE NAVASCUÉS, cit. p. 11.

del cual se obtienen cuotas de IVA que no se ingresan o que son deducibles, llevando esto a no ingresar nada o una cantidad mínima en comparación con la que les correspondería.

Pero la más relevante de las modalidades es cuando se emplea el conocido como “*remote missing trader*”. Esto se suele emplear cuando la empresa de un Estado miembro está siendo sometida a controles por parte de una Administración tributaria, creándose una empresa en un Estado miembro que tenga implementada una menor vigilancia y otorgue con mayor facilidad un número de operador intracomunitario, el cual se entrega a la empresa vendedora que es con quien se llevará a cabo la adquisición intracomunitaria²⁵. Lo que ocurre es que el transporte se falsifica, entregándose los bienes a la empresa originaria. Para entenderlo mejor vamos a exponer un supuesto:

Siguiendo el ejemplo práctico del fraude carrusel, supongamos que existe una empresa “C” en un Estado miembro diferente al de “A” y “B”. Esta empresa “C” habría sido creada por el empresa “B” española, debido a que esta última ya tendría antecedentes por fraude o estuviera siendo vigilada por las autoridades y no podría darse de alta en el sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES) La “C” sí podría, llevando a cabo esta las adquisiciones intracomunitarias con la empresa “A”, pero esta, en vez de mandarlas al Estado de “C” lo hace al de “B”. Para llevar a cabo esta operación, “C” utiliza todos los medios de “B”, puesto que suele ser prácticamente la misma sociedad, con los mismos distribuidores finales, administradores..., teniendo en ocasiones hasta el mismo nombre.

La empresa “B” no declara ninguna cantidad a Hacienda por el IVA de esa operación, desapareciendo “B” y “C” después de realizarla, comenzando “B” el fraude carrusel según el modelo básico.

²⁵ CAMINO, cit. p.17.

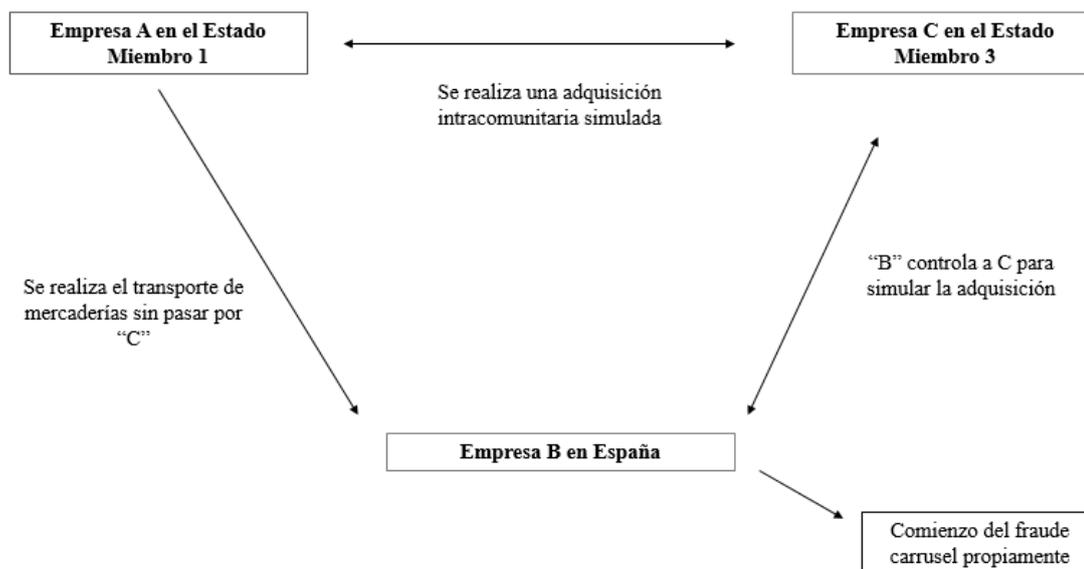


Ilustración 1: Esquema modalidad fraude carrusel “Remote missing trader”. Fuente: elaboración propia a partir de MIRANDA & DE NAVASCUÉS, cit. p 11

4.4 Factores que propician el fraude carrusel

Dado el sistema económico y fiscal vigente dentro de la Unión Europea y sus diferentes Estados miembros existen una serie de puntos flacos que se aprovechan para llevar a cabo este tipo de fraude²⁶.

4.4.1 Control a posteriori

Como es lógico, los sistemas tributarios se basan en la presunción de que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones de forma voluntaria, pues lo contrario sería inviable a efectos prácticos. Para llevar a cabo el fraude carrusel las tramas delictivas se aprovechan de la buena fe de las administraciones, pues al establecer el “Missing Trader” o “trucha” se beneficia del hecho de que la Administración tributaria cree que la sociedad es legítima en primera instancia.

Durante el tiempo que existe la “trucha” la Hacienda correspondiente no la investiga pues considera que cumplirá con sus obligaciones tributarias, y para cuando se ha percatado del entramado fraudulento, la sociedad ha desaparecido, complicándose aún más la localización de los responsables. Además, las normas tributarias defienden a los contribuyentes de buena fe, por lo que al recaer sobre estas empresas la responsabilidad

²⁶ MIRANDA & DE NAVASCUÉS, cit. p. 11

del fraude principalmente es muy complicado recuperar las cuotas del IVA defraudadas, pues se tratan de sociedades insolventes y sin apenas activos. El resto de sujetos del entramado disponen de los papeles en regla, por lo que en un principio no podrían ser perseguidos por las autoridades (esto se matizará en los apartados siguientes)

4.4.2 El valor de las facturas en el ordenamiento fiscal

En base al principio de alteridad, aplicable de acuerdo a la legislación tributaria, la mera posesión de la factura sirve al destinatario para demostrar su relación con el emisor del documento privado y las condiciones de su relación. Esto es utilizado por los sujetos intervinientes para demostrar las operaciones ficticias y burlar al fisco. La distribuidora emplea las facturas, perfectamente válidas, para evitar incurrir en responsabilidad alguna por las operaciones anteriores, ya que ella en, en teoría, ha cumplido con todas sus obligaciones de forma legal.

Cuando una factura refleja una operación simulada es lo que se conoce como factura falsa. Según la jurisprudencia²⁷, *“las facturas son documentos privados emitidos por una sola de las partes y, en consecuencia, en principio carentes de toda eficacia probatoria”*. Es decir, para demostrar que realmente se ha llevado a cabo una operación de adquisición y entrega de mercaderías se necesitarán más medio de prueba que la simple factura, la cual podrá gozar de valor probatorio en combinación con otros medios. Junto a esto, es destacable el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central²⁸, según el cual si la Administración cuestiona razonablemente la veracidad de la factura el demandado deberá de demostrar su validez.

En el mismo sentido se enfoca el artículo 105.1 de la LGT, mediante el cual quien quiera aplicarse un tributo deberá de demostrar los hechos constitutivos del correspondiente impuesto. En resumen, la doctrina y la legislación benefician a la Administración, puesto que en el caso de iniciar un procedimiento contra una trama por fraude carrusel recaerá sobre ellos la carga probatoria de que actuaron correctamente. La problemática radica en encontrar quién está detrás de la trama.

²⁷ Audiencia Provincial de Pontevedra, sección 6ª, sentencia de 17 enero de 2011

²⁸ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 3 de febrero de 2010

4.4.3 Diversidad de Administraciones tributarias en la Unión Europea

En el fraude carrusel siempre intervienen como mínimo dos administraciones, en el ejemplo práctico anterior la de la empresa “A” y la de la empresa “B”. La administración de origen debe de devolver a “A” la cantidad deducible que le corresponda por la operación, y se encargara de comprobar que se ha producido el transporte y el cobro oportuno, aunque en un principio no estará muy preocupada por la operación pues se parte de la buena fe y que al tratarse de una exportación es beneficioso para el país. A la empresa “A”, al ser la *Conduit company*, le interesa asegurarse la deducción, por lo que suele exigir el pago al contado para proceder frente a la Administración de la forma más veloz posible.

Es la Administración del Estado de “B” donde se descubre el fraude, puesto que es necesario un cruce de informaciones con la Administración de origen para comprobar si “B” ha ingresado el IVA correspondiente. Al realizar esta comprobación surgen los primeros indicios de fraude, lo que suele llegar bastante tarde por el mero hecho de tener que realizar un intercambio de información con otro país, a lo que se suele añadir la complicación de la diferencia de idiomas.

El siguiente paso es la comprobación por parte de la Administración de “B” de lo declarado por esta y lo declarado por la sociedad distribuidora (esta lo hace a través del modelo 347) Cuando se llega a este punto ya ha transcurrido el tiempo suficiente para que la “trucha” (“B”) haya desaparecido, complicando así las investigaciones. Y además, tras esto, para obtener toda la información se necesita requerir nuevamente a la Administración de “A” (la *Conduit company*), lo cual alarga aún más las investigaciones.

Esto provoca que casi siempre sea demasiado tarde cuando se descubre el fraude y, entre diversos motivos, por lo que se apuesta por reducir los plazos de presentación de declaraciones de IVA de trimestrales a un mes.

4.4.4 Búsqueda de financiación por parte de grupos criminales

No es tanto como un factor que lleve a cometer el fraude, sino más bien un hecho que lo incrementa. De acuerdo a la Comisión Europea²⁹ se han descubierto numerosos casos de fraude en el IVA relacionados con organizaciones criminales. Por ejemplo, en 2015 se

²⁹ COMISIÓN EUROPEA-Fact sheet: “Questions and Answers on VAT reform in the EU” Octubre 2017, Bruselas.

desmanteló una red criminal que operaba en Alemania, Polonia, Países Bajos y la República Checa, obteniendo parte de su financiación del fraude en el IVA.

Entre 2004 y 2010, según un estudio de la UE³⁰ se detectaron 21 casos de fraude en el IVA a nivel europeo relacionados con organizaciones criminales que se dedicaban a actividades tales como el tráfico de drogas, tráfico de humanos, suplantación de identidades y contrabando. De igual forma, un estudio³¹ reciente del Parlamento europeo ha descubierto que, según EUROPOL, de 3.469 sociedades que aparecieron en los conocidos como “Papeles de Panamá”, más de una de cada diez se vinculan a tramas relacionados con fraude en el IVA.

Cuando se dan estos sucesos no solo implica que haya que combatir el fraude fiscal, sino que, generalmente, las autoridades han de iniciar investigaciones en materia de blanqueo de capitales, lo cual conlleva un mayor gasto de recursos públicos debido a las deficiencias del sistema tributario.

4.5 Responsabilidad de los sujetos intervinientes en el fraude carrusel.

4.5.1 Consideración del fraude carrusel como delito de grupos organizados.

Según el Código Penal (CP) en su artículo 570 bis, se considera organización criminal a aquella “agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos”. Este tipo de fraude no se produce individualmente por un contribuyente, sino que hace falta una serie de sujetos que se pongan de acuerdo para cometerlo, distribuyéndose los papeles y creando con antelación la estructuras necesarias para desarrollarlo.

Dada las características de este tipo de fraude, se suele aplicar a sus miembros el tipo agravado del artículo 305 bis 1.b) CP, aplicable a los supuestos en los que la defraudación se hubiera realizado a través de una organización o grupo criminal. Además, el artículo 305.2 CP convierte al delito en perseguible a partir del momento exacto en el que la cuota que se hubiere defraudado constituyese delito si se hubiera realizado mediante grupo y

³⁰ Directorate General for internal policies. Policy department: budgetary affairs: “*How does organised crime misuse EU funds?*” 2011, Bruselas, p. 26.

³¹ Directorate General for internal policies. Policy department: budgetary affairs “*The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member States*” Abril 2017, Bruselas

organización, y aunque no hubiera transcurrido el año natural. Esto se introdujo precisamente para luchar contra las tramas de fraude en el IVA a nivel intracomunitario.

No es posible, sin embargo, establecer una similitud absoluta entre la existencia de una organización o grupo y la coautoría, pues esta última conlleva simplemente la realización de un tipo penal por más de un persona, pero para poder apreciar que se ha producido en el seno de una organización criminal han de darse una serie de caracteres que permitan probar su existencia³². Así, debe de existir un centro de poder que dirija a los participantes de la organización, estableciéndose distintos niveles jerárquicos que actúen de acuerdo a las órdenes emitidas por el poder central, aplicando medios humanos y tecnológicos que les permitan conseguir sus objetivos, pudiendo realizar las actividades a nivel internacional y con apariencia de legalidad que les permita transformar los beneficios obtenidos ilegalmente en legales.

Cuando se den estos requisitos, además de los delitos fiscales oportunos, se podrá considerar a los miembros del fraude carrusel como responsable por un delito de pertenencia a organización criminal, castigando a los “dirigentes” con penas de prisión de 4 a 8 años o 3 a 6 según se trate de delitos graves (más de 5 años) o no, y a los meros partícipes con 2 a 5 años y 1 a 3 respectivamente. Es relevante señalar de igual modo que para poder aplicar este tipo agravado a una persona no es suficiente con que haya colaborado esporádicamente con la organización o se aprovechara de ella para cometer algún ilícito en un momento determinado (STS 486/2009, de 8 de mayo³³), debiendo de probarse de cada persona su pertenencia a la organización, bien indefinida o meramente temporal.

4.5.2 Sujeto pasivo que desconoce la existencia del fraude.

En la conocido doctrinalmente como *Caso Bond House*³⁴, se planteó una cuestión prejudicial ante el TJUE por la *High Court of Justice-England & Wales-Chancery Division*, mediante la cual se plateaba ante el órgano jurisdiccional europeo si el derecho a la deducción del IVA se apreciaba de acuerdo a la operación concreta o al conjunto de

³² CHOCLÁN MONTALVO, “Supuestos específicos de fraude (II). El fraude carrusel” *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Barcelona, 2016.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo 486/2009, de 8 de mayo

³⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de enero de 2006; *Bond House Systems Ltd., Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd.*, acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16.

operaciones de la cadena, incluidas las posteriores, teniéndose en cuenta así los fines e intenciones de todos los operadores aun cuando el sujeto en cuestión no pudiera conocerlos de ningún modo.

En este caso se presentaban una serie de empresas que habían participado involuntariamente en un fraude en cadena, sin tener relación alguna con el operador incumplidor, a las que les habían sido denegadas las devoluciones de IVA correspondientes por parte de las autoridades inglesas al considerar estas que las operaciones realizadas eran ilícitas, por lo que no se aplicaría el IVA.

Ante esto, el TJUE contestó que no parece posible denegar el derecho a la deducción del IVA a aquel sujeto que, siempre de manera involuntaria, se viera involucrado en la cadena del fraude, por lo que habrá de reconocérsele su derecho a la deducción del IVA soportado por él. En definitiva, pone el énfasis en el carácter plurifásico del impuesto, debiendo de analizarse cada fase del impuesto de manera individualizada.

A efectos prácticos, esto conlleva que las autoridades tributarias competentes, en el ejercicio de sus funciones investigando el fraude en el IVA, deben de realizar importantes esfuerzos para obtener las pruebas suficientes y necesarias que permitan demostrar las relaciones existentes entre los distintos miembros de la trama, por ejemplo, que el empresario destinatario de los bienes conoce cómo se adquirieron dichos bienes previamente y los ilícitos que se cometieron³⁵.

4.5.3 Sujeto pasivo que conocía o colaboraba el fraude.

En el *Caso Kittel*³⁶, el Estado belga pretendía negar el derecho a deducirse el IVA a aquellos sujetos que hubieran intervenido en la cadena del fraude, pues argumentaba que los contratos sobre los que se habían generado las facturas que otorgan el derecho a la deducción eran nulos de pleno Derecho al tener una causa ilícita, en este caso llevar a cabo un fraude tributario. La “*Cour de Cassation*” belga planteó una cuestión prejudicial,

³⁵ MORENO, MARÍN & HURTADO. “El Fraude Organizado al IVA Intracomunitario. Análisis de los Últimos Planteamientos Jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: Posibles Alternativas para su Represión.” *Revista Cuadernos de Formación*, 2007. [non vidi, cit. RUIZ HIDALGO “El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. propuestas de reforma del IVA” Instituto de Estudios Fiscales, 2014]

³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de julio de 2006, *Kittel*, Asuntos acumulados C-439/04 Y C-440/04, ECLI:EU:C:2006:174.

a través de la cual buscaba saber si esto es aplicable cuando es conocido por ambas partes o incluso cuando lo conoce exclusivamente el vendedor (cometer el fraude).

Ante esta cuestión, y teniendo presente el carácter plurifásico y sus consecuencias explicadas en el apartado anterior, el Tribunal recordó que si el derecho a la deducción se ejerció o se obtuvo de manera ilícita, las autoridades nacionales pueden o bien denegar la deducción o recuperar las cantidades entregadas, aun de modo retroactivo. Además, estableció que *“para poder limitar este derecho, el sujeto debe tener conciencia de que comete o, colabora al menos, en un fraude”*.

Como recuerda el Tribunal, cualquier operador debe de llevar a cabo una actividad previa a cualquier celebración de un contrato con el fin de asegurarse de que las operaciones que va a realizar cumplen con la legalidad en todos los aspectos. Es por esto por lo que se puede exigir responsabilidades al sujeto que conociera que participaba en la cadena de fraude aun sin beneficiarse de ello, simplemente por facilitarla. Esto provocó que la culpabilidad no se exigiera desde entonces en término de dolo, sino que era únicamente necesaria la culpa simple, pues un empresario responsable habría denunciado la situación intentando regularizarla, cambiando la forma de operar de la Hacienda española hasta entonces, que interpretaba la necesidad de dolo³⁷.

Así surge el conocido como *Test de Kittel*, según el cual es posible *“denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA”*. Es decir, que aunque el sujeto actuara cumpliendo sus obligaciones fiscales y no se beneficiara económicamente por su participación, por el simple hecho de conocer la existencia del fraude y participar en la cadena es posible denegarle su derecho a la deducción del IVA soportado.

4.5.4 Sujeto pasivo cabeza de la trama.

En el *Caso Halifax*³⁸, el TJUE resolvió que no cabe aceptar el derecho a la deducción del IVA por parte de un sujeto que hubiera desarrollado una trama para obtener una deducción a la que en principio no tendría derecho. Esto se da cuando se llevan a cabo

³⁷ MORENO et al. Cit. p. 27.

³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, Halifax plc. C-255/02

operaciones que no tienen ningún fin económico y que meramente se realizan para obtener un beneficio fiscal³⁹.

En el párrafo 70 de la mencionada sentencia, el TJUE recuerda la prohibición de las prácticas abusivas, pero permitiendo al mismo tiempo la libertad de los sujetos para elegir entre dos opciones completamente válidas aquella por la que afrontara un menor pago en el IVA.

Para apreciar la concurrencia de una práctica fiscal abusiva ha de estarse a la existencia o no de dos características. En primer lugar, en el apartado 74 del *Caso Halifax*, es necesario que la operación esté orientada de tal modo que se obtengan una serie de ventajas fiscales que vayan en contra de los objetivos de la Sexta Directiva. Es decir, que como resultado se obtenga una ventaja fiscal.

En segundo lugar la finalidad de las operaciones debe de ser concretamente obtener una ventaja fiscal. Y es en el sentido de exclusivamente, puesto que si existieren otros motivos lícitos que justificaran la operación no parece que se pudiera apreciar la existencia de una práctica abusiva. En definitiva, que la obtención de una ventaja fiscal sea el resultado buscado y no simplemente una consecuencia.

4.6 Sectores más afectados por el fraude carrusel.

Por las características de determinados sectores o bienes, hay espacios de la actividad económica que suelen ser más propensos a sufrir este tipo de fraude. Se pueden destacar los siguientes:

4.6.1 Automóviles

En este sector el fraude en el IVA se combina con el fraude en el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte (IEDMT), especialmente cuando se adquieren vehículos de alta gama en otro Estado miembro y se traen a territorio español. El fraude se articula de la siguiente manera: una empresa “trucha” residente en España adquiere un vehículo matriculado en otro país de la Unión Europea. Al tratarse de una adquisición intracomunitaria debería de ingresar el IVA soportado y posteriormente deducírselo, pero

³⁹ VALERO, “El fraude en el IVA y sus desencadenantes”. Crónica tributaria, 2011, nº 139, p. 165-178.

no lo hace. E igualmente se encarga de matricular el coche adquirido, aunque lo hace declarando una base imponible ínfima.

Una vez ha hecho esto, vende el vehículo a una empresa española que se encarga de venderlo al consumidor final, y que en teoría debía de ser quien adquirió el vehículo a la empresa del otro Estado miembro. La empresa “trucha” desaparece, sin afrontar sus obligaciones en materia de IVA y sin afrontar el pago correcto del IEDTM, siendo prácticamente imposible localizar al testaferro y siendo insolvente la sociedad.

Normalmente el valor defraudado, entre IVA e IEDTM, suele estar entre el 23% y el 28% del valor del vehículo⁴⁰. Fundamentalmente, el principal objetivo de este tipo de fraude es un ahorro de costes con el fin de competir deslealmente en el mercado. Como en todo tipo de fraude, suelen aparecer distintas modalidades. La más destacable se produce cuando el vendedor final del bien opera en la economía sumergida, empleándose la “trucha” únicamente a efectos de IVA, y engañando al consumidor final que es quien termina presentando la liquidación por el IEDTM⁴¹.

4.6.2 Combustibles

El fraude mediante la entrega y adquisición de combustibles funciona mediante el modelo típico de fraude carrusel. Es importante destacar la relevancia del fraude en este sector dado su volumen: en total, entre 2012 y 2016 se detectó un fraude total de 280 millones de euros⁴², aunque según algunas fuentes como la Unión de Petroleros independientes el fraude en el sector representa cerca de 300 millones de euros al año, alrededor del 3% del volumen del mercado.

Más allá del fraude fiscal, las tramas defraudadoras con combustibles buscan principalmente unos costes menores, pudiendo vender a menor precio en el mercado, ocasionando situaciones de competencia desleal, ya que los tributos llegan a representar casi el 55% del precio de estos productos en el mercado minorista. Y no solamente se defrauda en el IVA, sino que las tramas también aprovechan para defraudar en otros impuestos, como el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos o el Impuesto Especial sobre

⁴⁰ CHOCLÁN MONTALVO, cit. p. 26

⁴¹ Agencia Tributaria y Ministerio de Justicia. “Observatorio del Delito Fiscal. Primer Informe”. 2006

⁴² LÓPEZ-FONSECA, “‘Las mafias del carburante’ amasaron un botín de 280 millones de euros” El País, 2007 (https://elpais.com/economia/2017/04/13/actualidad/1492096239_267302.html)

Combustibles Derivados del Petróleo (este último de carácter exclusivamente autonómico en Canarias)

4.6.3 Derechos de emisión

El principal problema existente en este campo es la falta de regulación a nivel comunitario de los derechos de emisión en relación con el IVA. Exclusivamente existen unas directrices no vinculante lo cual ha llevado a la aparición de vacíos legales entre los Estados miembros que han sido utilizados para cometer el fraude tributario en este campo. Atendiendo a la Consulta Vinculante V1355-06⁴³, las entregas de derechos de emisión se considerarán prestaciones de servicios y estarán sujetas al IVA cuando se cumplan los requisitos recogidos en el artículo 70.1.5º.A a) y b).

El fraude funciona de la forma clásica: una sociedad adquiere los derechos de emisión en otro Estado miembro, estando exenta en este, debiendo de auto-repercutirse el IVA y soportándolo al mismo tiempo, pero no lo ingresa finalmente en la Hacienda de su país, y al venderlos nuevamente en el interior de su Estado ingresa un IVA cuyo ingreso no realizará a Hacienda y el adquirente podrá deducírselo.

Dadas las diferencias existentes entre los distintos Estados miembros, bien los tipos de gravamen (entre el 15% y el 25%), o bien incluso la exención en algunos de ellos. Esto lleva a un doble perjuicio⁴⁴: respecto a los Estados con gravámenes más bajos pues serán utilizados por las empresas reales para ahorrarse dinero a la hora de afrontar el pago del IVA; y respecto a los países con gravámenes más alto, pues se verán afectados mayoritariamente por las tramas organizadas, puesto que podrán obtener un mayor beneficio en estos países.

Dada las características del mercado de derechos de emisión, este es más que susceptible de ser empleado para cometer un fraude en el IVA⁴⁵. Entre otras, destaca el gran volumen de dinero que pueden alcanzar las operaciones con mucha facilidad, y al ser bienes intangibles, su compraventa se realiza con mucha velocidad, dificultando aún más las

⁴³ Consulta Vinculante V1355-06, de 5 de julio de 2006

⁴⁴ ESTRADA & MÁRQUEZ, “IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como instrumento de fraude”. Crónica tributaria, 2010, no 136, p. 37-84.

⁴⁵ ESTRADA & MÁRQUEZ, cit. p. 31.

investigaciones que en el caso de bienes tangibles, en los que se requiere un transporte físico. Para tratar de prevenirlo se ha implementado la inversión del sujeto pasivo.

4.6.4 Comercio electrónico

A la hora de la aplicación del IVA en este sector la primera dificultad aparece a la hora de definir cuándo se produce una entrega y cuándo una prestación de servicios. El criterio clave es la intervención o no de algún elemento físico en el sentido de los productos adquiridos. Así, por ejemplo, si se compra a través de una tienda online un producto y es recibido en casa se trataría de una entrega de bienes, pero si únicamente se adquiere en formato electrónico, por ejemplo un programa, se estaría ante una prestación de servicios⁴⁶. Cuando se hace referencia al comercio electrónico se habla exclusivamente sobre la prestación de servicios, sin intervenir elemento material alguno.

El fraude suele producirse mayoritariamente cuando el prestador de los servicios no se encuentra en un Estado comunitario y quien los recibe sí. Esto se produce porque se aplica un régimen especial, según el cual se tributa según el IVA del Estado comunitario, es decir, el de destino⁴⁷. En estos casos perseguir el fraude es complicadísimo, pues añadido a la complejidad de identificar a la empresa “trucha” que recibe esa prestación, se añade la dificultad de tener que localizar a la empresa prestadora de servicios.

Por otro lado, existen diferencias entre los tipos de gravamen aplicables a los productos físicos y a los electrónicos similares entre sí (por ejemplo, un libro en papel y el mismo libro electrónico) en determinados países. Esto es así porque los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido a determinados bienes en formato físico pero no electrónicos⁴⁸. Esto lleva a situaciones de ventajas fiscales, pudiéndose aprovechar del mismo modo que en los derechos de emisión, bien mediante una menor tributación en la Unión o bien a través de un mayor fraude carrusel en los países con mayores tipos. La solución parece sencilla en este caso: igualar los tipos de gravamen de aquellos productos que sean similares en formato físico y electrónico, como revistas o libros.

⁴⁶ CALVO VÉRGEZ, “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”. *Crónica Tributaria*, 2010, no 135, p. 29-86.

⁴⁷ FERRÉ OLIVÉ, “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”. *Revista penal México*, no 4, 2013.

⁴⁸ RAMOS PRIETO, “El comercio electrónico y el IVA: problemas del régimen de las operaciones realizadas por vía electrónica”. *Observaciones al libro verde de la comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA* [DI PIETRO & LASARTE (Dir.)] Universidad Pablo Olavide, 2012, pp. 236-258

Con el fin de combatir el fraude en el comercio electrónico, la Comisión propuso una serie de modificaciones normativas⁴⁹ en diciembre de 2016. Estas se empezarían a implementar a partir de 2019 o 2021, dependiendo de su naturaleza. La más destacable será el conocido como “One Stop Shop online portal”, mediante el cual una empresa solo tendrá que registrarse en un país y podrá operar en toda la Unión, además de tener que completar la declaración del IVA cuatrimestralmente una sola vez en su país de origen. Además, para las compañías con ventas intracomunitarias inferiores a 10.000 euros, se les permitirá operar respecto al IVA como si esas ventas se hubieran producido dentro de su propio Estado. Por último se permitirá imponer el mismo IVA a los productos en formato físico y a sus equivalentes electrónicos.

⁴⁹ COMISIÓN EUROPEA – Fact sheet “Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer” Bruselas, 2017

5. MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE CARRUSEL

Dada la gravedad del fraude carrusel, la Unión Europea y los distintos Estados miembros han tratado de desarrollar e implementar distintas medidas con el fin de neutralizarlo, obteniéndose resultados diversos en esta difícil misión.

5.1 Artículo 87.5 LIVA

Este precepto se incluyó precisamente para luchar contra el fraude carrusel a través de la Ley 36/2006⁵⁰, tal y como recoge la Exposición de Motivos de esta norma: *“se trata de erradicar las tramas de defraudación [...] A este efecto, se establece un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercaderías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del impuesto en una fase anterior”* Aun con la armonización a nivel europeo en este impuesto, el TJUE ha reconocido, en el *Caso Federation*⁵¹, la capacidad de un Estado miembro a regular la responsabilidad siempre que se den dos requisitos. Primero se exige que no se haya abonado completa o parcialmente la cuota devengada de IVA, y en segundo lugar que exista certeza o al menos una sospecha razonable sobre quién es el responsable por el fraude. Además, recuerda que deben de respetarse los principios generales de la armonización comunitaria y de seguridad jurídica y proporcionalidad.

En base al artículo 87.5 LIVA se hace responsable subsidiariamente a aquellos empresarios o profesionales que pudieran saber que en la cadena del IVA de los bienes que adquieran se haya efectuado alguna irregularidad. Y esto se presume cuando hubieran satisfecho por estos bienes un precio notoriamente anómalo, cuyos requisitos se recogen en el artículo 87.5.2 LIVA.

Del artículo 87.5 se pueden extraer tres requisitos para su aplicación⁵²:

1. Responsabilidad debe recaer sobre empresarios o profesionales: no sobre personas físicas ni personas jurídicas que no lo sean. Es necesario que desarrollen para ser así considerados la nota de habitualidad en el desarrollo de una actividad.
2. Cuota no declarada e ingresada: simplemente que no se hubiere cumplido con las obligaciones tributarias correspondientes. A diferencia de otros países, en España

⁵⁰ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006. *Federation of Technological Industries and Others*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309

⁵² LEÓN. “El artículo 87. Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal”. *Crónica tributaria*, 2011, no 141, p. 55-72.

se ha optado por no limitar la responsabilidad a bienes concretos, como en Reino Unido o Italia.

3. Conocimiento o presunción de conocimiento del fraude: respecto al precio notoriamente anómalo cabe prueba en contrario, justificando que es precio se debe a factores económicos lícitos. La doctrina⁵³ se ha pronunciado en contra de estos conceptos indeterminados por estar en contra de la seguridad jurídica, afirmando que no se puede realizar esta presunción, sino que debe de demostrarse con las pruebas suficientes que el sujeto conocía la existencia del fraude en fases anteriores en la cadena a él⁵⁴.

La responsabilidad derivada de este precepto es subsidiaria, como se recoge expresamente. Es diferente que en países como Reino Unido o Italia, donde es solidaria, pero desde el punto de vista del autor es más correcta la responsabilidad subsidiaria puesto que parece lógico ir primero contra el causante directo del incumplimiento tributario. Y esta responsabilidad abarca a todos los sujetos de la trama, no solamente al último adquirente. Sin embargo, si este conociera la trama y hubiera participado activamente de ella estaría sujeto a la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT.

Mediante esta responsabilidad se habría de hacer frente únicamente a las cuotas repercutidas que deriven de la operación de la cual surja el incumplimiento, o lo que es lo mismo, la obligación tributaria principal, sin poder añadirse responsabilidades derivadas del incumplimiento por pagos a cuenta, interés de demora, recargos ejecutivos...

En definitiva, este precepto es considerado por diversos autores como contrario a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad⁵⁵, y dada su falta de eficacia 12 años después de su introducción para acabar con el fraude carrusel, y la de disposiciones similares en otros Estados miembros, parece lógico y necesario estudiar vías alternativas para combatir el fraude intracomunitario en el IVA.

⁵³ ABELLA, *Manual del IVA*. 3ª Edición, Madrid, 2006, p. 1017.

⁵⁴ COMISIÓN EUROPEA. "Green Paper: On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system". 2010, vol. 695, no 4, p.20.

⁵⁵ AGRAMUNT, "La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena". *Crónica tributaria*, 2007, no 123, p. 149-172.

5.2 Inversión del sujeto pasivo

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo conlleva que el responsable del pago del impuesto pasa a ser el cliente y no quien entrega o presta el servicio. Es decir, son estos quienes declaran y se deducen el impuesto al mismo tiempo, eliminando así, teóricamente, la posible comisión del fraude. En el seno de las instituciones comunitarias se ha optado por bien introducir nuevos supuestos a través de Directivas o bien facultar a los Estados miembros a implementarlos siguiendo el procedimiento de autorización del Consejo recogido en el artículo 395 de la Sexta Directiva.

Esta técnica se ha introducido en determinadas categorías, como las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, en determinadas operaciones como los derechos de emisión y en determinados sectores, como el de la construcción. En contra de esta técnica⁵⁶ se puede esgrimir que altera el principio general del impuesto mediante el cual se grava cada fase del proceso de distribución, y al mismo tiempo supondría penalizar a sujetos que operan en sectores donde el fraude es muy bajo, aumentando sus costes, por ejemplo debiendo de comprobar que efectivamente son ellos el consumidor final y emitir las facturas. Por ejemplo, en 2005 Alemania y Austria solicitaron poder imponer este sistema a todas las operaciones dentro de su territorio que superaran los 5.000 y 10.000 euros respectivamente, lo cual fue rechazado por ir en contra del fundamento procesal del IVA.

La generalización de este tipo de sistema conllevaría varios efectos negativos⁵⁷: en primer lugar daría pie a la aparición de nuevos tipos de fraude, pues toda la carga impositiva recaería sobre el último eslabón de la cadena, pudiendo declararse un menor IVA afrontando pagos “en negro”. Al mismo tiempo las autoridades no ingresarían nada hasta que se afrontara el pago en el último eslabón, perdiendo así una forma de financiarse de forma periódica. Y por último, si solo se aplicara al B2B, supondría dificultar su tarea, puesto que se añadiría un régimen más a los dos existentes: el clásico con operadores no registrados y el intracomunitario.

Además, esto supondría que los obligados tributarios se multiplicaran, por lo que se complicarían las labores de investigación del fraude. Por ello, parece admisible que esta

⁵⁶ EZCURRA, “El alcance del “reverse charge” como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA”. Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, 2014. p. 1031-1062.

⁵⁷ SWINKELS, “Carousel Fraud in the European Union”. International VAT Monitor, 2008, p. 103-113.

técnica se emplee en casos concretos donde el fraude este más presente, como la construcción o bienes informáticos, pero no parece buena idea extenderlo al conjunto del sistema.

5.3 Mayor cooperación entre Estados

Se ha intentado incrementar la cooperación entre Estados, especialmente desde 2010 cuando se creó Eurofisc, centrado en la persecución del fraude en el IVA, y que se constituye como una red para el intercambio de información entre las autoridades tributarias nacionales. Si bien ha contribuido a mejorar la cooperación⁵⁸, no parece que sea suficiente, pues como indica el Tribunal de Cuentas Europeo en el año 2013 se respondieron con retraso el 41% de las solicitudes, y en algunos Estados este porcentaje supera el 50%.

Dada las existentes carencias que provocan facilidades para la comisión del fraude, la Comisión Europea hizo público en noviembre de 2017 su propuesta⁵⁹ para reformar la legislación vigente con el fin de incrementar la armonización a nivel comunitario en el IVA, centrando los esfuerzos en la cooperación. Como ya se ha mencionado en el presente trabajo anteriormente, una de las mayores dificultades para luchar contra el fraude carrusel es la velocidad con la sucede y la lentitud de las investigaciones a nivel comunitario por necesitarse la cooperación entre las distintas administraciones tributarias.

Para mejorar esta situación, la Comisión quiere implementar un sistema online de intercambio de información automático dentro de Eurofisc. Esto hará posible que en muchos casos no se requieran solicitudes de información, pudiendo acceder a ellas directamente. Y fomentará que las autoridades de dos o más Estados formen un equipo de investigación conjunto en el caso de que el fraude afecte a sus países.

También se potenciará la colaboración con otros cuerpos como la Europol y la Fiscalía europea, lo que permitirá cruzar datos con las bases de registros criminales, facilitando así la posible identificación de los sujetos que se encuentren detrás de las tramas. La Fiscalía Europea tendrá competencias exclusivas para investigar los casos más relevantes

⁵⁸ MÁRQUEZ, “El Plan de acción de IVA: hacia un sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias”. Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, 2016, no 8, p. 1-13.

⁵⁹ COMISIÓN EUROPEA. “Amended proposal for a Council Regulation amending - Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax” 2017, Bruselas.

de fraude carrusel. Se incrementa al mismo tiempo la información que se comparte actualmente respecto a las importaciones de fuera de la Unión Europea.

Y por último se prevé aumentar la información respecto a la compraventa de automóviles con el fin de combatir específicamente el fraude carrusel en este sector, dado que es uno de los más afectados por el fraude en el IVA cómo se explicó anteriormente. La medida más importante en este sentido es el acceso de las distintas autoridades a los registros de automóviles de todos los países.

5.4 Hacia una Unión Fiscal real

Las medidas en materia de cooperación explicadas en el apartado anterior suponen sin duda alguna un gran paso hacia la consecución del mercado único. Pero si bien dichas medidas contribuirán a mejorar la lucha contra el fraude, parece necesario encontrar algún modo de eliminar el problema en origen.

Una medida encaminada a lograr objetivo es la armonización de los ámbitos dónde se puede aplicar cada tipo de IVA⁶⁰. Si ahora mismo el sistema se basa en excepciones, a partir de ahora si se llevase a cabo esta propuesta el sistema pasaría a tener unas reglas comunes, y se incrementarían los tipos de IVA permitidos, siendo: uno general, dos reducidos entre el general y el 5%, uno entre el 5% y el 0%, y uno del 0%. Y se establecen una serie de bienes que solo pueden ser gravados con el IVA general: combustibles, dispositivos electrónicos (smartphones, tabletas...), productos alcohólicos, tabaco, metales preciosos....Esto servirá para eliminar que las tramas se aprovechen de los mayores o menores tipos de los Estados, ya que aunque puedan seguir existiendo diferencias estas serán mucho menores.

Si bien todas estas medidas pueden contribuir a reducir el fraude y a avanzar en la armonización fiscal, no deja de ser cierto que parece que no van a solucionar completamente la problemática del fraude carrusel. Por ello, a pesar de que algunos lo califican de utópico, es seguir necesario avanzando hasta lograr la armonización total, cediendo las competencias normativas en materia de IVA a la Unión Europea, y creando una Agencia Tributaria a nivel comunitario con delegaciones en cada Estado miembro.

⁶⁰ COMISIÓN EUROPEA - Press release “VAT: More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses” Bruselas, 2018.

Esto podrá hacerse gracias a los avances informáticos existentes hoy en día, imponiendo el principio de tributación en origen para las operaciones intracomunitarias.

Esto no solo logrará minimizar, e incluso eliminar, el fraude carrusel, sino que además contribuirá a fortalecer y avanzar en la consecución de un mercado único, eliminando situaciones de competencia desleal y consolidando el proyecto europeo, pudiendo destinar gran parte del dinero defraudado a políticas sociales europeas o la fundación de una Defensa común en la Unión.

6. CASO PRÁCTICO

Para entender mejor lo expuesto en este trabajo, se va a realizar un supuesto práctico para una mejor comprensión.

Vamos a suponer que el punto de partida es la existencia de una empresa situada en Francia que se dedica a la fabricación de productos de oficina como sillas, mesas, bolígrafos... Esta empresa, conocida como “Matériel de bureau, S.A.”, tiene numerosos clientes en toda Europa. Uno de sus principales clientes en España, “Distribuidora de Oficinas Tecnológicas, S.A.”, está pasando por unos momentos difíciles económicamente, por lo que uno de sus asesores legales le propone una forma muy sencilla de ahorrarse y ganar a la vez un dinero, y muy complicado de detectar por las autoridades correspondientes: el fraude carrusel.

Para ello, los asesores fiscales crean una empresa que hará de “truchas”, siendo estas sociedades limitadas con el capital mínimo requerido, y nombrando como administrador a una persona sin techo y sin recursos económicos de ningún tipo, que recibirá a cambio una contraprestación en metálico. Una de estas estará localizada en España y la otra en Rumanía. Al mismo tiempo crean igualmente dos empresas en cada uno de estos países que harán de “pantallas”, para lo que nombrarán como administrador igualmente a una persona sin recursos económicos con el fin de dificultar que actúen contra él si la trama es descubierta.

La operación está valorada en 800.000 €, y los productos se transportan directamente desde Francia a España. Dadas las buenas relaciones entre la compañía francesa y la española, esta convence a la primera de realizar la operación con la empresa “trucha” establecida en Rumanía, argumentando para ello que gracias a ese establecimiento puede obtener unas condiciones de financiación mucho más favorables en aquel país. El tipo de IVA en Rumanía es del 19%. De este modo, dado el principio de tributación en destino, la compañía francesa tendría derecho a deducirse 152.000€, y la empresa “trucha” en Rumanía debería de ingresar esta cantidad a la Hacienda rumana y obtendría el derecho a que le ingresara la misma cantidad, resultando el efecto neutro.

A continuación vende los bienes a la empresa pantalla en Rumanía, por 810.000 €. Por esta operación ingresa un IVA de 153.900 €, y la empresa pantalla, al cumplir con todas sus obligaciones, recuperará el importe de la Hacienda rumana. Hasta el momento la

trama lleva un beneficio de 153.900 € Durante todas estas operaciones se han falsificado los documentos acreditativos del transporte.

Posteriormente, la empresa pantalla rumana vende los bienes a la empresa “trucha” española por 815.000 €. Al ser una operación intracomunitaria, y el IVA en este caso del 21%, la empresa “pantalla” rumana tendrá derecho a que le devuelvan 171.150 € por esta operación, debiendo de ingresar a la Hacienda española la misma cantidad la “trucha” española (y pudiendo solicitar el reingreso por soportarlo, efecto neutro) A continuación vende los mismos bienes a la empresa pantalla española por 820.000 €, ingresando por el IVA 172.200 €, pudiendo la pantalla exigir el reingreso de esa cantidad a la Hacienda española. Al hacerlo, la trama obtiene un beneficio de 109.200 €, pues la “trucha” no ingresó esa cantidad a Hacienda. En total, hasta el momento, la trama ha obtenido un beneficio de $153.900 € + 172.200 € = 326.100 €$.

Estas operaciones han sido simuladas, realizadas con el único propósito de defraudar a Hacienda, ya que los bienes en realidad se han transportado directamente a “Distribuidora de Oficinas Tecnológicas, S.A.”. Esta adquiere los bienes a la empresa “pantalla” española, cumpliendo ambas con sus obligaciones fiscales. Gracias al dinero adquirido en la trama, “Distribuidora OT” puede vender sus productos a un precio mucho menor. Si en condiciones normales de mercado tendría que venderlos por 950.000 €, ahora podrá hacerlo por 800.000 €, a precio de fábrica (por ejemplo, supongamos que vende una silla por 100 € cuando en el mercado normalmente vale 150 € y por ese precio lo venía haciendo) Para cerrar la cadena, la empresa realiza ventas a una serie de empresas dentro del propio territorio, que conoceremos como “X” e “Y”, con las que tenía ya una relación previa.

Una vez se ha concluido la cadena, las correspondientes Administraciones tributarias comienzan a investigar y se dan cuenta de que se ha producido una trama de fraude carrusel. Así, la Hacienda española actúa contra la empresa “trucha” española si fuera localizable, pero aun pudiendo hacerlo, esta sería insolvente. En esta situación entraría en juego el artículo 87.5 LIVA. En base a este, se considerarían responsables subsidiarios a *“aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso”*.

En otras palabras, tanto la empresa “pantalla” como “Distribuidora de Oficinas Tecnológicas, S.A.” se considerarían responsables, por lo que habrían de afrontar el pago de la deuda. Pero la “pantalla” carece de recursos algunos, por lo que “Distribuidora” debería abonar la cuota y la correspondiente sanción, puesto que en este caso sería un responsable solidario de acuerdo al artículo 42.1.a) LGT, al haber sido causante del fraude.

Pero yendo un paso más allá, situémonos en un escenario en el que “Distribuidora de Oficinas Tecnológicas, S.A.” debido a sus problemas económicos se declarase insolvente y no pudiera pagar. En este caso Hacienda podría actuar contra las empresas “X” e “Y” de acuerdo al apartado 2 del artículo 87.5 LIVA. Se presume que son responsables subsidiarios por al haber existido un precio notoriamente anómalo en la operación final. En este caso solo les podría exigir la cuota defraudada.

Así, se puede observar como “X” e “Y” podrían verse sometidas a una situación de injusticia, ya que podrían verse obligados a afrontar el pago de una cuota que no les corresponde, y aun habiéndose beneficiado de la trama, no participaron en su organización de ningún modo. Si hubieran actuado de buena fe se produciría una situación de injusticia.

En definitiva, este caso ha realizado una serie de simplificaciones para favorecer el entendimiento al lector, pero la práctica es mucho más compleja, y en muchos casos ni siquiera llega a darse la posibilidad de actuar contra los responsables, situación que un futuro quizás se mejore gracias a las últimas reformas propuestas por las instituciones europeas.

7. CONCLUSIONES

Para finalizar el presente trabajo, se van a exponer las conclusiones más relevantes obtenidas:

1. El fraude fiscal en el IVA supone uno de los principales problemas a nivel comunitario, siendo el **fraude carrusel** el más preocupante, llegando a suponer un **agujero de 50.000 millones** de euros.
2. La **diferencia** entre los **tipos impositivos** de los Estados miembros y el principio de **tributación en destino** provocan discordancias entre las diferentes legislaciones ocasionado **vacíos que se aprovechan** para cometer fraude fiscal.
3. Debido al **esquema de funcionamiento** del **fraude carrusel**, es **muy complicado** para las autoridades **perseguirlo** y encontrar a sus responsables.
4. **No** se puede **exigir responsabilidades** al sujeto que participó involuntariamente en la trama, ya que **no la conocía**, pero **sí a quien** no cometió el fraude pero estaba **al tanto de la existencia** de esta.
5. Algunos **sectores**, dadas sus características, son **más vulnerables** a sufrir el fraude carrusel, como los automóviles, combustibles, componentes informáticos...
6. Las **medidas** que se han implementado **hasta el momento** han resultado ser **insuficientes**, por lo que es necesario seguir desarrollando nuevos mecanismos de lucha contra el fraude carrusel.
7. Las **propuestas recientes** por parte de las autoridades europeas van a **fortalecer** las capacidades de las autoridades para luchar **contra el fraude**, fortaleciendo el mercado único y a la Unión Europea en su conjunto.
8. La **única** manera de acabar completamente con el fraude carrusel parece **desarrollar la Unión Fiscal completamente**, implementando el principio de tributación en origen, siendo este un proyecto viable a **medio plazo** y que requiere de voluntad política.

8. BIBLIOGRAFÍA

8.1 Manuales generales

CHOCLÁN MONTALVO, “Supuestos específicos de fraude (II). El fraude carrusel” *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Barcelona, 2016.

CUBERO TRUYO “El IVA (III). Operaciones Internacionales” en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* [Pérez Royo, (Dir.)] Madrid, 2017, pp. 909-965

8.2 Informes

Agencia Tributaria y Ministerio de Justicia. “Observatorio del Delito Fiscal. Primer Informe”. 2006 (disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf; última consulta 21/3/18)

COMISIÓN EUROPEA – Fact sheet “Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer” Bruselas, 2017 (disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm último acceso 23/3/18)

COMISIÓN EUROPEA - Press release “VAT: More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses” Bruselas, 2018. (disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-185_en.htm último acceso 23/3/18)

COMISIÓN EUROPEA. “Amended proposal for a Council Regulation amending - Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax” 2017, Bruselas. (disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_administrative_cooperation_proposal_en.pdf último acceso 20/3/18)

COMISIÓN EUROPEA. “Green Paper: On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”. 2010, vol. 695, no 4, p.20. (disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common_consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_en.pdf último acceso 22/3/18)

COMISIÓN EUROPEA-Fact sheet: “Questions and Answers on VAT reform in the EU” 4 Octubre 2017, Bruselas. (disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3444_en.htm último acceso 24/3/18)

Directorate General for internal policies policy department: budgetary affairs: “*How does organised crime misuse EU funds?*” 2011, Bruselas (disponible en http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/cont/dv/crime_misuse/crime_misuse_en.pdf último acceso 15/3/18)

Directorate General for internal policies. Policy department: budgetary affairs “*The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member States*” Abril 2017, Bruselas (disponible en http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/118803/20170412_panama_papers_study_final.pdf último acceso 15/3/18)

VAT rates applied in the Member States in the European Union, 2017. (disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf último acceso 14/3/18)

8.3 Recursos electrónicos

ABELLA, *Manual del IVA*. 3ª Edición, Madrid, 2006, p. 1017 (disponible en <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=Ja8crkRwO5QC&oi=fnd&pg=PA97&dq=abella+poblet+manual+del+iva&ots=nKKoRtgJyb&sig=VRIMQO6IfwqoM5d7jUmnrEyBvA>, último consulta 23/3/2018)

AGRAMUNT, “La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena”. *Crónica tributaria*, 2007, no 123, p. 149-172. (disponible en https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/123_Puebla.pdf; última consulta 19/3/18)

ALLINGHAM & SANDMO. “Income tax evasion: A theoretical analysis”. *Journal of public economics*, 1972, vol. 1, no 3-4, p. 323-338.

BLAY, *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*. Madrid, 2008, pp. 13-25. CISS (disponible en <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=-bqp324-T6UC&oi=fnd&pg=PA9&dq=blay+fraude+fisca&ots=-LBCLTOJ4T&sig=7JdS3uQ4BQ58hhL7kRcLF-BBuMQ#v=onepage&q=sandmo&f=false> último acceso 12/3/18)

CALVO VÉRGEZ, “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”. *Crónica Tributaria*, 2010, no 135, p. 29-86. (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/135_Calvo.pdf último acceso 22/3/18)

CAMINO, “Perspectivas en la lucha contra el fraude carrusel tras el Libro Verde sobre el futuro del IVA”. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 2014, vol. 3, no 14. (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_03.pdf último acceso 24/3/18 último acceso 26/3/18)

CAPDEVILA. “Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario: perspectiva de futuro”. *Crónica Tributaria*, nº 100, 2001, págs. 97-117. (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_100_Fonseca.pdf último acceso 17/3/18)

DE BROE, “Chapter 1: Conduit companies” *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. 2008, pp. 5 (disponible en https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=J1Qd6Yk4390C&oi=fnd&pg=PR7&dq=DE+BROE,+Luc.+%E2%80%9CChapter+1:+Conduit+companies%E2%80%9D+International+Tax+Planning+and+Prevention+of+Abuse:+A+Study+under+Domestic+Tax+Law,+Tax+Treaties,+and+EC+Law+in+Relation+to+Conduit+and+Base+Companies.+2008,+pp.+5&ots=RIZpv96bGg&sig=8jn7CTnqWGHtHskWe1JhPDMn_5I último acceso 20/3/18)

ESTRADA & MÁRQUEZ, “IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como instrumento de fraude”. *Crónica tributaria*, 2010, no 136, p. 37-84. (disponible en https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/136_Bilbao.pdf último acceso 22/3/18)

EZCURRA, “El alcance del "reverse charge" como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA”. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, 2014. p. 1031-1062. (disponible en http://dspace.ceu.es/bitstream/10637/7023/1/Alcance_VillarEzcurra_2014.pdf último acceso 25/3/18)

FERRÉ OLIVÉ, “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”. Revista penal México, no 4, 2013. (disponible en

<http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/14274/tecnolog%C3%ADas.pdf?sequence=2> último acceso 20/3/18)

GASCÓN, *El IVA y el comercio internacional*. Madrid, 2005, pp. 9 y ss. (disponible en

https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=6Xp9Kxx_Ao4C&oi=fnd&pg=PA9&dq=Orive,+Alfaro+Gasc%C3%B3n.+El+IVA+y+el+comercio+internacional.+&ots=TXWBkghAwt&sig=luAhFUOM7S62AjPdw9mg2yKS7kY#v=onepage&q=Orive%20Alfaro%20Gasc%C3%B3n.%20El%20IVA%20y%20el%20comercio%20internacional.&f=false último acceso 2/4/18)

GIACHI. “Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea”. Revista Española de Investigaciones Sociológicas (REIS), vol. 145, no 1, 2014, p. 73-98. (disponible en

<http://www.ingentaconnect.com/content/cis/reis/2014/00000145/00000001/art00004>

último acceso 14/3/18)

GÓMEZ FERRÓN, Juan Carlos. “Formular Propuestas Razonadas para Erradicar la Modalidad de Fraude Carrusel en el IVA”. Revista Cuadernos de Formación, 2008, nº 6.

(disponible en

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_27_08.pdf último acceso 22/3/18)

LEÓN, “El artículo 87. Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal”. Crónica tributaria, 2011, no 141, p. 55-72. (disponible en

[https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/41518422/CARRUSEL_PROFE.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1522093570&Signature=VBMFrDa1eysqRGgBcPYk1qcmEcU%3D&response-content-](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/41518422/CARRUSEL_PROFE.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1522093570&Signature=VBMFrDa1eysqRGgBcPYk1qcmEcU%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DCARRUSEL.pdf)

[disposition=inline%3B%20filename%3DCARRUSEL.pdf](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/41518422/CARRUSEL_PROFE.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1522093570&Signature=VBMFrDa1eysqRGgBcPYk1qcmEcU%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DCARRUSEL.pdf) último acceso 25/3/18)

MÁRQUEZ, “El Plan de acción de IVA: hacia un sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias”. Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, 2016, no 8, p.1-13.

(disponible en

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_08.pdf

último acceso 27/3/18)

MARTÍNEZ ÁLVAREZ & MIQUEL BURGOS. “Instrumentos clave en la lucha contra el fraude. La importancia de la educación fiscal”. *Crónica tributaria*, 2013, vol. 146, nº 146, p. 179-192. (disponible en https://www.economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/146/146_Martinez.pdf último acceso 15/3/18)

MAULEÓN. “Cuantificación reciente de la economía sumergida y el fraude fiscal en España”. Informe IEB sobre Federalismo Fiscal y Finanzas Públicas, 2014, p. 56-59. (disponible en http://www.ieb.ub.edu/phocadownload/informe-anual/INF%20IEB%20FFFFP_2014%20WEB.pdf#page=56 último acceso 13/3/18)

MIRANDA & DE NAVASCUÉS. “El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo”. Cuadernos de Formación. Colaboración, 2012, vol. 10, no 12. (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_10.pdf último acceso 22/3/18)

MORENO, MARÍN & HURTADO. “El Fraude Organizado al IVA Intracomunitario. Análisis de los Últimos Planteamientos Jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: Posibles Alternativas para su Represión.” *Revista Cuadernos de Formación*, 2007. [non vidi, cit. RUIZ HIDALGO “El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. propuestas de reforma del IVA” Instituto de Estudios Fiscales, 2014] (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_11.pdf último acceso 28/3/18)

RAMOS PRIETO, “El comercio electrónico y el IVA: problemas del régimen de las operaciones realizadas por vía electrónica“. *Observaciones al libro verde de la comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA* [DI PIETRO & LASARTE (Dir.)] Universidad Pablo Olavide, 2012, pp. 236-258 (disponible en https://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1337269307442_libro.pdf último acceso 21/3/18)

SCHENK, THURONYI & CUI. *Value added tax*. 2015, pp. 48-54. (disponible en <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=u-YIBgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR21&dq=eu+value+added+tax&ots=w e KaPKtW&sig=HGcv18PPod7G2vXT->

[xgJrz15bD0#v=onepage&q=eu%20value%20added%20tax&f=false](#) último acceso 22/3/18)

SWINKELS, “Carousel Fraud in the European Union”. *International VAT Monitor*, 2008, p. 103-113. (disponible en <http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2008-16.pdf> último acceso 18/3/2018)

VALERO. “El fraude en el IVA y sus desencadenantes”. *Crónica tributaria*, 2011, nº 139, p.165-178 (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/139_Moreno.pdf último acceso 20/3/18)

VERA PRIEGO. “Nuevos mecanismos de fraude fiscal: algunas propuestas para un modelo de investigación”. *Fundación Alternativas*, 2008. ((disponible en http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/laboratorio_documentos_archivos/a4a76436aa2291747444bee0b2f8ee9c.pdf último acceso 15/3/18)

VERDÚN & DE VICENTE “El “fraude carrusel” en el IVA”, TF, núm. 200/2007. (LA LEY 431/2012)

VICTORIA SÁNCHEZ, “El IVA y las operaciones del comercio internacional”. *Crónica tributaria*, 1999, no 92, p. 141-158. (disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/iva_victoria.pdf último acceso 21/3/18)

III. ANEXOS

LEGISLACIÓN EMPLEADA

Legislación española

Código Penal

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30 de noviembre de 2006)

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE 29 de diciembre de 1992)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 18 de diciembre de 2003)

Legislación europea

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007)

Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE 11 de marzo de 2011)

Jurisprudencia

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006. Federation of Technological Industries and Others, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de enero de 2006; Bond House Systems Ltd., Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd., acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, Halifax plc. C-255/02,

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de julio de 2006, Kittel, Asuntos acumulados C-439/04 Y C-440/04, ECLI:EU:C:2006:174.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61.

Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo 486/2008.

Tribunales españoles de rango inferior

Sentencia Audiencia Provincial de Pontevedra, sección 6ª, de 17 enero 23/2011.

Doctrina Administrativa

Consulta Vinculante V1355-06, de 5 de julio de 2006.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 3 de febrero de 2010

Otros

Resolución 94/C355/02 del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de la Comunidad. (DOCE de 14 de diciembre de 1994). Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:C:1994:355:FULL&from=ES> (último acceso 19/3/18)