



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

PRACTICAS FRAUDULENTAS EN EL IVA

Alumno: Paloma Jimenez Barruz

RESUMEN.

Entre los problemas más importantes para las arcas públicas de la Unión Europea estaría el fraude que se produce en la recaudación de los impuestos armonizados. Una de las prácticas más utilizadas en Europa para eludir el Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA) es la conocida como fraude “Carrusel”. Consistiría en la conformación inicial de una asociación informal de empresas con finalidad ilícita. Todas ellas, comúnmente con sede social en diversos países europeos, realizarían entre sí gran número de adquisiciones y entregas de bienes. Se trataría de un entramado empresarial unido solo con el objetivo de evadir impuestos. Los efectos económicos de estas actitudes fraudulentas resultan evidentes, la reducción de los ingresos de las arcas públicas y la distorsión de los mercados. Abordaremos ambos aspectos en nuestro trabajo, tanto los efectos del descenso de recaudación y su efecto presupuestario, como la competencia desleal que se instala en los sectores implicados, al vender y comprar a precios más bajo que los establecidos en un mercado determinado.

ABSTRACT.

One of the most important problems for the public purse of the European Union is the fraud that occurs in their taxes. One of the most used practices in Europe to commit fraud in the Value Added Tax (VAT) is the case "Carousel".

This fraud involves the participation of many companies at a European level in a network where many acquisitions and deliveries of goods are made between these companies.

Among the consequences of such fraud we can find two that stand out, the first is the reduction of revenue from public purse and the second is unfair competition, by selling and buying at lower prices than those established in the market.

INDICE

INTRODUCCION

PRIMER CAPITULO: EL IVA

- I. CONCEPTO Y FUNCIONAMIENTO
- II. HECHO IMPONIBLE
- III. SUJETO PASIVO, BASE IMPONIBLE, TIPO DE GRAVAMEN

SEGUNDO CAPITULO: EL FRAUDE FISCAL

- I. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS
- II. EL FRAUDE

TERCER CAPITULO: UN SUPUESTO ESPECIFICO DE FRAUDE EN EL IVA

- I. EL DENOMINADO FRAUDE “CARRUSEL”
- II. FUNCIONAMIENTO DE ESTA MODALIDAD DE FRAUDE
- III. RECREACIÓN DEL FENÓMENO EN UN CASO CONCRETO
- IV. VARIANTES DENTRO DE ESTE TIPO DE FRAUDE
- V. ANALISIS DEL ENTORNO COYUNTURAL QUE FAVORECIÓ EL FENÓMENO
- VI. CONSECUENCIAS ECONOMICAS Y RECAUDATORIAS
- VII. CONTROL DEL FRAUDE FISCAL EN EUROPA
- VIII. LA “TEORIA DEL CONOCIMIENTO”, Y EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD EN SUPUESTOS DE MAYOR COMPLEJIDAD.
 - I. CUANDO EL SUJETO PASIVO DEMUESTRA IGNORAR LA CADENA DE FRAUDE.
 - II. CUANDO EL SUJETO PASIVO RESULTA CONOCEDOR O COLABORADOR NECESARIO DEL FRAUDE
 - III. CUANDO SE LOGRA PROBAR QUE EL SUJETO PASIVO ES EL ORGANIZADOR DEL FRAUDE

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION.

La actividad financiera del Estado y de los Entes Públicos se centra en la obtención, gestión y administración de los recursos para la satisfacción de las necesidades colectivas, utilizando como instrumento de realización el gasto público.

Para poder satisfacer las necesidades colectivas, mediante el gasto público, es imprescindible que las administraciones cuenten con ingresos regulares. Que solo serían posibles a través del establecimiento de recursos públicos que los procuren con la regularidad que exigen la frecuencia de las necesidades de gasto. Entre los recursos públicos, los que más propiamente responden a este patrón serían los tributos. Aunque la institución tributaria no sea hoy el objeto de nuestro estudio, es necesario ponderar su protagonismo como nutriente presupuestario.

Dentro de los tributos, las categorías más relevantes – y las que mejor responden a los principios de justicia tributaria—serían los impuestos. De entre estos últimos, en el ámbito de los denominados indirectos, es absoluto el protagonismo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nuestro objetivo será más bien modesto, no pretendemos abordar aquí toda la problemática de este impuesto. Nos ocuparemos de parte de la fenomenología del fraude en el IVA, que parece estar sustentada en su propia estructura de gestión, en la singular manera elegida por los legisladores de gravar la capacidad económica de los consumidores a través de los operadores económicos.

El fraude o la elusión fiscal es un mal que afecta todos los impuestos, pero es particularmente virulento en el impuesto que centrará nuestro estudio¹. Los casos más importantes en términos recaudatorios, los que causan más asombro por su complejidad y aparatoso alarde de ingeniería económica, se dan siempre en el ámbito del IVA. No podríamos abordar la enorme riqueza de esta casuística, por lo que nos centraremos en lo que hemos considerado un supuesto emblemático de este fenómeno. Conforme avanzábamos en el estudio, nos percatamos de la importancia del tipo de fraude denominado “Carrusel”, por los motivos que pasamos a analizar.

¹ A pesar de que la Constitución consagra la obligación de contribuir como un derecho-deber, la pretensión de eludir el tributo es un fenómeno generalizado. De ahí que el legislador sienta la necesidad de incluir previsiones generales para que el aplicador del tributo reconozca su múltiple casuística y pueda enfrentarse a ella. Como cláusulas generales antielusivas podemos mencionar las previsiones de los arts. 13 (calificación), 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y 16 (simulación) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/2003). Junto a ellas, con la finalidad de salir al frente de supuesto concretos de fraude, es frecuente la inclusión de las denominadas cláusulas *ad hoc*, dispersas en las normativas de cada impuesto.

En primer lugar, porque nos permite destacar el carácter armonizado del Impuesto, la extensión territorial de esta práctica de fraude sobrepasa los estados nacionales, se ha llegado a extender por toda la Comunidad Europea e incluso más allá de sus fronteras. En segundo lugar, por su importancia recaudatoria, por el quebranto que supone para las arcas públicas de los Estados miembros de la Unión Europea que resultan afectados.

Aunque existe un abanico muy amplio de tipos de fraude en los impuestos de nuestro sistema tributario --la utilización de organizaciones sin ánimo de lucro fraudulentamente, falsificación de documentos para la obtención de beneficios fiscales o declaración de facturas falsas en las deducciones-- hemos decidido centrarnos en el estudio exhaustivo del fraude “Carrusel” en el Impuesto Sobre el Valor añadido. Es necesario conocer el fenómeno, y sus mutaciones, para poder reconocerlo de forma inmediata y abordar su control. Al mismo tiempo, sería preciso articular medidas normativas que dificulten su práctica y favorezcan la necesaria comunicación interagencias para evitar la mera posibilidad de elusión.

PRIMER CAPITULO: EL IVA

I. CONCEPTO Y FUNCIONAMIENTO.

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta a causa de que incurre sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica². Pretende gravar el consumo de bienes y servicios, pero realizará su propósito diseñando un hecho imponible que favorezca su gestión. Gravará el consumo, a través del tránsito. Este impuesto sujeta a gravamen tres clases de operaciones³:

- Entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales.
- Adquisiciones intracomunitarias, generalmente realizadas por empresarios y profesionales.
- Importaciones de bienes.

El funcionamiento del IVA representa un mecanismo sencillo⁴, en la aplicación del impuesto por los empresarios o profesionales. Se debe tener en cuenta dos aspectos fundamentales:

- 1.º Por sus ventas o prestaciones de servicios los empresarios o profesionales repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan.
- 2.º Por sus adquisiciones los empresarios o profesionales soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas.

² La capacidad económica es un principio tributario que viene recogido en el art. 31.1 de la Constitución Española. Según dicho artículo “*todos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo su capacidad económica...*” lo que viene a determinar la capacidad económica es la riqueza del contribuyente.

En este trabajo nos centramos en el IVA como uno de los principales impuestos indirectos, los cuales como se ha señalado anteriormente gravan la manifestación de capacidad económica, es decir, la manifestación de riqueza indirecta, que puede hacer, por ejemplo, mediante el consumo de bienes y servicios.

³ Dichas clases de operaciones vienen recogidas en el art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE núm. 312, de 29/12/1992), a partir de ahora Ley sobre el IVA.

⁴ Para llegar a comprender las situaciones de fraude, es conveniente un previo conocimiento de la mecánica de aplicación del tributo. Teóricamente no es un empeño imposible, la Agencia tributaria tiene la obligación legal (T.III LGT) de favorecer el acceso del contribuyente a la información fiscal. De ahí que dispongamos de material solvente, con lenguaje divulgativo, de fácil acceso para el administrado. *Vd.*, en lo que al IVA respecta, el *Manual Práctico IVA*, editado cada ejercicio por la AEAT, para favorecer la cumplimentación de los modelos 390 (Declaración resumen anual IVA).

El empresario o profesional en cada liquidación declara el IVA repercutido a los clientes por sus ventas, restando de éste el soportado por sus adquisiciones o compras a los proveedores. Pudiendo ser el resultado positivo o negativo.

Si el resultado es positivo debe ingresarse en el Tesoro, por el contrario, si es negativo debe de compensarse en las autoliquidaciones siguientes, debemos señalar que éste impuesto se liquida trimestralmente. Si en la última autoliquidación del año presentada el resultado es negativo se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones posteriores.

Aunque el deber de declarar y, en su caso, ingresar en el Tesoro la liquidación de dicho impuesto corresponde al empresario o profesional, es realmente el consumidor final de los bienes quien paga el impuesto del IVA.

EJEMPLO DE FUNCIONAMIENTO DEL IVA:

En este ejemplo suponemos que se trata de un producto en el que su proceso de fabricación y venta empieza con la compra de materias y termina con la venta del producto terminado. Aplicaremos el IVA del 21% suponiendo que a la compra de materias primas se le aplica dicho tipo impositivo.

1. El fabricante compra materias primas para su transformación.

	PRECIO SIN IVA	IVA REPERCUTIDO (21%)	PRECIO DE VENTA	IVA SOPORTADO	IVA A INGRESAR
MATERIA PRIMA	100,00 €	21,00 €	121,00 €	0,00 €	21-0=21

2. El fabricante transforma las materias primas en productos y las vende al mayorista.

	PRECIO SIN IVA	IVA REPERCUTIDO (21%)	PRECIO DE VENTA	IVA SOPORTADO	IVA A INGRESAR
TRANSFORMACION	200,00 €	42,00 €	242,00 €	21,00 €	42-21=21

3. El mayorista vende al minorista los productos obtenidos en la operación anterior.

	PRECIO SIN IVA	IVA REPERCUTIDO (21%)	PRECIO DE VENTA	IVA SOPORTADO	IVA A INGRESAR
MAYORISTA	400,00 €	84,00 €	484,00 €	42,00 €	84-42=42

4. El minorista vende al consumidor final el producto terminado.

	PRECIO SIN IVA	IVA REPERCUTIDO (21%)	PRECIO DE VENTA	IVA SOPORTADO	IVA A INGRESAR
VENTA MINORISTA	500,00 €	105,00 €	605,00 €	84,00 €	105-84=21

Cada proveedor le ha repercutido el IVA correspondiente en cada operación a su cliente, no siendo estos los finales hasta la última operación. El cliente puede deducirse la cuota repercutida por su proveedor en su autoliquidación del impuesto.

Como cada empresario ha repercutido en sus ventas el IVA correspondiente a los clientes, deberá de ingresar en el Tesoro estas cantidades en el momento de realizar la liquidación.

El resultado final, es decir, la cantidad total que el consumidor final paga en concepto de IVA ha sido de 105€. Con esto se quiere decir que el total de IVA que grava el producto es pagado por el consumidor final, pero este impuesto ha sido ingresado poco a poco por cada empresario o profesional en cada fase de producción y venta del bien.

II. HECHO IMPONIBLE.

Están gravadas por el IVA⁵, como he indicado anteriormente, la entrega de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes.

La entrega de bienes y prestación de servicio ha de cumplir una serie de requerimientos para que se graven con el IVA:

- i. Debe de ser realizada a título oneroso.
- ii. Debe ser ejecutada por un empresario o profesional.
- iii. Debe ser realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
- iv. Debe ser realizada en el ámbito espacial del impuesto, es decir, en la Península o Islas Baleares.
- v. Que la operación no se encuentre entre los hechos de NO sujeción recogidos por la Ley⁶.
- vi. Que no se presente como una operación exenta por la Ley.

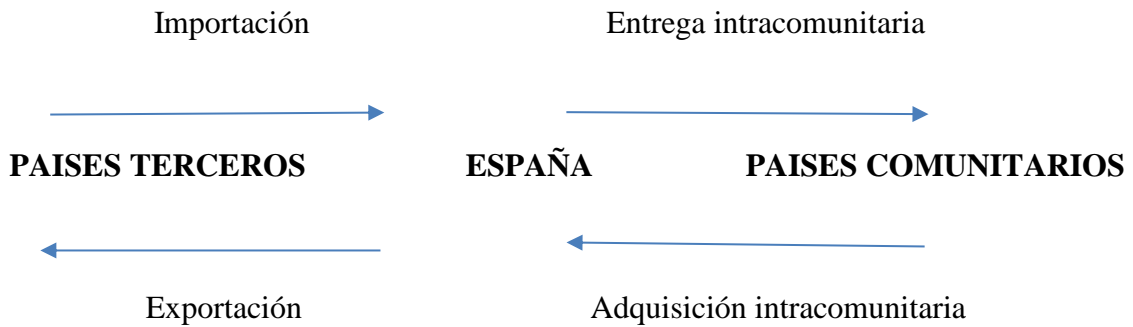
En las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes se utilizan varios términos que debo definir y diferenciar para no cometer errores a la hora de clasificar una operación como intracomunitaria o importación.

⁵ La definición del hecho imponible viene recogida en el artículo 4 de la Ley sobre el IVA, seguidamente en su artículo 5 indica la definición de empresario o profesional y los requisitos de dichas operaciones.

⁶ Las operaciones sujetas al impuesto sobre el IVA no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” recogido en el Real Decreto de 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE núm. 251 de 20 de octubre de 1993), evitando así la doble imposición de un mismo hecho imponible.

En el ámbito del IVA se manejan los términos “importación” y “exportación” solamente cuando queremos hablar de adquisiciones o entregas de bienes⁷ con países fuera de las fronteras de la Comunidad Económica Europea, es decir, países no comunitarios. Por el contrario, se utiliza adquisiciones y entregas de bienes cuando la operación se realiza con países comunitarios.

ESQUEMATICAMENTE:



El gravamen de las “importaciones” y “adquisiciones” intracomunitarias⁸ se efectúa de forma distinta: las importaciones les corresponden liquidarse en Aduana, las adquisiciones se liquidan encuadradas en la autoliquidación que se realiza periódicamente.

Para que las anteriores operaciones se puedan gravar por el IVA tienen que cumplir unos requisitos como son:

- i. Tienen que estar configurados como una adquisición o importación intracomunitaria.
- ii. Debe de efectuarse en el ámbito de aplicación del IVA⁹ español.

⁷ “Se consideran entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se realiza mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía” como señala el artículo 8 de la Ley sobre el IVA.

⁸ “Se considerarán adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, de otro Estado Miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores” (artículo 15 de la Ley del sobre el IVA).

⁹ Según el artículo 3 de la Ley sobre el IVA “el ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito”.

- iii. No debe tratarse de una operación NO sujeta.
- iv. No debe tratarse de una operación exenta.

III. SUJETO PASIVO, BASE IMPONIBLE, TIPO IMPOSITIVO.

SUJETO PASIVO.

Por regla general, sujeto pasivo es el empresario o profesional, persona física o jurídica, que entrega bienes o presta servicios.

A efectos del IVA, tienen la consideración de sujetos pasivos, siempre que realicen operaciones sujetas al impuesto, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que no tienen personalidad jurídica, pero constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Para establecer quién puede ser sujeto pasivo del IVA, la Ley funda una pauta general y dos pautas específicas.

- a) Pauta general: será sujeto pasivo del IVA, el empresario o profesional que efectúe la entrega de bienes o preste servicios.
- b) Pautas específicas:
 1. Será sujeto pasivo del impuesto el empresario o profesional receptor de bienes y servicios, produciéndose así una transformación del sujeto pasivo. El sujeto, en este caso, no es quien entrega u ofrece sino quien recibe, el destinatario. Dicha regla se aplicará a los supuestos recogidos en la Ley.
 2. Será sujeto pasivo las personas jurídicas que no actuando como empresarios o profesionales:
 - Sean receptoras de las entregas sucesivas a las adquisiciones intracomunitarias exentas por operación triangular.

En el territorio de las Islas Canarias se aplica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificaciones de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (*BOE* núm. 137 de 08 de junio de 1991).

Así como, en Ceuta y Melilla gobierna un impuesto de naturaleza indirecta con claras similitudes con el IVA, la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (*BOE* núm. 73 de 26 de marzo de 1991).

- Cuando sean receptoras de las prestaciones de servicios realizadas por agentes que no tengan su sede social en el territorio de aplicación del impuesto.

Serán sujetos pasivos en las adquisiciones intracomunitarias de servicios y bienes quien las realice. Es decir, el adquiriente o receptor de los bienes o de los servicios.

Por otro lado, serán sujetos pasivos del impuesto en las importaciones quienes las lleven a cabo¹⁰.

Debemos hablar en este punto de la repercusión del impuesto; la repercusión o transferencia por el sujeto pasivo, al receptor o destinatario, del peso económico de la operación. Para que se efectúe la repercusión la normativa recoge aquellos parámetros que se han de cumplir¹¹:

- Requisitos formales: es necesario la mediación de factura entre los agentes partícipes de la operación de entrega de bienes y servicios, donde deberá hacerse un claro desglose del precio pagado; separándose la base imponible del IVA y del total de precio¹².
- Requisitos temporales: al realizar la repercusión deberá ejecutarse al tiempo de expedir y entregar la factura, siendo el plazo máximo para ello de un año a partir de la fecha de devengo.
- Requisitos materiales: cuando la repercusión no se realiza conforme a la Ley o cuando se ejecuta antes del momento de devengo del impuesto no existe obligación de soportarla.

¹⁰ Véase artículo 84, 85 y 86 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el IVA.

¹¹ Ampliación de información en los artículos 88 y 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el IVA.

¹² Debemos atenernos a las excepciones recogidas en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (*BOE* núm. 314 de 31 de diciembre de 1992).

BASE IMPONIBLE.

Para conseguir la cuota que se debe de pagar en concepto de IVA en las operaciones de entrega de bienes y servicios, aplicamos el tipo de gravamen sobre el precio que el empresario o profesional establece para su producto o servicio; esta cantidad sobre la que realiza la imposición del gravamen es conocida como base imponible del impuesto, representando la cuantificación o valoración monetaria del hecho imponible¹³. De todo ello se deduce que el importe de la contraprestación es la base imponible.

En algunos casos el precio que establece el empresario o profesional para la contraprestación es desconocido al tiempo del devengo, en cuyo caso deberá fijar un precio o base imponible inicial y cuando sea conocido el total de la base rectificar dicho importe aplicando los criterios enmarcados en la Ley.

En el supuesto de que el empresario o profesional no establezca la separación entre base imponible y la cantidad a pagar por la aplicación del tipo de gravamen a la base, siguiendo lo establecido en la Ley, se entenderá que la cantidad establecida para la contraprestación no abarca la cuota de impuesto; esta norma es general por lo que cabe excepciones donde si se entiende que la cuota del impuesto esta incluida en la valoración de la contraprestación:

- Cuando no existe obligatoriedad por Ley de repercutir expresamente el impuesto.
- En los supuestos de percepción retenidas con arreglo a derecho en el caso de resolución de las operaciones.

En la Ley se establece lo supuestos o motivos por los que se puede llevar a cabo la modificación de la base imponible del impuesto:

- En los supuestos donde se establece provisionalmente una contraprestación.
- Aquellos casos donde el cliente devuelve envases y embalajes previo acuerdo con el proveedor de esta posibilidad por el carácter reutilizable.
- Es habitual en la práctica que el empresario o profesional llegado el momento de pago o en cualquier otro momento anterior al pago otorga un descuento o

¹³ Otra definición es la que realiza la ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT de forma más exacta en su artículo 50, donde *“la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. Pudiendo determinarse por los métodos de estimación directa, objetiva o indirecta”*.

bonificación por la que se deba modificar la base imponible de la contraprestación.

- Cuando se produzca una alteración de la valoración económica de la contraprestación (precio) o quede sin efecto la operación.
- Cuando el cliente no hubiese realizado el pago de la cuota repercutida, pudiéndose aplicar esta modificación de la base imponible solo en los casos de operaciones que sean total o parcialmente incobrables o cuando se haya declarado concurso de acreedores.

EL TIPO IMPOSITIVO.

El tipo impositivo es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible para obtener la cuota. La ley establece un tipo general del 21% y dos tipos reducidos (10% y 4%) para dar un tratamiento favorable a determinadas operaciones¹⁴.

Por último, vuelvo hacer hincapié en que los sujetos pasivos del IVA una vez hayan soportado cuotas devengadas de este impuesto por contraprestaciones en operaciones de adquisiciones de bienes y servicios podrán restar estas cantidades a aquellas que hubieren repercutido a sus clientes por el mismo concepto en su entrega de bienes y prestación de servicios. Este derecho de deducción del IVA soportado constituye el mecanismo esencial en el sistema de articulación del tributo, al mismo tiempo que se constituye como eje fundamental en el fraude del IVA que posteriormente analizaremos.

¹⁴ Véase artículo 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el IVA.

SEGUNDO CAPITULO: EL FRAUDE FISCAL.

I. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

Grosso modo, el fraude fiscal se fundamenta en el quebrantamiento de la del ordenamiento jurídico, más concretamente de la legislación tributaria. Para poder hablar de la violación normativa debemos conocer la definición de tributo y sus clases.

La normativa tributaria se sostiene sobre la “Ley General Tributaria”; esta ley en su art. 2.1 define los tributos exponiendo que *“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*. A su vez, los tributos se configuran como medio de política económica, atendiendo a unos principios generales¹⁵ y unos objetivos recogido en la “Constitución Española de 1978”. La LGT pone a nuestra disposición tres tributos distintos:

- Tasas, (Ley General Tributaria, art. 2.2.a); *“son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario”*.

Un tipo de tasa podemos verlo en el pago de la “Inspección Técnica de Vehículos generalmente conocida como ITV; o la expedición del “Documento Nacional de Identidad” o DNI.

- Contribuciones especiales, (Ley General Tributaria de 17 de diciembre, art. 2.2.b); *“Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención, por el obligado tributario, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”*.

¹⁵ Principio recogido en el artículo 31 de la Constitución Española (BOE núm. 311, 29 de diciembre de 1978). Del cual extraemos los principios tributarios constitucionales como son la justicia tributaria, capacidad económica, generalidad, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad.

Sobre esta materia, puede consultarse Martín Queralt, J. *et alii* (2017) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, pp. 103 a 137

Cuando, por ejemplo, un Ayuntamiento decide realizar una obra en una calle o establecer un servicio público cuyo efecto indirecto será la revaloración positiva del valor en el mercado de los inmuebles cercanos; los propietarios de estos deberán abonar al Ayuntamiento la contribución especial que le corresponda, debido a que sus propiedades se han visto beneficiadas indirectamente.

- Impuestos, (LGT, art. 2.2.c); *“Son los tributos exigidos sin contraprestación de cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hecho que ponen de manifiesto la capacidad económica el contribuyente”*.

“Impuesto de Actividades Económicas”, “Impuesto sobre Sociedades”, “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (IRPF), “Impuesto sobre el Valor Añadido” (IVA), son algunos ejemplos de impuestos.

Nos centramos en el último tributo, los impuestos. Estos son los tributos más importantes, y donde se produce el grueso del fraude fiscal. Son los más relevantes porque representan la partida más importante de ingresos para el Estado. Las tasas y las contribuciones especiales ni siquiera alcanzan el 1% del total de los ingresos por tributos.

En los impuestos es muy importante el concepto de riqueza como capacidad económica o de pago del contribuyente.

La riqueza es un concepto amplio, ya que puede darse de distintas formas. Los impuestos no gravan la riqueza en sí, sino su manifestación. Por ejemplo, dos personas que tengan el mismo nivel de renta, en un ámbito temporal homogéneo pueden haber soportado distintas cantidades de IVA. Este impuesto trata de gravar el uso o manifestación de la riqueza en función del consumo.

El montante global de la recaudación por impuestos, por parte del Estado, se ha visto minorada por la participación de las Comunidades Autónomas (CCAA). Esta participación nace de la descentralización de algunas potestades de los impuestos en favor de las CCAA¹⁶, cediendo parcialmente la gestión de ciertos impuestos.

¹⁶ Véase la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).

El traslado de responsabilidades tributarias a favor de las CCAA se ha realizado de forma progresiva. En el caso de los impuestos, comienza a regularse a partir de 1983. En 1996 se produjo cambios sustanciales en este aspecto. Ese año se amplía la cesión del IRPF.

Será en 2001 cuando se vuelve a dar un paso importante en este proceso de cesión de tributos en favor de las CCAA ampliándose esta corresponsabilidad fiscal al IVA¹⁷. En el siguiente gráfico se observa el presupuesto de los ingresos tributarios en el pasado ejercicio 2016.



Como se puede observar en el gráfico anterior, existe tres impuestos que abarcan el montante más significativo dentro de los ingresos del Estado, siendo los que más cantidad aportan a las Arcas Públicas Españolas; como son el “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (IRPF), el “Impuesto de Sociedades” (IS) y el “Impuesto sobre el Valor Añadido” (IVA). Me he centrado en este último impuesto y en los medios comisivos de fraude a lo largo del documento.

¹⁷ Información detallada sobre la evolución de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas podemos encontrarla en, Gómez de la Torre del Arco, M (2010) “Las etapas en la financiación autonómica. Un nuevo sistema de financiación” *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLIII, pp. 331-354.

II. EL FRAUDE.

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es fraude *“la acción contraria a la verdad y a la rectitud que perjudica a la persona contra quien comete”* o *“Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros”*. Según esta definición quien atenta contra la Hacienda Pública y el ordenamiento jurídico en el incumplimiento de sus obligaciones, eludiendo la normativa fiscal será calificado como sujeto cuyo objetivo es beneficiarse en el tráfico de bienes y servicios mediante el fraude.

El delito fiscal viene recogido con exactitud en el Título XIV, del Código Penal denominado *“De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”*. En este título se recogen los delitos contra estas instituciones, llegando abarcar desde el art. 305 al art.310 de dicho Código. En el art. 305.1 nos encontramos con una definición de fraude fiscal; *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales...”*.

En estos artículos se expone los delitos fiscales y sus posibles consecuencias o penas. Las últimas reformas en materia de fraude fiscal tratan de reforzar la norma, ampliando la actuación a la Unión Europea¹⁸.

Como señala el Código Penal es necesario que la cantidad defraudada supere los 120.000€ para que pueda tipificarse la acción como delito penal, se utilizan las medidas recogidas en el artículo 305.2 para determinar la cuantía defraudada¹⁹.

En caso de que dicho fraude no supere los 120.000€ estaremos ante una infracción tributaria. Pero cuando se trata de fraudes contra la Hacienda de la Unión Europea dicho

¹⁸ Véase el Manual de Morillas Cuevas, L. y Benítez Ortúzar, Ignacio F. (2016) “Sistema de derecho penal español: parte especial” Edición 2ª revisada conforme a las Leyes 1/2015 y 2/2015.

¹⁹ Véase: Sentencia Penal Nº 254/2015, Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 6, Rec 37/2014 de 11 de marzo de 2015.

Sentencia Penal Nº 526/2016, Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 2, Rec 166/2016 de 12 de Julio de 2016.

Sentencia Penal Nº 467/2016, Audiencia Provincial de Málaga, Sección 9, Rec 1080/2016 de 13 de Julio de 2016.

límite cuantitativo se reduce, disponiendo el límite para tipificar la acción defraudatoria como delito penal en 50.000€.

El observatorio del delito fiscal (informes creados en virtud del convenio de 2005 entre la AEAT y la secretaria del Estado de Justicia, en materia de prevención y lucha contra el fraude) diferencia el hecho fiscal, que es en sí el delito fiscal, como consecuencia de un comportamiento o conducta defraudadora.

Por tanto, la acción es el fraude y la consecuencia de éste, el delito. Pudiéndose producir también por omisión como refleja el Código Penal. Así, *“la elusión de las obligaciones del pago de impuestos se produce tanto declarando mal de manera consciente, como no declarando, siempre que concurra el elemento culpabilísimo (ánimo defraudatorio)”*.

En el marco de la Unión Europea el concepto de fraude fiscal aparece formulado en la Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994²⁰ que establece que²¹ *“los actos u omisiones intencionados entre ellos y como mínimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen perjuicio a los presupuestos de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas que supongan desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos por un lado, y reducción indebida de ingresos por otro”*.

Para el presente documento, se tratará el fraude como infracción o delito fiscal delimitándolo al no pago del tributo. Esto se debe al hecho de que el concepto de fraude fiscal es muy amplio.

Podemos considerar dos modalidades de fraude fiscal; el que se constituye de la elusión de las obligaciones y el que trata de beneficiarse de la norma indebidamente.

La primera consiste en no pagar el impuesto. Mientras que la segunda modalidad consiste en beneficiarse del sistema fiscal cuando legalmente no le correspondiera. Por

²⁰ 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).

²¹ Alonso González, L.M., Corona Ramón, J.F. y Valera Tabueña, F. (1997) *La armonización Fiscal de la Unión Europea*, Barcelona, Cedecs, p. 198.

ejemplo, aquella empresa que falsifica documentación para la devolución del IVA a su favor cuando en realidad no le corresponde.

El sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que las operaciones interiores tributen en origen, mientras que las operaciones intracomunitarias lo hagan en destino. Esto implica que las entregas de bienes realizadas en el interior estén sujetas efectivamente a dicho impuesto, mientras que las entregas intracomunitarias en la realidad están exentas del impuesto.

El IVA se paga en cada transacción de la cadena de comercialización de un producto o servicio, estas cantidades se reembolsan en cada etapa, excepto en la compra final como señalamos al inicio del trabajo. Pero el comprador, no consumidor final, al tratarse de ventas intracomunitarias no carga IVA, circulando libre de impuestos.

Por lo cual, se permite la entrada de bienes en el país de destino legalmente sin haber satisfecho la cuota tributaria del IVA. Produciéndose de esta forma el fomento del fraude en el IVA.

El fraude intracomunitario produce un coste económico a las Haciendas Públicas de los Estados aproximadamente 60.000 millones de euros, llegando a cuantificar dicho fraude aproximadamente el 10 por 100 de los ingresos totales por IVA.

En España, este coste económico llega a representar cerca del 25% del “Producto Interior Bruto” o PIB cada año; transformándose en un fenómeno cada vez más extendido en el mercado, siendo uno de los principales objetivos del Estado la exterminación de él.

Dentro de los numerosos fraudes desarrollados en la Comunidad Europea, cada vez más sofisticados, viene destacando es el denominado caso “Carrusel”.

TERCER CAPITULO: UN SUPUESTO ESPECIFICO DEL FRAUDE EN EL IVA.

I. EL DENOMINADO FRAUDE “CARRUSEL”.

El caso carrusel es un tipo de fraude del IVA. En los últimos años ha sido el fraude que más daño ha hecho a la recaudación fiscal de los Estado Miembros de la Unión Europea. De ahí que se centre la atención en él a lo largo del trabajo, en sus consecuencias y en las diversas formas de combatirlo.

Podemos señalar dicho fraude como un mecanismo de abuso en el comercio intracomunitario de una de las exenciones del IVA.

II. FUNCIONAMIENTO DE ESTA MODALIDAD DE FRAUDE.

Debemos dividirlo en varias partes:

- En primer lugar, debemos hablar de una empresa A que obtiene productos en otro país de la Unión Europea. Por lo cual, se trata de una adquisición intracomunitaria, en la que se auto repercute la cuota del IVA y se la deduce. Al transmitir la mercancía en el mercado interior repercute el Impuesto Sobre el Valor añadido, dando derecho de deducción al comprador, pero dicha cuota no es ingresada y la empresa desaparece en un breve espacio de tiempo.

Esta empresa se caracteriza por estar administrada por personas insolventes, así como ser insolvente ella misma y por no tener apenas estructura empresarial. Se la denomina missing trader o “trucha”. Exactamente la cuota que repercute esta empresa A es lo que deja de recaudar la Hacienda Pública ya que no llega a ingresarla.

- Una segunda empresa B adquiere las mercancías antes mencionadas a la empresa A y se la vende al destinatario final (empresa C) con un margen mínimo de beneficio. Esta empresa se deduce la cuota soportadas de la empresa A y repercute las cuotas correspondientes al destinatario final.

La empresa B realiza una declaración del impuesto ajustada a la Ley y procede al ingreso de la cantidad correspondiente por las cuotas oportunas. Dichas empresas se crean sin capacidad de atender regularmente sus obligaciones económicas, es decir, se crean siendo insolventes frente a los acreedores, por lo cual, al exigirles responsabilidades o el cumplimiento de éstas no tienen recursos para cumplirlas.

Se crean estas empresas con el ánimo de ocultación de la relación existente entre las empresas A y C. Estas empresas que actúan como encubridoras se las

denomina Conduit companies o “empresas pantalla”; en la práctica existe un entramado enorme de “empresas pantalla” dificultando el descubrimiento de la conexión entre las empresas A y C.

- Por último, podemos hablar de un tercer tipo de empresa a la que denominaremos C; esta empresa puede tomar dos tipos de actitudes como formas de moverse en el mercado:
 - i. Puede adoptar la forma de una empresa que a simple vista tiene unas características normales del mercado donde se mueve y se configura como un agente económico que compra mercancías, pero a un precio inferior al que lo hacen las otras empresas del sector; obteniendo así una ventaja competitiva al producir a un menor coste alcanzando una economía de escala o pudiendo vender a sus clientes un producto de características similares a los de la competencia, pero aun precio inferior.
 - ii. Por otro lado, puede adoptar los comportamientos fraudulentos con el ánimo de lucrarse, configurándose como una empresa más de la trama, en cuyo caso procedería a la venta de mercancías con un agente económico de otro país de la Comunidad Económica Europea. Al tratarse de operaciones de entrega intracomunitaria estaría exenta, pudiendo la empresa C solicitar la devolución de la cuota soportado de IVA.

III. RECREACIÓN DEL FENÓMENO EN UN CASO CONCRETO.

Durante la exposición del fenómeno en este caso supondremos que todas las operaciones que se realizan de compra y venta están gravadas con un tipo impositivo del 21% para facilitar la comprensión del supuesto.

- 1) La empresa A compra a otro Estado Miembro mercancías por valor de 1000€, se auto repercute y soporta 210€ de Adquisición Intracomunitaria.
- 2) La empresa A vende dichas mercancías a la empresa B de otro Estado Miembro por valor de 1500€. La empresa A repercute a su comprado (B) 315€, cantidad que debería ingresar A en concepto de IVA, pero que llegado el momento no realiza tal ingreso.
- 3) La empresa B adquiere mercancías por valor de 1500€ al agente A, más 315€ de IVA como he indicado anteriormente. Dichas mercancías son vendidas al agente C por valor de 1550€ más 325,50€ de IVA. La empresa B ingresa los 10,50€, diferencia del IVA soportado (315€) y del IVA repercutido (325,50€).

- 4) La empresa C compra a la empresa B pudiendo darse las dos posibilidades anteriormente indicadas:
- a. Puede adquirir las mercancías por debajo del valor de mercado, por ejemplo, la empresa B como no ingresa al Tesoro los 240€ de cuota del impuesto puede hacerle un descuento a C de 100€, es decir, rebajar el precio del mercado en 100€ y asegurarse que C será cliente. B no pierde porque, aún rebajando el precio en 100€, sigue teniendo un beneficio de 140€ provenientes de la cuota tributaria no ingresada; más, si la empresa B lo desea, el beneficio añadido al producto por su transformación.
 - b. Puede configurar como una empresa de la trama, en cuyo caso comprará las mercancías a B por un precio 1550€ soportando una cuota de IVA de 248€ y vendiendo posteriormente esas mercancías a una empresa D de otro Estado Miembro. En este caso la venta sería una entrega intracomunitaria y estaría exenta de gravamen, C cuando realice la declaración pedirá la devolución de los 248€ soportados y no deberá declarar ninguna cuota de IVA repercutida.

IV. VARIANTES DENTRO DE ESTE TIPO DE FRAUDE.

Siguiendo a Camarero García, J., podemos diferenciar²² varias variantes en el desarrollo del entramado “Carrusel”, como pueden ser:

- “La mercancía son cajas vacías o con mercancías deterioradas sin valor alguno.
- Lo que circulan no es una mercancía, sino únicamente facturas y documentos simulados de transporte.
- Existen varias empresas pantalla B que actúan en cadena. Dichas empresas compatibilizan la trama como actividades empresariales normales.
- La última empresa pantalla B vende a consumidores finales en lugar de vender a una empresa tipo C.
- La empresa de salida C simula una venta exterior, pero vende en el mercado interior la mercancía.

²² Véase Camarero García, J. (2010) “El «fraude carrusel» en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo”, Revista Cuadernos de Formación, 27, pp. 49-63.

- Existe un circuito interior desde el fabricante hasta la empresa de salida C que vende correctamente en el mercado interior. Sin embargo, la empresa que debía de ingresar el mayor importe de la cuota ha obtenido cuotas deducibles mediante otra cadena fraudulenta, de forma que no ingresa nada o una pequeña cantidad. A este sistema se le llama “cruz belga”²³.

V. ANÁLISIS DEL ENTORNO CONYUNTURAL QUE FAVORECIÓ EL FENÓMENO.

Para poder entender este fraude debemos remontarnos tiempo atrás y examinar las operaciones intracomunitarias en el IVA y su régimen de tributación, tanto antes como después de la entrada de nuestro país en la Comunidad Económica Europea.

Antes de la entrada de nuestro país en la comunidad cada entrega o adquisición de bienes y servicios con otro país eran denominadas como “exportaciones” e “importaciones”. Su sistema de funcionamiento tributario era simple; cuando se realizaba una exportación el sujeto que entregaba las mercancías estaba exento en su país de origen y el adquiriente tributaba en aduana del país donde residiera. En el caso de residente de nuestro país que realizaban una importación de mercancías debían tributar por ella en Aduana adquiriendo un derecho de deducción.

Por este sistema solo defraudaría aquella cantidad del IVA repercutido correspondiente al valor añadido de la operación²³.

Bien entendido que, además, en la Aduana se sometía a un exhaustivo examen de las mercancías comprobando la existencia de estas (cosa que no ocurre en algunos casos de variantes de este fraude indicadas anteriormente), comprobación de documentación y su valor.

Se suprimen las fronteras, divulgando la libre circulación de mercancías y personas, al entrar en vigor el 1 de enero de 1993 la Acta Única Europea²⁴. Se llevo a cabo la

²³ Para entenderlo mejor seguimos el ejemplo anteriormente expuesto:

La empresa A realiza una importación por valor de 1000€ más 210€ (que paga en aduana) en concepto de cuota de IVA ya que al ser una importación debe tributar en la Aduana. Posteriormente vende a B por valor de 1500€ y un IVA de 315€ (cantidad que debería ingresar en el tesoro como IVA repercutido). Si dejara de ingresar los 315€ la cantidad defraudada solo sería la diferencia, es decir: 315€- 240€= 105€.

²⁴ Puede consultar el Instrumento de Ratificación del Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 (*BOE* núm. 158, de 3 de julio de 1987).

confección de un sistema transitorio para los regímenes tributarios europeos con el objetivo de alcanzar en un período corto de tiempo una única administración fiscal; donde se repercutiera por el vendedor la cuota del IVA en el país de destino al cliente generándose un derecho deducción para este último. Pero esta meta a alcanzar tras casi 20 años después no se ha conseguido debido a varios factores:

- La naturaleza del impuesto es indirecta ya que incurre -como mencioné al inicio del trabajo- en una manifestación indirecta de la capacidad económica. Por lo que, la totalidad de la cuota del IVA es pagada por el consumidor final -aunque haya sido ingresado en forma de cuotas más pequeñas por los proveedores- como hemos visto anteriormente. Según el sistema de funcionamiento del IVA en el proyecto de una única administración fiscal se tributaría en el país de residencia del vendedor de las mercancías; produciéndose una desigualdad en las cuotas tributarias de las entrega y adquisiciones intracomunitarias al ser los tipos de gravámenes distintos en cada Estado Miembro; causando al mismo tiempo, y como consecuencia de lo anterior, una desigualdad en las deducciones.
- Otro de los elementos de ejecución del impuesto sería que -al existir una única administración fiscal- las cuotas que se ingresarán en el Tesoro producirían derecho a deducción en todo el ámbito de la Comunidad Económica sin influencia o condición del Estado en que se produjo el ingreso; disminuyendo la recaudación de aquellos Estados importadores como España.
- Finalmente, este cambio y unificación de las administraciones fiscales europeas en una sola supondría una cesión de soberanía de cada Estado miembro en materia fiscal, cesión que pocos Estados o ninguno están dispuestos hacer.

Se creó como he mencionado anteriormente un régimen de forma transitoria para la tributación de operaciones intracomunitarias en el IVA; el funcionamiento de este sistema es simple el adquirente se auto repercute la cuota al mismo tiempo que se la deduce; posteriormente en la siguiente entrega de bienes o prestación de servicio realizada en el mercado interior del operador debe repercutir el importe anterior. Produciéndose así la inversión del sujeto pasivo²⁵ anteriormente tratada, inversión por

²⁵ Véase: Sentencia Administrativo Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 6, Rec 160/2013 de 29 de octubre de 2014.

la que el adquirente antes no estaba obligada a realizar el ingreso de ninguna cantidad al Tesoro por las operaciones de adquisición y con este régimen se introduce dicha obligación.

Pero dicho régimen transitorio tras tantos años de su puesta en funcionamiento aun no parece encontrarse una solución conjunta que permita tener una administración fiscal única.

VI. CONSECUENCIAS ECONOMICAS Y RECAUDATORIAS.

Dicho fraude tiene consecuencias muy graves entre las que destacan:

- Económicas para la Hacienda Pública, ya que se reduce la recaudación de los contribuyentes que participan en el “carrusel”. Al mismo tiempo que se resienten los fondos de las arcas públicas al exigir la devolución que aquello soportado por uno y no ingresado por el anterior. Siendo las consecuencias económicas para las Administraciones Públicas doblemente negativas.
- Para el mercado, la elusión de la cuota de IVA por agentes de ciertos sectores económico ha llevado al fomento de la compraventa de productos y servicios por debajo del nivel de precios de mercado. Con la reducción fraudulenta de coste en la producción y venta de mercancías se ha potenciado la competencia desleal²⁶; los empresarios y profesionales que cumplen rigurosamente con sus obligaciones tributarias se ven en la imposibilidad de competir en el mercado con los agentes defraudadores de impuestos como el IVA, llevando a algunos contribuyentes modelo a abandonar el mercado por la falta de recursos a la hora de competir por el gran volumen de fraude cometido por los agentes que han llegado incluso a convertirse líderes en el sector.
- Consecuencias morales, los defraudadores aun no pagando este impuesto posteriormente parte de él se destinarán a servicios de los cuales se podrá

Sentencia Contencioso-Administrativo N° 97/2017, Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Rec 161/2016 de 19 de mayo de 2017.

Sentencia Administrativo Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Rec 402/2009 de 10 de mayo de 2012.

Sentencia Administrativo N° 274/2008, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso, Sección 4, Rec 494/2005 de 11 de marzo de 2008.

²⁶ Véase la Ley 3/1991, de 10 de enero, de competencia desleal (BOE núm. 10, de 11 de enero de 1991).

beneficiar como ciudadano español y de la Unión Europea, en otros casos incluso en la declaración solicitaran la devolución de las cuotas soportadas para aumento de sus beneficios a sabiendas de la elusión del ingreso en el Tesoro que están obligados a realizar.

VII. CONTROL DEL FRAUDE FISCAL EN EUROPA.

Una vez explicado el mecanismo de funcionamiento del tributo así como las posibles acciones defraudadoras que se puedan cometer en él, resulta gravemente llamativo la facilidad o accesibilidad a la comisión de fraude en un impuesto tan importante como es el IVA y en un ámbito tan amplio como es la Comunidad Económica Europea; esto puede llevar al pensamiento o propuesta personal de medios simples de lucha contra estas prácticas tan comunes; en este trabajo se ha expuesto un tipo básico del “fraude Carrusel” cuyo objetivo primordial ha sido la rápida y fácil comprensión del lector.

Cuando nos vamos a la práctica, al tráfico diario de mercancías en la Unión Europea vemos como la trama descrita simplificada en nuestro estudio se amplifica y complica de forma exponencial localizándose un número alto de operadores comerciales que generan inmensas y diversas tramas defraudatoria, en las que cada proveedor o cliente tiene un papel distinto y fundamental para la comisión del fraude. Vemos como un mismo operador llega a actuar en múltiples mercados y entrelazar sus operaciones, convirtiendo la función de detectar dichas tramas de fraude en un auténtico arte, para el cual se necesita un nivel de conocimiento, prácticas, documentación y cooperación inimaginables.

La lucha contra esta práctica de fraude tan extendida resulta muy compleja. Esta complejidad se ve aumentada con el número tan amplio de operadores de distintos Estados Miembros involucrados, así como distintos mercados y distintos tipos de cooperadores. También debemos hablar de los diversos departamentos tributarios que son afectados, así como los distintos órganos judiciales que son necesarios para exterminar este tipo de maquinaciones que afectan a todas las arcas de las Haciendas Comunitarias.

En esta lucha nos vemos obligados a resaltar la gran importancia de los esfuerzos por conseguir una buena y fluida coordinación y comunicación administrativa y funcional. También hay que indicar que estas tramas de fraude se mueven tanto a nivel nacional como extranjero por lo cual se ve aumentada la dificultad para combatirlos.

Todos los Estado Miembros deben encauzar sus acciones en una misma dirección y con una misma meta, definiendo una estrategia común para combatir el fraude en el IVA, esta debe estar encaminada a los siguientes objetivos:

- Definir medidas preventivas de forma que se pueda evitar la aparición de prácticas fraudulentas.
- Anticiparte al fraude para poder detenerlo en la fase inicial²⁷.
- Persecución penal y endurecimiento de las penas contra las Haciendas Públicas de la Comunidad²⁸ así como la inhabilitación de la profesión.
- Acciones encaminadas a la recuperación de la mayor cantidad de las cuotas defraudadas.

La Comisión Europea ha conseguido el “Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA”, se configura como una normativa que supone el inicio de la consecución de los objetivos anteriormente mencionados.

La existencia de un “Registro de Operadores Intracomunitario” (ROI) donde se recoge todos los operadores nacionales a tiempo real que participan en el mercado intracomunitario realizando entrega y adquirentes de bienes y servicios. Una de las funciones destacadas de este registro es que cada operador debe estar registrado y poseer un “número de identificación fiscal” (NIF) para que sus operaciones intracomunitarias estén exentas de IVA. De tal forma que cada operador que realice una entrega o prestación de servicio intracomunitario, si quiere que esa operación esté exenta de IVA, deberá poseer un NIF o número de identificación fiscal. Por este sistema será registrado como operador intracomunitario.

Conseguir los objetivos establecidos es un gran reto para la Comunidad Europea, dicha consecución puede alcanzarse más fácilmente intentando detectar y expulsar del mercado las “sociedades durmientes”; podemos decir que son aquellas empresas que se crean sin

²⁷ Tratar las acciones preparatorias encaminadas a cometer fraude como si estuviéramos ante el fraude en sí; deben detectar las primeras acciones o los primeros indicios para eliminar por completo el nacimiento de una trama.

²⁸ En este aspecto la reforma del Código Penal de 2015 dio un gran paso hacia este objetivo, endureciendo las penas y ampliando la conducta típica a las acciones encaminadas a la comisión de fraude de las arcas de la Comunidad Europea. Sobre este tema véase el título XIV de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (*BOE* núm. 281, de 11 de noviembre de 1995).

Así como el Manual de Morillas Cuevas, L. (2016) “Sistema de derecho penal español: parte especial” citado anteriormente, capítulo 33.

actividad real y que se encuentran estancadas y sin movimientos excesivos de operaciones para, pasado un tiempo, incorporarse a la trama defraudatoria sin levantar sospechas. Para prever esto existen unas medidas básicas como por ejemplo la presencia de una autoridad en el domicilio fiscal o fabricas donde se produce la actividad y comprobar el correcto funcionamiento de estas entidades; si de lo contrario se detecta la inactividad del agente deberá ser expulsado inmediatamente del tráfico mercantil.

VIII. LA “TEORIA DEL CONOCIMIENTO” Y EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD EN SUPUESTOS DE MAYOR COMPLEJIDAD.

La Comisión Europea mediante su tercer informe²⁹ en la lucha comunitaria por eliminar todos los indicios o actuaciones fraudulentas contra el IVA hace hincapié en la exposición de la “teoría del Conocimiento”; esto podemos verlo en su apartado 6.1.4 dicta que *“para facilitar la carga de la prueba en mecanismos de fraude complejos, algunos Estados miembros han reforzado recientemente su legislación antifraude introduciendo una responsabilidad fiscal solidaria, también conocida como teoría del conocimiento”*.

Con este mecanismo se pretende crear una nueva responsabilidad o ampliar la existente para el sujeto pasivo, de tal forma que, éste será responsable del ingreso en el Tesoro de la obligación tributaria de su proveedor o vendedor en el caso de que conociere o hubiera debido conocer las prácticas de fraude llevadas a cabo por este último.

La “teoría de conocimiento” se trata del desarrollo de una responsabilidad solidaria con el proveedor o vendedor de mercancías. Con este mecanismo se intenta conseguir principalmente dos objetivos; uno es la disuasión y denuncia de aquellas prácticas que intenta eludir el pago de la cuota de IVA, por otro lado, se pretende disminuir el impacto negativo sobre las arcas públicas que ha venido teniendo y tiene en la actualidad la evasión del pago de impuestos.

Pero esta medida debe de respetar el principio de proporcionalidad, teniendo su cimentación jurídica en la Sexta Directiva³⁰.

²⁹ Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre “la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA”, Bruselas 16 de abril de 2004.

³⁰ Véase la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, (DOCE L, 145, de 13 de junio de 1977).

Del art. 21 de esta Directiva podemos deducir quienes son deudores de este impuesto y en su art.31 establece que “(...) los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago de este”.

El artículo 22.7 dicta que “los Estados miembros adopten las medidas necesarias para que las personas que sean consideradas solidariamente responsables del pago del impuesto, cumplan las obligaciones de pago previstas”.

Seguidamente, en el mismo art. 22.8 designa que “Los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude”.

Cuando recurrimos a nuestro ordenamiento jurídico podemos consultar la Directiva³¹2006/112 en la misma dirección que la Sexta Directiva vista arriba. En el artículo 273 señala que “Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”.

Conforme a lo señalado anteriormente como uno de los objetivos de la “Teoría del Conocimiento” como era la disuasión de los agentes de mercado en su participación en las tramas o en su búsqueda personal de beneficio adquiriendo bienes y servicios a dichas tramas fraudulentas de las cuotas de IVA, nuestra legislación recoge éste objetivo en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre³² mediante la aplicación de dicha teoría aplicando la responsabilidad subsidiaria del comprador del IVA repercutido por el empresario o profesional proveedor o vendedor.

Para entenderlo más claramente, podemos decir que la base de esta responsabilidad es que llegado el momento del devengo, si el agente que ha vendido y repercutido el correspondiente IVA no realiza el ingreso en el Tesoro, la Hacienda Pública española podrá exigir que esa

³¹ Para conocer más sobre esta materia en nuestro Estado véase la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido.

³² Véase Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE núm. 286, de 30 de noviembre de 2006), por la que se modifica la Ley 37/1992 sobre el IVA mencionada a lo largo del documento).

obligación recaiga sobre el comprador de dichas mercancías, es decir, que pague el IVA no ingresado por el vendedor o no pudiendo este realizar el pago o negándose a realizarlo la Hacienda Pública podrá negarle el derecho de deducción que nació a favor del comprador al repercutirle el IVA el vendedor.

En cuanto a la jurisprudencia sobre la teoría del conocimiento nos encontramos con tres tipos de caso:

I. Sujeto pasivo que ignora la cadena de fraude.

Aquellos empresarios o profesionales que desconocían de su propia participación en el entramado de fraude no se les puede negar su derecho de deducción nacido en las adquisiciones de bienes y servicios. Así viene recogido en una amplia jurisprudencia, ponemos de ejemplo algunos casos siguiendo a Moreno Valero, P.A.³³ :

- El primero de los ejemplos es un caso en el que se ven involucradas tres empresas, siendo el nombre de la que vamos a tratar primero “*Commissioners of Customs & Excise*” en adelante haremos referencia a ella como “Comissioners”.

Moreno nos expone que “*esta empresa solicita la devolución del Impuesto sobre Valor Añadido ingresado por la compra en el Reino Unido de microprocesadores que después fueron exportado a otro Estado miembro*”.

Se trataba de una trama de fraude de IVA existiendo una serie de empresas que se veían implicadas en la cadena de fraude, no teniendo conocimientos del fraude ni de la procedencia ilícita de los precios de las mercancías, lo característico es que en el entramado existía tal número de empresas involucradas que estas a las que nos referimos no habían tenido ningún tipo de relación u operación con la empresa cabeza del fraude.

Lo que se debatía en los tribunales era la aplicación o no del derecho de deducción, finalmente se sentenció que dichas operaciones tenían un origen ilícito y que siguiendo el ordenamiento jurídico inglés no cabía la grabación de estas operaciones por el impuesto, concluyendo que era de imposible aplicación el derecho a deducción de las cuotas por los “Comissioners”.

³³ Moreno Valero. P.A. (2011) “El fraude en el IVA y sus desencadenantes”, *Crónica Tributaria*, 139, pp. 165-178.

- Un segundo ejemplo fue el resuelto por la “Sentencia 12 de enero de 2006” del Tribunal Superior de Justicia inglés, donde se deseaba resolver si una empresa tenía derecho a deducir la cuota soportada, en el caso de que se tratara de una empresa modelo en sus obligaciones con la Hacienda Pública, pero que en la red de compra y venta donde hubiera participado se gestionara una trama de fraude sin el conocimiento de ningún aspecto de dicho fraude.

El Tribunal de Justicia estableció que “los siguientes conceptos tiene carácter objetivo: actividad económica, sujeto pasivo y entrega de bienes.

Finalmente resolvió la cuestión y *“negó que se pudiera investigar las intenciones de los sujetos pasivos al realizar operaciones económicas sujetas objetivamente al impuesto, para excluirlas del ámbito de aplicación del mismo y consideró que no puede impedirse la deducción del IVA soportado, al operador que involuntariamente se ve inmerso en un fraude en cadena”*.

De los anteriores ejemplos deducimos que el no ser conocedor de la trama no exime de responsabilidad, aunque hay que acudir al caso y circunstancias concretas para determinar la responsabilidad y si cabe derecho de deducción o no.

II. Sujeto pasivo conocedor o colaborador del fraude.

En la misma línea seguido en el Reino Unido, en el marco de dos litigios entre el Sr. Kittel y Recolta Recycling, y el Estado belga, este último también pretendía negar el derecho a deducir a quien se encontrara en una cadena de fraude.

La argumentación que se esgrimió para negar el derecho a deducir fue que, los contratos en que se basaban las facturas cuyo Impuesto pretendía deducirse, sería nulo de Pleno Derecho de acuerdo con el Derecho Civil Belga, por ser su causa la comisión de un fraude sobre el IVA, por lo tanto, ilícita.

La Administración tributaria belga consideró que una sociedad había participado deliberadamente en un fraude de IVA de tipo carrusel para recuperar importes de IVA facturados por proveedores respecto a una sola y misma mercancía y que las entregas realizada a esta empresa eran ficticias. Por todo lo anterior, denegó el derecho a deducir el IVA abonado por dichas entregas.

La *“Cours de Cassation belga”* decidió suspender el procedimiento y plantear cuestión prejudicial, en la idea de que un contrato que tiene como finalidad la organización de

un fraude en perjuicio de terceros es nulo de pleno derecho por ilicitud de su causa. Por tanto, podría impedirse el derecho a deducir.

La duda es si esto es aplicable cuando la causa del contrato es precisamente cometer un fraude en el IVA, y no cualquier otro tipo de fraude. Y si es aplicable tanto cuando el fraude es cometido por ambos contratantes como si es conocido sólo por el vendedor.

La cuestión fue resuelta por Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de fecha de 6 de julio de 2006. El Tribunal reitera lo que ya dijo en la Sentencia de 12 de enero de 2006: recuerda que los conceptos de entrega de bienes y de actividades económicas tienen carácter objetivo y que se aplican con independencia de los fines y resultados de las operaciones de que se trate, y repite que es contraria a los objetivos de la Comunidad la obligación de una Administración tributaria de indagar a fin de determinar la intención de un operador distinto del sujeto pasivo y el posible carácter fraudulento de una operación de la cadena de entregas de la que este sujeto no tenía ni podía tener conocimiento, a fin de denegar el derecho a deducir.

El hecho de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de ventas anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado. Porque siguiendo a Moreno Cueva, P.A. en su exposición defiende que *“según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA y resultante de los artículos 2 de la Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio”*.

El Tribunal finalmente reitera que *“los operadores que adopten todas las medidas razonables exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado”*.

De todo ellos deducimos que cuando un sujeto pasivo adquiere una mercancía o servicio sin conocimiento de la intención defraudatoria del vendedor y sin medios para comprobar dicha intención debemos acudir al art. 17 de la Sexta Directiva donde podremos ver como *“la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo”*.

En cambio, sigue el Tribunal, *“los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica, no se cumplen en caso de fraude fiscal cometido por el propio sujeto pasivo”*.

Por tanto, si un sujeto pasivo se ha beneficiado del derecho de deducción sin tener derecho a ello o lo ha hecho de forma fraudulenta, la Hacienda Pública está obligada a exigir la devolución de dichas deducciones, así como a la denegación de dicho derecho por un órgano judicial.

La novedad consiste en la afirmación de que *“el derecho a la deducción no puede verse afectado por el mero hecho de que exista en la cadena comercial un sujeto incumplidor, sino que, para poder limitar este derecho, el sujeto debe tener conciencia de que comete o, colabora al menos, en un fraude”*. Por lo que no es necesario ser el sujeto activo de la acción típica de defraudar, sino que con el simple conocimiento de los hechos y la pasividad ante ellos coloca al sujeto pasivo como cómplice o colaborador, ya que la omisión se equipara con la acción del fraude.

La conclusión del Tribunal en la sentencia de 6 de julio de 2006 es que corresponde al órgano jurisdiccional nacional *“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”*; pero *“la solución no es la misma cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, pues en este caso el derecho a deducir no puede denegarse”*.

III. Sujeto pasivo organizador de la trama.

Cuando el propio sujeto pasivo es el que realiza y crea la trama para beneficiarse de las deducciones de forma fraudulenta ya que inicialmente no tenía derecho, es de lógica aplicable que no sea posible la deducción de las cuotas³⁴.

De ello podemos deducir que el comprador realiza las operaciones de adquisición de bienes y servicios con el único propósito de obtener un beneficio fiscal. Por lo cual deberemos entender que se han realizado correctamente la entrega de bienes y servicios pero que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducción de la cuota ya que realiza las

³⁴ Así lo estipula la sentencia del Tribunal de Justicia inglés de 21 de febrero de 2006.

operaciones comerciales con fines fraudulentos, cometiendo un delito de fraude contra la Hacienda Pública.

La sentencia acepta que *“un sujeto puede optar entre un tipo de operaciones u otras basándose en consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen de IVA y que, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que minimice su deuda fiscal”*.

Pero no permite la realización de operaciones comerciales con el único objetivo de obtener deducciones indebidas fomentando el fraude del IVA.

CONCLUSIONES.

La pretensión de los particulares y empresas de minimizar la incidencia del impuesto sobre sus economías se manifiesta en múltiples situaciones de fraude. Entre todas ellas, centramos nuestro análisis en las que tienen como resultado la elusión del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En realidad, los altos índices de fraude en el IVA resultarían paradójicos si no comprendemos adecuadamente la mecánica aplicativa del impuesto y sus efectos reales sobre las economías de los agentes económicos. El IVA proclama su neutralidad, necesaria para evitar distorsiones en los mercados. Se supone que no debe afectar económicamente a los prestadores de bienes y servicios, puesto que su finalidad es gravar la capacidad económica de los consumidores finales. Sin embargo, no es esta la percepción de los sujetos pasivos del impuesto (empresarios y profesionales), incapaces de desglosar sus beneficios del precio final incluido el impuesto. Por otra parte, la morosidad del consumidor y la periodicidad de los devengos del impuesto, producen un coste financiero real para el sujeto pasivo, ese para el que el impuesto había de ser neutral. Además, es tentador utilizar el tributo de forma ventajista frente a los competidores. Ofreciendo mejores precios finales a través de la elusión de las cuotas de IVA. Ya tenemos el triángulo del fraude fiscal que afecta a este impuesto.

De las múltiples manifestaciones del fraude en el ámbito de este impuesto, hemos elegido la que nos pareció más extendida, y la más a tono con el carácter de un impuesto armonizado. Que encuentra posibilidades de elusión en el propio diseño transnacional del tributo. Que aprovecha para la evasión las dificultades de comunicación entre las agencias.

Después de la comprensión del fenómeno, el análisis de sus casusas, de sus agentes favorecedores, y del impacto de las medidas normativas en su intención de atajar el problema,

estaríamos en condiciones de establecer algunas líneas de mejora. Una de ellas, fundamental, es aproximar más aun las legislaciones nacionales intentando evitar resquicios para la evasión o “planificaciones fiscales agresivas”, aunque ello suponga limitar más aun la soberanía fiscal. Además, por supuesto, de ahondar en el camino ya emprendido de mejora de la comunicación de información entre las agencias tributarias, de auténtico respeto al principio de lealtad institucional.

BIBLIOGRAFIA.

<http://queaprendemoshoy.com/el-fraude-carrusel-en-el-iva/>

<http://www.elmundo.es/economia/2015/11/09/563f7ced46163fff2d8b465b.html>

http://economia.elpais.com/economia/2016/08/12/actualidad/1471030692_587060.html

Moreno Valero, P.A. (2011) “El fraude en el IVA y sus desencadenantes”, *Crónica Tributaria*, 139, pp. 165-178 (disponible *on line*: <http://www.ief.es>).

Camarero García, J. (2010) “El «fraude carrusel» en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo”, *Revista Cuadernos de Formación*, 27, pp. 49-63 (disponible *on line*: <http://www.ief.es>).

http://ec.europa.eu/translation/bulletins/puntoycoma/88/pyc884_es.htm (revista de los traductores... pie de página).

Calvo Vérguez, J. (2016) “El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes Carrusel”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, 5, pp. 1-24 (disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Barciela Pérez, J.A. (2015). “Fraude carrusel e interpretación de la Sexta Directiva en ausencia de legislación nacional. La STJUE Italmoda, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13”. *Revista Quincena Fiscal*, 21, pp. 1-18 (disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Barciela Pérez, J.A. (2013)” Las tramas de fraude en el IVA: la STS de 23 de mayo de 2012 (asunto Investrónica) y la STJUE en el asunto Mahagében Kft y otros”, *Revista Quincena Fiscal*, 10, pp.

Martín López, J. (2015)” Planificación fiscal agresiva y normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *Revista Quincena Fiscal*, 8, pp.1-41 (disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Hermosín Álvarez, M. (2012). “Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Las operaciones triangulares”, en VVAA (2012) *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Editorial Civitas, Madrid, (disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Alonso González, L. M. (2011) “Nuevas formas de defraudación internacional del IVA. El fraude carrusel en los servicios”, *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, 26, pp.1-22 (disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Rodríguez Márquez, J. (2008) “El abuso de derecho en el ámbito del IVA: una nueva precisión en la doctrina elaborada por la jurisprudencia comunitaria”, *Revista Quincena Fiscal*, 9, pp. 1-7, (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Bonet Sánchez, M. P. (2007) “Abuso del derecho comunitario a deducir el IVA soportado en los asuntos «Halifax» y «Huddersfield».” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 6, pp.1-7 (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Cordero González, E.M. (2015) “El IVA diferido a la importación. Ayudas de estado y principio de igualdad.”. *Revista Quincena Fiscal*, 21, pp.1-16. (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Macarro Osuna, J.M. (2014) “La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA”, *Revista española de Derecho Financiero*, 161, pp. 1-25. (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Calvo Vérguez, J. (2013) “La emisión de facturas rectificativas en el IVA derivadas de una declaración de concurso”, *Anuario de Derecho Concursal*, 30, pp. 1-27 (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Calvo Vérguez, J. (2009) “En torno a las devoluciones de ingresos indebidos derivados de cuotas tributarias de repercusión obligatoria del IVMDH en el territorio foral navarro: una aproximación a la línea seguida por el TSJ de la Comunidad Foral Navarra”, *Revista Quincena Fiscal*, 5, pp. 1-9 (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Vázquez del Rey Villanueva, A. (2011) “Aproximación crítica a las concepciones habituales sobre el IVA”, *Revista española de Derecho Financiero*, 152, pp. 1-21 (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Barciela Pérez, J.A. (2014) “La modificación del IVA por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre y el Derecho de la Unión” *Revista Aranzadi Doctrinal*, 11, (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Falcón Tella , R.(2006) “El fraude de ley y el IVA [STJCE Halifax, de 21 febrero 2006(TJCE 2006, 383)]: la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado”, *Revista Quincena Fiscal*, 6, pp: 1-15 (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Falcón Tella , R.(2006) “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 enero 2006(TJCE 2006, 16) : la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad

previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude”, *Revista Quincena Fiscal*, 2, pp: 11- 17(disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Serrallonga Sivilla, M. M. (2015). “Hacienda del Estado. Impuesto de Sociedades e IVA. Competencias entre el Estado y Navarra. Conflicto entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Hacienda Tributaria de Navarra. Requerimiento rechazado por extemporáneo”, *La Administración Práctica*, 4, pp. (disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Alfonso Laso, D. de y Bautista Samaniego, C. (2011) “El Código Penal Español visto e interpretado por el Tribunal Supremo y la Fiscalía General del Estado”, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, pp. 857.

Puebla Agramunt, N. (2007) “La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena”, *Crónica Tributaria*, núm. 123, pp. 149-172.

Calvo Vérguez, J. (2016)” El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes Carrusel”. *Revista Aranzadi Unión Europea*, 5, pp. 1-24 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Tovillas Morán, J.M. (2013) “La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, 10, pp 19-33.

Rodríguez-Bereijo León, M. (2016)” La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Tarricco y otros» y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA”, *Revista Española de Derecho Europeo*,58, pp. 1-22 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Villar Ezcurra, M. (2014)” La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA”. *Revista Quincena Fiscal*, 7, pp. 1-34 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Ruiz Hidalgo, C. (2015)” La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude, sin que se regule en la norma interna, a la vista del Asunto ITALMODA”, *Revista Quincena Fiscal*, 20, pp. 1-15 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Barciela Pérez, J.A. (2014) “El uso fraudulento de tarjeta como medio de pago en el IVA. El asunto Dixons C-494/12”, *Revista Quincena Fiscal*, 11, pp. 1-14 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Soler Belda, R.R. (2013) “IVA, módulos y fraude fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, 8, pp.14.

Delgado García, A.M. (2016) “La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica”, *Revista española de Derecho Financiero*, 169, pp.1-18 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Méndez Cortegano, I. y Pujante Gil, J. A. (2008) “Estrategias de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario” *Rev. Cuadernos de Formación*, 6, pp.255-271 (Disponible on line: <http://www.ief.es>).

Martin Queralt, J. et alii (2017) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 964 pp.

Gómez de la Torre del Arco, M (2010) “Las etapas en la financiación autonómica. Un nuevo sistema de financiación” *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLIII, pp. 331-354.

Alonso González, L.M., Corona Ramón, J.F. y Valera Tabueña, F. (1997) *La armonización Fiscal de la Unión Europea*, Barcelona, Cedecs.

LEGISLACION.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* núm. 302, de 18/12/2003).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (*BOE* núm. 312, de 29/12/1992).

Real Decreto de 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (*BOE* núm. 251 de 20 de octubre de 1993).

Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificaciones de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (*BOE* núm. 137 de 08 de junio de 1991).

Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (*BOE* núm.73 de 26 de marzo de 1991).

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (*BOE* núm. 314 de 31 de diciembre de 1992).

la Constitución Española (BOE núm. 311, 29 de diciembre de 1978).

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).

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).

Instrumento de Ratificación del Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 (*BOE* núm. 158, de 3 de julio de 1987).

Ley 3/1991, de 10 de enero, de competencia desleal (*BOE* núm. 10, de 11 de enero de 1991).

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (*BOE* núm. 281, de 11 de noviembre de 1995).

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, (*DOCE* L, 145, de 13 de junio de 1977).

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (*BOE* núm. 286, de 30 de noviembre de 2006), por la que se modifica la Ley 37/1992 sobre el IVA mencionada a lo largo del documento).