

EL FRAUDE ORGANIZADO EN EL IVA: PROBLEMÁTICA ACTUAL Y ALTERNATIVAS DE ACTUACIÓN FRENTE AL MISMO

JAVIER BAS SORIA

*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF*

Extracto:

EL fraude en el sistema transitorio del IVA se ha convertido en una gran preocupación para las Administraciones fiscales de la Unión Europea. Al tratarse de una mera práctica defraudatoria, desligada de cualquier problema interpretativo o de defecto en la definición normativa de los elementos del tributo, las respuestas dadas por las Administraciones fiscales de los Estados miembros han sido particulares. Ello ha dado lugar a una serie de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los que ha sentado unos principios que se deben respetar por los Estados miembros al arbitrar las medidas para lidiar con este problema. En el caso español, las medidas se han reflejado a nivel normativo de manera especial en la revocación del NIF, la baja en los registros de operadores intracomunitarios y de devolución mensual y el establecimiento de un supuesto específico de responsabilidad. El autor analiza en el presente artículo tanto la problemática como los mecanismos de solución arbitrados, especialmente las medidas normativas, realizando un análisis crítico de las mismas a la luz de la citada jurisprudencia comunitaria.

Palabras clave: IVA, defraudación fiscal, operaciones intracomunitarias, número de identificación fiscal y responsables tributarios.

Sumario

1. Planteamiento.
2. El marco normativo del que se aprovecha el fraude.
3. La operativa del fraude.
 - 3.1. El fraude en las adquisiciones.
 - 3.2. El fraude carrusel.
 - 3.3. Otras modalidades del fraude carrusel.
 - 3.4. Los sujetos participantes en el fraude.
 - 3.5. Principales sectores de fraude ligado a operaciones internacionales.
4. Actuaciones de prevención y represión del fraude en las operaciones internacionales.
 - 4.1. Opciones adoptadas en la Unión Europea.
 - 4.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con las distintas medidas adoptadas contra el fraude carrusel.
 - 4.3. Medidas arbitradas en España.
5. Conclusiones.

1. PLANTEAMIENTO

El Impuesto sobre el Valor Añadido, como su propio nombre indica, pretende gravar la adición de valor que empresarios y profesionales realizan a los bienes y servicios que son objeto de sus actividades. El mecanismo elegido en el Sistema Común de IVA para determinar este valor añadido, conocido como crédito de impuesto, se fundamenta en la tributación por el valor total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan los empresarios y profesionales, permitiéndose la deducción de las cuotas que a su vez hayan soportado por repercusión de otros empresarios o profesionales, ingresando en el Tesoro la diferencia entre el impuesto repercutido y el impuesto soportado.

Esta mecánica de liquidación ha supuesto la existencia de prácticas para el abuso de la deducción, minorando la carga tributaria de los obligados de forma impropia. Especial relevancia han tenido, y aún mantienen, la deducción de facturas falsas, expedidas tanto por empresarios dedicados de forma principal a esta actividad y que simplemente evitan el ingreso del impuesto que se repercute (los conocidos como «factureros»), como por empresarios acogidos a modalidades de tributación objetiva (el régimen especial simplificado), para los que el aumento de las operaciones no se traduce en un incremento de la deuda tributaria. En ambos casos, las facturas expedidas no se corresponden con operaciones reales o suponen un incremento del precio de estas sobre su valor normal, generando con ello mayores deducciones de las procedentes en los destinatarios. La ventaja que ofrece la deducción impropia frente a la mera evasión del ingreso fiscal es trasladar el elemento principal del riesgo fiscal al expedidor de las facturas; con ello no sufre la contingencia el empresario con una actividad real y que quiere mantenerse en el mercado, sino otra persona que carece normalmente de esa actividad, por lo que su extrañación del mercado no supone una contingencia valorable. Por otro lado, la empresa que minorra su carga fiscal se ampara en un documento de deducción completo, de gran relevancia en un impuesto de carácter formalista como es el IVA, lo que impone una carga de prueba más extensa a la Administración para descubrir la falsedad de las facturas. Ello requiere, invariablemente, la necesaria participación de la Inspección de los Tributos, que, por la propia configuración de sus procedimientos, contempla un menor número de actuaciones de control, con unas mayores posibilidades de escapar con éxito en este fraude.

Los fraudes de los que vamos a ocuparnos en este estudio parten de la misma idea presente en los supuestos antes mencionados. Mas, como luego analizaremos, presentan dos rasgos específicos. El primero es que no atienden generalmente a la reducción de la carga tributaria de una empresa con una actividad real. Su objetivo, mediante el aprovechamiento del sistema transitorio en los intercambios intracomunitarios, es sustraer del Tesoro el mismo importe del impuesto que se deja de ingresar y distribuirse entre todos los participantes dicha cantidad, sin que exista otra actividad real distinta a este fraude. La segunda, presente también en algunos casos de facturación falsa, aunque en mucha

menor medida, es la organización del fraude. La experiencia ha demostrado que con la finalidad de obtener este provecho indebido se forman verdaderas tramas o cadenas de empresarios esperando todos y cada uno su trozo en el pastel. Precisamente, la estructura circular de los participantes en el fraude, que hacen circular los bienes entre ellos, devino su denominación de «fraude carroussel» en Francia, traducida en España por fraude carrusel¹.

La magnitud del problema se ha convertido en inmensa. Las estimaciones más fiables del importe del fraude carrusel, como la realizada por la Comisión Europea, lo cuantifican en un 10 por 100 de los ingresos fiscales por IVA de los Estados miembros², que alcanza la cifra de 60.000 millones de euros. Otros autores se aventuran con cifras mucho más altas, como 12.000 millones de euros solo en Gran Bretaña³.

Muchos son los perjudicados por esta actividad ilegal. En primer lugar, se sitúa, evidentemente, la Hacienda Pública, por los ingresos fiscales perdidos cuya magnitud hemos avanzado. También se perjudica a empresarios legítimos, que se ven desplazados y pierden oportunidades de negocio, pues en muchas ocasiones el fraude carrusel sirve para introducir en el mercado productos a unos precios inferiores a los normales, basándose dichos precios no ya en una actividad productiva o comercial, sino en el «ahorro» proporcionado por el impuesto evadido. También puede perjudicar a los consumidores de los bienes y servicios, sobre los que se pueden proyectar los procedimientos de comprobación tributaria e incluso se pueden ver afectados en su patrimonio por la pérdida del derecho a deducir o por el establecimiento de supuestos de responsabilidad, ante el convencimiento por los órganos de comprobación de la participación más o menos mediata en la defraudación. Igualmente otras instituciones prestadoras de servicios, fundamentalmente del sector financiero, pueden verse salpicadas en su imagen por la utilización que de las mismas hacen las redes de fraude. Finalmente, incluso la imagen internacional de un país puede verse afectada, cuando las tramas los eligen para residenciar a las sociedades distribuidoras, redundando en perjuicios adicionales para sus empresas que pueden ser evitadas por los operadores de otros Estados ante la evidencia de una mayor suspicacia de las autoridades fiscales de los demás Estados miembros en relación con las operaciones que provienen de dicho país.

2. EL MARCO NORMATIVO DEL QUE SE APROVECHA EL FRAUDE

El 1 de enero de 1993 se estableció el mercado único europeo, suprimiéndose los controles aduaneros en frontera y la exigencia de derechos por las mercancías que circulan entre los Estados miembros.

¹ También se ha traducido directamente en Italia, con el término «carosello» y en Alemania «Karussellbetrug». Mantiene su denominación específica, quizá más descriptiva, el inglés, que lo denomina *missing trader fraud*, que podemos traducir libremente como el fraude del operador escondido.

² Propuesta de Resolución del Parlamento Europeo sobre una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal [2008/2033(INI)].

³ Tomás MORENO CASTEJÓN, Vicente MARÍN VACAS y Javier HURTADO PUERTA, en su artículo «El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión» recogen esta cifra publicada en el periódico británico *The Independent*.

En el ámbito del IVA, se decidió aplicar un régimen transitorio para los intercambios entre Estados miembros, mientras se lograban las condiciones necesarias para establecer la tributación definitiva en origen (esto es, en la sede del empresario que realiza las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, que llevaría aparejada una compensación entre las Administraciones fiscales por los ingresos percibidos que correspondan a operaciones sobre bienes o servicios que se consuman en otros Estados miembros), basado en la tributación en destino para determinadas operaciones. Para ello, se creaba un nuevo hecho imponible, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, por el que se sujetan los intercambios realizados entre empresarios y otras personas jurídicas, siempre que las mercancías que son objeto de la transmisión se trasladen de un Estado miembro a otro ⁴. El sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria es el que la realice, quedando obligado en consecuencia a declarar el impuesto repercutido y deduciendo el impuesto soportado, de acuerdo con las condiciones generales previstas para la deducción de las cuotas soportadas.

Por otro lado, el empresario o profesional que transmite los bienes con destino a otro Estado miembro, aunque no repercute impuesto con el que compensar las cuotas por el mismo soportadas, no ve perjudicado su derecho a la deducción, al ser la entrega realizada con destino a otro Estado miembro una operación que genera el derecho a la deducción ⁵. Por ello, esta exención se califica de «plena». Podrá, en consecuencia, recuperar las cuotas soportadas a través del mecanismo de la devolución, por el que la Administración reintegra el exceso de las cuotas soportadas que no ha podido ser compensado con las cuotas repercutidas.

Este desglose de la operación en el Estado de origen y el de destino, que permite obtener la devolución de las cuotas soportadas en el primero, se encuentra en la base del fraude que analizaremos en el punto siguiente.

Junto con las operaciones intracomunitarias se han utilizado, en menor medida, otro tipo de operaciones del comercio internacional para el desarrollo de estos mecanismos de fraude. Las exportaciones son las entregas de bienes que son expedidos o transportados fuera del territorio de aplicación del impuesto. Son igualmente operaciones que gozan de exención plena en el impuesto ⁶, por lo que el exportador puede obtener la devolución de las cuotas soportadas.

⁴ Así se establece en el artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, que dispone la sujeción de «las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro: i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36; ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3.º, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo; iii) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva 92/12/CEE por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3.º». En el Derecho nacional este hecho imponible se contempla en el artículo 13 de la Ley 37/1992.

⁵ En este sentido se pronuncia el artículo 169 letra b) de la Directiva 2006/112/CE. Dicho precepto ha sido transpuesto a nuestro ordenamiento por el artículo 94 de la Ley 37/1992.

⁶ Así lo dispone el artículo 146 de la Directiva 2006/112/CE. En la Ley 37/1992 se encuentra en el artículo 21.

La importación es la entrada en el territorio de la Comunidad europea de bienes que no se encuentran a libre práctica⁷, constituyendo otro hecho imponible del IVA. En general, el mecanismo de importación y exportación es menos apropiado para la realización del fraude carrusel, por la existencia de controles por parte de las autoridades aduaneras, que pueden llegar a ser hasta controles físicos, tanto a la salida como a la entrada de las mercancías, y por la liquidación del impuesto en la importación por las propias autoridades aduaneras. No obstante, los defraudadores se han valido de mecanismos normativos que permiten en alguna medida sustraer o minorar el riesgo de controles y esquivar la liquidación por parte de la Administración, como son la inclusión de las mercancías en régimen aduanero, especialmente el tránsito, que difieren el momento de realización de la importación⁸, con mayores posibilidades de sustraer esta al control aduanero, al no existir una presencia ante la Aduana de la mercancía, o la realización de prestaciones exentas durante su vinculación a estos regímenes, que califican la operación como «operación asimilada a la importación»⁹, que debe ser autoliquidada por el contribuyente¹⁰.

En ocasiones también se ha usado el mismo procedimiento de defraudación en el sector servicios. Los servicios, por su carácter incorporeal, tienen una circulación internacional que no es susceptible de someterse a controles basados en el desplazamiento y el cruce físico de las fronteras, como ocurre con las mercancías. La alternativa para su sujeción es el establecimiento de una serie de reglas de localización¹¹, que determinan las circunstancias en las que un servicio determinado debe entenderse realizado dentro del territorio de aplicación del impuesto. Cuando la prestación de un servicio transnacional se realiza por un empresario que no tiene establecimiento en el territorio donde se localiza el servicio y a favor de otro empresario que dispone de establecimiento permanente en dicho territorio se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo¹², por la que el destinatario del

⁷ Artículo 30 de la Directiva 2006/112/CE, transpuesto por el artículo 18 de la Ley 37/1992.

⁸ Artículo 61 de la Directiva 2006/112/CE: «No obstante lo dispuesto en el artículo 60, cuando un bien que no se encuentre en libre práctica esté, desde su introducción en la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes o situaciones contemplados por el artículo 156 o en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes o situaciones. Del mismo modo, en caso de que un bien que se encuentre en libre práctica se halle desde su introducción en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes o situaciones contemplados en los artículos 276 y 277, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes o situaciones mencionados». Transpuesto por el artículo 17.Dos de la Ley 37/1992.

⁹ No se contemplan en la Directiva 2006/112/CE de forma diferenciada las operaciones asimiladas a las importaciones. Su rasgo diferencial, que los bienes hayan sido objeto de entregas o prestaciones exentas durante la permanencia en los regímenes, se conceptúa en el artículo 19.5.º de la Ley 37/1992.

¹⁰ Artículo 73.3 del RIVA: «La liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones y con arreglo al modelo que, a tal efecto, determine el Ministro de Economía y Hacienda. Las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo, conforme a los requisitos establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto. (...)»

¹¹ La Directiva 2006/112/CE dedica numerosos artículos a la localización de los servicios. Debemos destacar el artículo 43, que establece la regla general de localización de los servicios, en el lugar donde tenga la sede de la actividad económica el prestador; aunque se acompaña este precepto de tantas reglas especiales que lo convierten casi en una rareza: el artículo 45, para los servicios relacionados con inmuebles; el 46, para los transportes, el 52, para servicios culturales y similares; el 56, para los servicios por vía electrónica y los servicios empresariales localizados en sede del destinatario; el 44, para la mediación; el 52 y el 55, para los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales; el 56 y el 59, para los servicios de telecomunicación. Dichas reglas se han incorporado al ordenamiento interno en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992.

¹² Regla contemplada en el artículo 194 de la Directiva 2006/112/CE: «Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del

servicio deviene en sujeto pasivo del impuesto, debiendo considerar como impuesto devengado en su actividad el correspondiente a estas operaciones. Como quiera que la regla se liga a la condición empresarial del destinatario, este podrá, normalmente, ejercer el derecho a la deducción de dichas cuotas soportadas; es decir, se produce una situación análoga a la contemplada en relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

El prestador de estos servicios que tributan en un Estado diferente a aquel en el que está establecido por inversión del sujeto pasivo no genera tampoco un impuesto a repercutir. No obstante estos servicios generan el derecho a la deducción¹³, en la misma medida que si se hubiera tratado de una operación realizada en el propio territorio de aplicación. Por consiguiente, tenemos en este punto también una situación análoga a la del empresario que realiza entregas intracomunitarias de bienes o exportaciones.

Finalmente, cabe mencionar un último concepto normativo que sirve de camino a los defraudadores, como es el Régimen Especial de Bienes Usados. Este régimen permite a determinados empresarios revendedores¹⁴ transmitir elementos que han adquirido y que llevan en su precio el impuesto incorporado, fijando la base imponible en función de su margen de beneficios. Ello determina unas condiciones especiales de repercusión, pues el impuesto no se detalla en factura y, consecuentemente, no se permite su deducción¹⁵. Los bienes transmitidos con destino a otro Estado miembro con aplicación de este régimen no determinan la realización de adquisiciones intracomunitarias de bienes.

No obstante, este régimen puede renunciarse operación por operación, repercutiendo el impuesto correspondiente¹⁶. Cuando se une esta facultad de renuncia con el intercambio intracomunitario, permite generar una ficción ante dos Administraciones nacionales. En el Estado de origen se renuncia a la aplicación del régimen especial, quedando por tanto sujeto al régimen ordinario, y produciéndose en destino una adquisición intracomunitaria. Por el contrario, en el Estado de destino no se autoliquida dicha adquisición intracomunitaria, al manifestar el adquirente falsamente que el bien se encuentra sujeto al Régimen Especial.

3. LA OPERATIVA DEL FRAUDE

3.1. El fraude en las adquisiciones.

En la modalidad más sencilla de fraude se trata simplemente de obtener un bien exento de IVA y venderlo con IVA, dejando de ingresar la cuota tributaria que se ha repercutido.

IVA, los Estados miembros podrán establecer que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios». Aparece en la normativa española en el artículo 84.Dos de la LIVA.

¹³ Artículo 169, letra a) de la Directiva 2006/112/CE. Incorporado al artículo 94 de la Ley 37/1992.

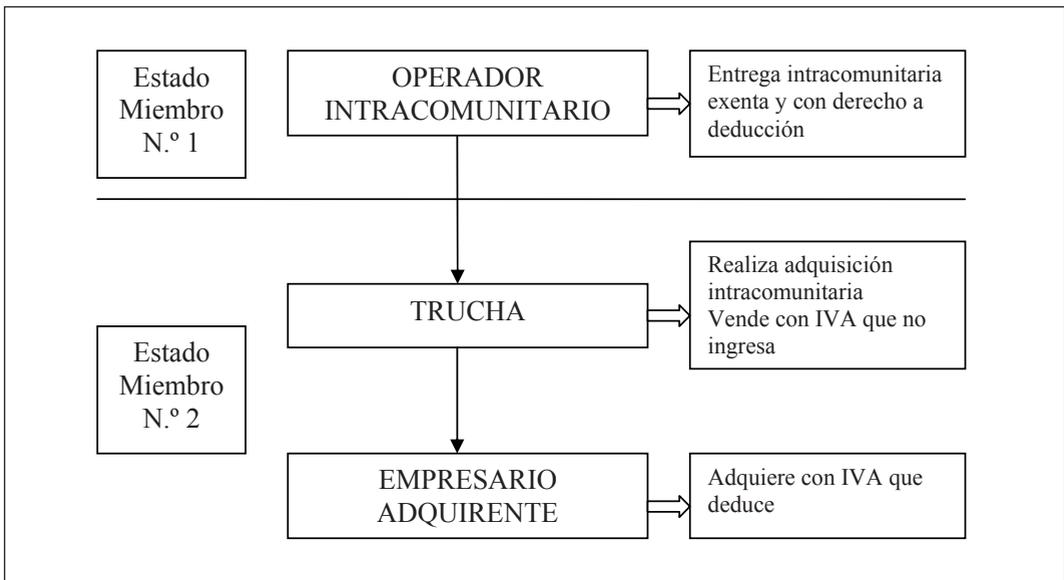
¹⁴ Artículo 314 de la Directiva 2006/112/CE. Incorporado por el artículo 135 de la Ley 37/1992.

¹⁵ Artículos 323 y 325 de la Directiva 2006/112/CE. Incorporados al artículo 138 de la Ley 37/1992.

¹⁶ Artículo 319 de la Directiva 2006/112/CE. Incorporado por el artículo 135.Dos de la Ley 37/1992.

Para ello, simplemente se adquiere por un empresario un bien en un Estado miembro distinto a aquel donde se encuentra establecido. La venta realizada es una entrega intracomunitaria de bienes, por lo que no existe cuota soportada. El empresario adquirente debería declarar la adquisición intracomunitaria, lo que no se realiza, aunque no conlleve cuota a ingresar (pues el impuesto devengado en la adquisición puede deducirse al tiempo de su devengo), ya que ello llama la atención de la Hacienda Pública sobre el volumen de operaciones del adquirente. Posteriormente, vende los bienes adquiridos a otro empresario, normalmente con un precio reducido sobre el normal de mercado, para asegurarse una clientela importante, repercutiendo el impuesto, que no ingresa. El comprador de estos bienes deduce las cuotas soportadas, aunque no hayan sido ingresadas, al disponer de una factura expedida por su proveedor y poder acreditar la realidad de las operaciones. La empresa que ha realizado la adquisición intracomunitaria y que ha dejado de ingresar el impuesto se conoce como «trucha»¹⁷.

Este esquema de fraude se puede representar con la siguiente figura:



Esta modalidad puede trasladarse a otras operaciones distintas de las adquisiciones intracomunitarias. Así, en bienes procedentes de terceros Estados, cuya entrada se vincula a regímenes suspensivos, fundamentalmente el régimen de tránsito, se puede lograr la adquisición sin impuesto sustrayéndolo al control aduanero o transformando la importación en una operación asimilada a esta, que no se liquide.

¹⁷ Se dan distintas denominaciones para las «truchas». En España se les conoce, además de por este nombre, por el de operador desaparecido; en Gran Bretaña y, a menudo, en Alemania se les denomina *missing trader*; en Francia, *Opérateur defaillant*; en Italia, *importatore efimero*. Aunque no es seguro el origen de la denominación de truchas, parece que la dificultad que ofrecen a ser capturadas y la resistencia que oponen en la pesca representa plenamente la batalla que debe librarse con estos operadores fraudulentos la Administración tributaria.

Igualmente, puede realizarse en el sector servicios, al recibir servicios localizados en el territorio de aplicación del impuesto, en los que el destinatario sea sujeto pasivo por inversión, y que no sean objeto de autoliquidación.

También puede realizarse mediante el abuso del Régimen Especial de los Bienes Usados, relacionado con las adquisiciones intracomunitarias, que antes hemos descrito.

Esta modalidad de fraude sencilla no requiere participación alguna de empresa adicional a la trucha, que sencillamente necesita procurarse los bienes y ofrecer un precio atractivo en el mercado para colocarlos. Su beneficio viene constituido por el IVA repercutido no declarado minorado en el descuento sobre su precio de compra ofrecido para garantizar la venta de los productos. Por ello, es condición *sine qua non* que la trucha se sitúe en el punto de recepción de las mercancías tras la operación exenta, de forma que disponga de las mismas sin IVA soportado.

3.2. El fraude carrusel.

El fraude carrusel surge de una concertación entre los operadores que hemos contemplado anteriormente. El funcionamiento comienza de la misma forma que hemos descrito anteriormente, con una entrega intracomunitaria por una empresa de otro Estado miembro, verificándose una adquisición en España. Posteriormente, este empresario (trucha) vende los bienes con una rebaja sensible sobre el precio de compra, repercutiendo el impuesto correspondiente, que no ingresa.

El empresario adquirente de los bienes de la trucha los vende a la sociedad que ha iniciado el tráfico circular en el primer Estado miembro por un precio superior al que los ha comprado, pero aun así inferior a aquel por el que fueron transmitidos por la sociedad primera. Esta entrega es una entrega intracomunitaria de bienes, en la que no se devenga el impuesto, aunque al tratarse de una operación con derecho a la deducción, obtiene la devolución del impuesto soportado. Su beneficio así viene determinado por su margen comercial. A esta entidad se le denomina generalmente agente ¹⁸.

La empresa inicial adquiere nuevamente los bienes que ha puesto en circulación, con una rebaja en el precio, que pueden ser introducidos nuevamente en la cadena entre empresas. Su beneficio viene determinado por su margen comercial, por diferencia entre su precio de compra y de venta. Se le conoce como sociedad instrumental ¹⁹.

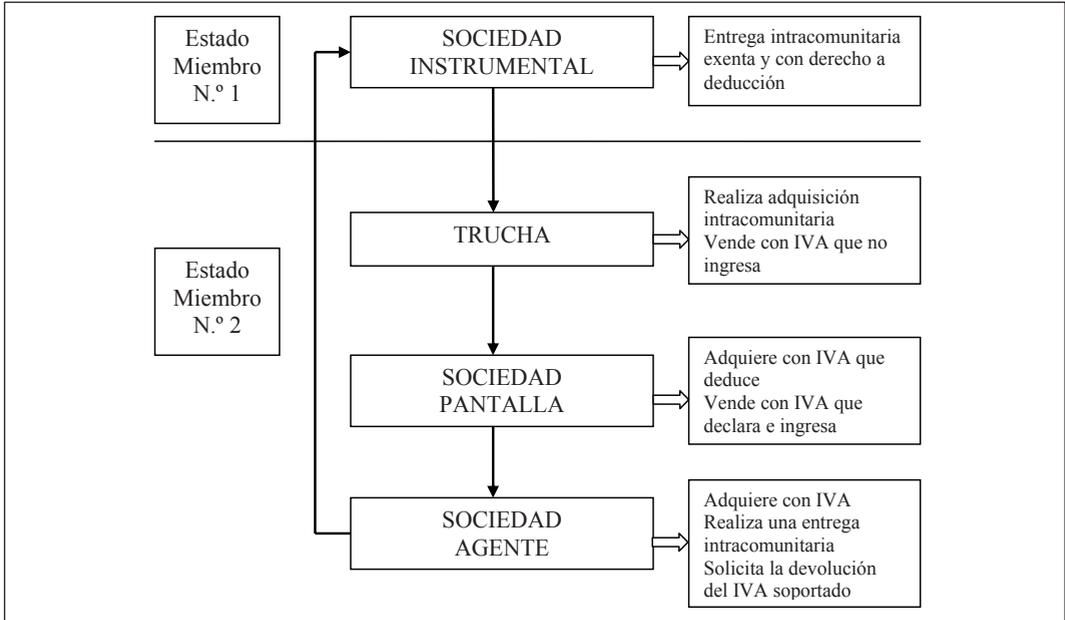
La operativa descrita, suficiente para explicar el mecanismo de fraude, se complica en la realidad mediante la interposición de una serie de entidades entre la trucha y la entidad agente que realiza la entrega intracomunitaria hacia la sociedad instrumental y que solicita la devolución, con la finalidad de «oscurecer» el entramado y que no aparezca de forma tan evidente la relación que guardan los distintos participantes. A estas entidades se les denomina pantallas ²⁰.

¹⁸ Su denominación en inglés es *broker*, utilizada también a menudo en España y en Alemania. En francés se le denomina *courtier*; en italiano, *interposto*.

¹⁹ Su denominación inglesa de *Conduit company* es incluso más utilizada en España que la mencionada. En Francia se le denomina *Relais*; en Alemania, *Zwischengesellschaft*.

²⁰ Su denominación inglesa es *Buffer*. En Francia se les conoce por el expresivo nombre de *Tampon*. En Alemania se denominan *Pufferfirma*. En Italia, *Rivenditore interponerte*.

El esquema de fraude en esta modalidad compleja se puede representar con la siguiente figura:



En ocasiones, la remisión no se realiza directamente a la sociedad instrumental desde la entidad agente. Puede remitirse desde esta entidad a otra trama de fraude en un Estado miembro distinto, que reproduce el mismo esquema de trucha, pantallas y agente; o bien puede remitirse a sociedades vinculadas con la sociedad instrumental que, o bien se encargan de la nueva remisión a la trama original, a otras tramas de fraude en el mismo u otro Estado, o simplemente para hacer llegar los bienes a la sociedad instrumental para recomenzar la operativa.

La distribución del beneficio entre las distintas entidades participantes en el fraude puede observarse en el siguiente cuadro ²¹:

Sociedades participantes	Precio de compra	IVA soportado	SUMA	Precio de venta	IVA reper.	SUMA	Margen comercial	IVA a ingresar o a devolver	IVA ingresado o devuelto	Beneficio obtenido
Sociedad B (Trucha)	100	0	100	88,90	14,22	103,12	- 11,10	14,22	0	3,12
Sociedad B ₁ (Interm.)	88,90	14,22	103,12	92,46	14,79	107,25	3,56	0,57	0,57	3,56
Sociedad C (Final)	92,46	14,79	107,25	96,15	0	96,15	3,70	- 14,79	- 14,79	3,70
Sociedad A (CEE)	96,15	0	96,15	100	0	100	3,85	0		3,85
BENEFICIO OBTENIDO = IMPORTE DE LO DEFRAUDADO									- 14,22	14,22

²¹ Este cuadro ha sido tomado del estudio «Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario», de Ignacio MÉNDEZ COTEGANO y Juan Antonio PUJANTE GIL; *Cuadernos de Formación* n.º 6/2008, I.E.F. La denominación dada en el mismo a las distintas entidades participantes se corresponde con las siguientes denominaciones usadas en el presente trabajo: trucha (trucha), pantalla (intermediario), agente (final) y sociedad instrumental (CEE).

3.3. Otras modalidades del fraude carrusel.

La mecánica que hemos visto puede presentarse con rasgos específicos, dando lugar a modalidades específicas del fraude en cadena.

a) Fraude carrusel documental.

En este caso, la operativa es idéntica a la descrita con carácter general para el fraude carrusel, pero a diferencia de este, en el que las mercancías van girando por toda la cadena del fraude, lo único con lo que se comercia son facturas y documentos representativos de las mercaderías.

b) Fraude carrusel extracomunitario.

Se trata, tal y como hemos señalado en el apartado correspondiente al fraude en las adquisiciones, de sustituir la adquisición intracomunitaria realizada por la trucha por una adquisición procedente de un tercer Estado, sin liquidar la importación, bien sea a través de vincularla a un régimen aduanero y sustraer los bienes al control de las autoridades aduaneras, bien sea convirtiendo la importación en una operación asimilada, mediante la realización de entregas o prestaciones de servicios exentas mientras se vinculen al régimen aduanero, que no se declara.

A partir de este momento, la operatoria es idéntica, pudiendo remitirse finalmente los bienes a otro Estado por la entidad agente o, más frecuentemente, remitiendo los bienes nuevamente al exterior mediante una exportación.

c) Fraude en las entregas.

Quizá sea esta una de las modalidades más particulares de las relacionadas con el fraude carrusel. En este caso, una empresa establecida en el mercado desea vender sus productos sin repercusión del IVA. Para justificar dichas ventas sin repercusión realiza entregas simuladas a empresas establecidas en otros Estados miembros, que en realidad se trata de truchas.

A diferencia del verdadero fraude carrusel, en este caso no hay circulación posterior de las mercancías, que han salido de la trama de fraude (aunque los adquirentes de los bienes sin impuesto suelen ser empresas sumergidas, constitutivas de su propia modalidad de fraude), o, en todo caso, es un fraude documental.

d) Fraude del facturador cruzado o cruz belga.

Esta operación combina elementos del fraude carrusel con el fraude en las entregas. Al igual que en el caso anterior, una empresa quiere vender sus productos sin IVA a un cliente interior. Se

realiza esta venta, sin repercusión del impuesto. Para justificar sus operaciones la empresa vendedora emite factura a otra empresa establecida en el territorio de otro Estado miembro (sin remisión de mercancías), vendiendo el bien por un precio inferior al de mercado. Esta empresa que ha recibido la factura, pero no la mercancía, realiza nuevamente una entrega documental hacia el país desde el que se expidió la mercancía, a un precio superior al de compra pero aún inferior al de mercado. La empresa establecida en el territorio donde se realizó la entrega original de las mercancías realiza una entrega interior a favor del adquirente original de las mercancías, repercutiéndole el IVA. Aunque no siempre es así, esta empresa suele ser una trucha, que deja de ingresar el impuesto. La empresa adquirente original de las mercancías ha obtenido así, por un lado, las mercancías, con un precio reducido por el fraude desplegado, y por otro lado, una factura con un impuesto que puede deducir.

e) *La trucha remota.*

Esta operación sirve para violentar los controles que vienen desplegando las Administraciones fiscales sobre los operadores con número de operador activado para las operaciones intracomunitarias²². El mecanismo es el propio del fraude carrusel. Su peculiaridad viene determinada por la existencia de un operador que se sitúa en otro Estado miembro de la Unión Europea, con un número de operador activado y dispuesto para ser comunicado a la sociedad instrumental, de tal forma que esta no tenga problemas en su país de establecimiento acreditando el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención. Esta sociedad con número de operador realiza una adquisición intracomunitaria, cuyo lugar de destino no es el territorio donde se encuentra establecida. A la llegada de las mercancías, son entregadas a una empresa establecida en este territorio. La adquisición intracomunitaria resulta pues exenta como operación triangular²³, debiendo tribu-

²² El artículo 214 de la Directiva 2006/112/CE establece la obligación de contar con este número de operador específico, en los siguientes términos [las letras d) y e) del apartado 1 han sido añadidas por art. 2.º 8) de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, y desplegarán sus efectos a partir del 1 de enero de 2010]:

Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

- a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9.º, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;
- b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2.º o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3.º de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;
- c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9.º;
- d) los sujetos pasivos que reciban en el interior de su territorio respectivo servicios respecto de los cuales sean deudores del IVA con arreglo al artículo 196;
- e) los sujetos pasivos establecidos en su territorio respectivo que presten servicios en el territorio de otro Estado miembro en el cual el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario del servicio según lo dispuesto en el artículo 196».

²³ Esta exención propia de las adquisiciones intracomunitarias se encuentra contemplada en el artículo 141 de la Directiva 2006/112/CE, con el siguiente tenor literal: Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, en virtud del artículo 40, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

tar en esta entrega por inversión del sujeto pasivo la entidad que ha recibido las mercancías. Esta es, en realidad, una trucha que no dispone de número de operador para realizar operaciones intra-comunitarias²⁴, pero que a través de este mecanismo ha recibido las mismas mercancías sin carga impositiva.

f) La suplantación del número de operador:

Otra alternativa usada por truchas y tramas para burlar los cada vez mayores controles desarrollados sobre los empresarios con número de operador habilitado, es la usurpación del número de operador de otro empresario. Así, la única especialidad que ofrece esta modalidad es que las operaciones de compra que realiza la trucha se hacen con el número de un operador legal y establecido, sin ningún conocimiento por parte de este de los manejos que se llevan a cabo con su número.

Esta modalidad se presenta en muy diversas formas. Desde aquellos casos en los que se crea la apariencia de actuar en nombre de la sociedad cuyo nombre y número de operador se facilita; hasta casos en los que se ha conseguido falsificar una firma electrónica, presentándose ante la propia Administración como si de dicha empresa se tratara, solicitando el alta del número de operador y actuando, a partir de dicha falsificación, en nombre de la empresa.

3.4. Los sujetos participantes en el fraude.

a) La trucha.

Tal y como hemos comprobado en las modalidades de fraude descritas, la trucha se constituye como el vértice del fraude. Se trata de la empresa que recibe los bienes, sin impuesto devengado, y que realiza las entregas interiores de los mismos, sin ingresar el IVA que se repercute en la venta. De

- a) Que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en este Estado miembro, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;
- b) Que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en ese mismo Estado miembro por el sujeto pasivo contemplado en la letra a);
- c) Que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;
- d) Que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en ese mismo Estado miembro;
- e) Que el destinatario contemplado en la letra d) haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el artículo 197, como deudor del impuesto exigible en concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en que sea exigible el impuesto.

Esta disposición ha sido objeto de transposición por el artículo 26.Tres de la Ley 37/1992.

²⁴ Como hemos señalado en la nota 22, con efectos 1 de enero de 2010 esta situación variará, ya que se obligará a disponer de un número de operador específico para realizar operaciones con inversión del sujeto pasivo, según lo dispuesto en la letra d) del artículo 214 de la Directiva 2006/112/CE.

hecho, esta cantidad dejada de ingresar es el beneficio a distribuir entre los participantes en el fraude carrusel.

Generalmente se trata de empresas efímeras, que tratan de realizar gran cantidad de negocio en el menor tiempo posible. Trata de acompasar sus actividades al ritmo de las comprobaciones de la Administración, iniciando una actividad vertiginosa lo más lejos posible del momento del inicio de las campañas de comprobación del IVA de la Administración tributaria.

Carece de infraestructura, medios materiales o humanos y bienes; sus administradores, al menos de Derecho, suelen ser insolventes, de tal forma que no se pueda dirigir contra los mismos, a través de declaraciones de responsabilidad, la acción de cobro por las deudas dejadas de ingresar.

No presentan declaraciones, no cumplen obligaciones formales (al menos no las cumple desde la activación del número de operador), y desde luego no realiza ingresos en el Tesoro.

b) Las sociedades pantalla.

Las sociedades pantalla cumplen una mera misión de difuminación del fraude y entorpecimiento de la actuación administrativa. Como corresponde a esta misión, son entidades que presentan un cumplimiento escrupuloso de sus obligaciones fiscales, incluyendo las formales; presentan las declaraciones, ingresan puntualmente el impuesto, cumplen con sus obligaciones registrales, atienden a la actuación de comprobación y presentan toda la documentación acreditativa de sus operaciones. Son entidades más estables que las truchas, ya que, al fin y al cabo, no presentan un riesgo fiscal.

Quizá los signos externos más característicos sean que carecen de una infraestructura suficiente para la magnitud de las operaciones que realizan (lo cual resulta lógico con una empresa que no es sino correa de transmisión de los bienes entre la trucha y el agente, sin más necesidades comerciales) y que, no pocas veces, se domicilian en «nichos de sociedades»: despachos profesionales o domicilios donde tienen su domicilio social y sede numerosas sociedades.

En ocasiones, el examen de los movimientos de fondos revelan que estas entidades tienen importantes descuadres en sus cobros y pagos. Así, mantienen deudas con la trucha de la que han adquirido los bienes, a la que han satisfecho exclusivamente el importe de su «comisión», y perciben de su comprador, la sociedad agente, exclusivamente el importe de su comisión. Su beneficio viene determinado por la diferencia.

Como hemos visto, según se cierra alrededor de las tramas de fraude los lazos de la comprobación, ingenian nuevos procedimientos que tienen por objeto ofrecer una apariencia de legalidad. Los más habituales son la realización en el mercado, con destino a empresas totalmente desligadas de la trama de fraude, de las mercancías. No obstante, como la salida de las mercancías de la trama rompe el círculo perfectamente establecido de reparto del beneficio, que se completa al percibir la devolución del IVA, se genera una cadena nueva aparentemente «limpia», desligada de la trama habi-

tual de la trucha. A los participantes en esta cadena se les conoce como «contra-traders». Finalmente, esta cadena, cuya única finalidad es introducir nuevas pantallas en la trama inicial para «marear» la comprobación, acaba o bien realizando una entrega intracomunitaria o bien una exportación, que les permita recuperar el IVA soportado y devuelva las mercancías al eslabón inicial, la sociedad instrumental.

c) La sociedad agente.

Esta entidad es la que culmina el fraude iniciado con la trucha. Se trata generalmente de una sociedad bien establecida en el mercado, que tiene una actividad adicional a la propia del fraude en cadena, de forma que presenta una organización de medios de producción y cuenta con recursos humanos para llevar a cabo una explotación económica.

Dichas condiciones tienen por objeto dar «solvencia» ante la Administración a la culminación del fraude. No debe olvidarse que el presupuesto para ello es la recuperación del IVA dejado de ingresar por vía de devolución.

La participación de estas entidades en el fraude se asoma, como hemos señalado anteriormente, a través de los movimientos de fondos. Asumen las deudas que mantienen las truchas con la sociedad instrumental por sus adquisiciones, las de las sociedades pantalla con la trucha o pantallas anteriores, y no cobran las remisiones de mercancías que realizan a su cliente la sociedad instrumental (es más, les realizan los pagos pendientes por la parte del beneficio que les corresponden). Es decir, muchas veces sus movimientos financieros reflejan una operativa de «cámara de compensación» del fraude, teniendo presente que el importe del beneficio global a distribuir se corresponde con la devolución practicada por la Administración y que se percibe por esta entidad.

d) La sociedad instrumental.

En la modalidad más sencilla de las truchas, la sociedad que realiza la entrega no es consciente de que el comprador de las mercancías (la trucha) piensa evadir el impuesto en el país de recepción. Por otra parte, no perjudica a la Hacienda Pública en su país, ya que se trata de una entrega exenta y ha realizado una entrega intracomunitaria cumpliendo con todos los requisitos²⁵.

Cuando el fraude se convierte en circular, la sociedad instrumental se configura como un elemento activo del fraude, tan necesario como la trucha y el agente. Sus remisiones a la trucha gozan de exención en el Estado de expedición y permiten a esta la recepción de mercancías sin impuesto,

²⁵ El artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE regula las condiciones de la exención, a saber, el transporte de las mercancías y la condición del adquirente: «Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes». Dicha regla ha sido objeto de transposición por el artículo 25 de la Ley 37/1992.

pudiendo ofrecer la rebaja de la que obtiene su comisión. Cuando se completa el flujo circular del fraude, recibe las mercancías de la sociedad agente, permitiendo que esta obtenga la devolución del impuesto soportado al haber realizado una entrega intracomunitaria.

Se trata, generalmente, de una empresa con las mismas características que el agente: establecida en el mercado, con medios de producción y recursos humanos, que realiza otras actividades perfectamente legales. Participa por el interés que tiene al percibir su comisión. No corre un riesgo fiscal inmediato, en la medida que sus operaciones no ocasionan fraude en el Estado donde está establecida, y es difícil que las autoridades de los Estados donde se ha ocasionado el fraude alcancen a una entidad establecida en otro Estado miembro.

3.5. Principales sectores de fraude ligado a operaciones internacionales.

Casi cualquier producto es apto para el tráfico circular en el fraude carrusel, en la medida que no va a salir de la trama circular. No obstante, su desarrollo como perfeccionamiento del fraude en las adquisiciones llevado a cabo por las truchas ha determinado que se produzca con los mismos bienes que se utilizaban en este. Así, se prefieren bienes de alto valor económico, de condiciones y calidad homogénea, que determinan unos precios de mercado conocidos, y en los que se opera con márgenes comerciales pequeños. De esta forma, el descuento que ofrece la trucha, consistente en parte del impuesto evadido, permite darle una salida importante en el mercado, al suponer un descuento importante en un bien cuyo valor normal es conocido por todos los participantes en el mercado.

Quizá los productos que más frecuentemente se han visto relacionados con el fraude intracomunitario sean los componentes informáticos y los productos de telefonía móvil. Ejemplo claro de ello es que el Reino Unido ha establecido como medida precautoria y de lucha contra el fraude la inversión del sujeto pasivo en relación con estos productos. En el caso español, las circunstancias especiales del mercado de telefonía han determinado una menor relevancia de estos productos en el fraude, aunque por el contrario ha favorecido el establecimiento en nuestro territorio de sociedades instrumentales que originaban el fraude en otros Estados. Cualquiera de las modalidades de fraude se ha visto relacionada con estos productos.

Otros productos en los que también se ha detectado un volumen importante de fraude relacionado con las operaciones intracomunitarias son los productos de bienes objeto de Impuestos Especiales. En este caso, la posible evasión no solo del IVA sino de los Impuestos Especiales hace que el fraude resulte especialmente ventajoso. No obstante se suele limitar a un fraude de adquisiciones, ya que el objeto no es la circulación de los bienes, sino su comercialización, unido a un abuso de la condición de operador de los Impuestos Especiales.

Finalmente, debemos destacar el fraude relacionado con los vehículos. Al igual que en el caso anterior, no es generalmente un fraude circular, sino que tiene como finalidad colocar en el mercado los vehículos con un precio rebajado, fruto de la apropiación del impuesto. Es en este sector donde

se han conocido con más relevancia dos de las modalidades de fraude que veíamos: el abuso del régimen especial de bienes usados y la facturación cruzada (fraude de la cruz belga).

4. ACTUACIONES DE PREVENCIÓN Y REPRESIÓN DEL FRAUDE EN LAS OPERACIONES INTERNACIONALES

4.1. Opciones adoptadas en la Unión Europea.

Aunque este sea una problema que afecta al conjunto de los Estados miembros de la Unión Europea, hasta el momento no se ha adoptado una estrategia conjunta por los mismos. Las distintas soluciones se han arbitrado de forma individual por los Estados miembros.

Una de las soluciones más elementales ha consistido en negar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en estas operaciones, ya que la culminación del fraude exige que el destinatario de los bienes deduzca el impuesto soportado que ha repercutido la trucha o las pantallas. En el caso del fraude carrusel, esta situación se hace más patente, pues el beneficio obtenido por los participantes es precisamente el impuesto soportado y reintegrado por la Administración vía devolución del impuesto soportado. Los motivos esgrimidos más relevantes han consistido en la finalidad fraudulenta de la deducción o, incluso, la nulidad de las operaciones de acuerdo con las normas civiles y mercantiles. El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de analizar estas actuaciones, sentando unos principios bastante exigentes para la adopción de la medida.

Otra de las medidas planteadas y desarrolladas ha sido la inversión del sujeto pasivo. Esta medida se ha usado con anterioridad en relación con sectores concretos en los que existe una posibilidad de fraude por falta de ingreso de las cuotas repercutidas. Su característica fundamental es hacer coincidir la condición de sujeto pasivo con la de obligado a soportar la repercusión. Con ello se impide que se pueda deducir una cuota en la que el sujeto pasivo no haya ingresado la cuota. La experiencia más interesante en este punto es la adoptada por Reino Unido, que ha aplicado, previa autorización del Consejo, la regla de inversión del sujeto pasivo para entregas de productos de telefonía, componentes informáticos y hardware, consolas de juegos, aparatos de posicionamiento por satélite (GPS) y grabadores y reproductores de imágenes y sonido, por un importe superior a 5.000 libras ²⁶. Otros Estados, como Alemania y Austria, han propuesto que se aplique de forma generalizada la inversión del sujeto pasivo, en tanto no se aplique el sistema definitivo del IVA, petición que no ha sido recibida por la Comisión al suponer un cambio fundamental en la estructura común del IVA.

²⁶ La Comisión emitió inicialmente una comunicación desfavorable sobre esta medida COM (2006) 404, por considerar que modificaba el sistema común del IVA; aunque posteriormente cambió de criterio, emitiendo opinión favorable en COM (2006) 555, de 28 de septiembre. La autorización se concedió por Decisión del Consejo de 16 de abril de 2007 (2007/250/CE), por la que se autoriza al Reino Unido a establecer una medida especial de inaplicación del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, hasta el 30 de abril de 2009. (DOUE, 26 de abril de 2007).

Finalmente, también se ha arbitrado como medida de reacción contra el fraude organizado en el IVA el establecimiento de un supuesto específico de responsabilidad, que, bajo determinadas condiciones, permita declarar responsable del impuesto dejado de ingresar por el transmitente al adquirente o adquirentes sucesivos en la cadena de transmisiones. También sobre este punto ha tenido oportunidad de pronunciarse el Tribunal de Luxemburgo, que ha delimitado el alcance de las condiciones bajo las cuales se puede producir la declaración de responsabilidad.

4.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con las distintas medidas adoptadas contra el fraude carrusel.

a) Pérdida del derecho a la deducción.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo ha estudiado la cuestión de la exclusión del derecho a la deducción en las tramas de fraude en Sentencia de 12 de enero de 2006 (Asuntos C-254/03, C-355/03 y C-484/03) Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd y Bond House Systems Ltd. En el caso de autos, las empresas recurrentes habían adquirido, tras operaciones sucesivas, bienes transmitidos por truchas. La Administración británica denegó el derecho a la deducción por considerar que las ventas realizadas no constituían entregas efectuadas en el marco de una actividad comercial y que las operaciones carecían de sustancia económica. En consecuencia, se entendía que las operaciones no generaban derecho alguno a devolución.

La conclusión que extrae el Tribunal es que operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA tienen la naturaleza de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo en ejercicio de una actividad económica, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo si este no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior y que era constitutiva de fraude. En consecuencia, el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la existencia de dicho fraude al IVA.

Este criterio ha sido nuevamente examinado en Sentencia de 6 de julio de 2006 (Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Alex Kittel y Recolta Recycling Sprl). En estos asuntos, la situación de los recurrentes difiere, ya que en el primero de ellos, la sociedad a la que representa el liquidador Sr. Kittel, había participado activamente en una trama de fraude, mientras que en el segundo, no quedaba acreditado que la participación de la empresa recurrente en el fraude fuera voluntaria.

La Administración belga decidió excluir la deducibilidad del IVA en ambos casos, ya que los contratos de venta, realizados en una cadena de fraude y según la propia legislación belga, tienen una causa ilícita y son nulos de pleno derecho, bastando a estos efectos para declarar la nulidad con que una de las partes haya contratado con fines ilícitos y sin que sea necesario que la otra parte contratante conozca estos fines.

El Tribunal examina esta cuestión y señala que, pese a que exista una norma de Derecho nacional según la cual el contrato de venta se considere nulo de pleno derecho, por la existencia de una causa ilícita imputable al vendedor, ello no puede suponer la pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado por el sujeto pasivo; sin embargo, considera que cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, puede denegarse el derecho a deducir.

Aunque no se encuentren directamente relacionadas con las tramas de fraude, también examinan la cuestión del derecho a la deducción y los abusos de dicho derecho la Sentencia de 21 de febrero de 2006 (Asunto C-384/04, Halifax Plc) y la Sentencia de 21 de febrero de 2008 (Asunto C-425/06, Part Service Srl).

La primera de ellas sentó un importante principio, pues aunque el Tribunal considera que aquellas operaciones que cumplen los criterios objetivos de sujeción al impuesto, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico, son verdaderas entregas o prestaciones a efectos del IVA y no operaciones ficticias; destaca también que se puede excluir la deducibilidad del impuesto soportado cuando exista una práctica abusiva, que identifica con los casos en los que la aplicación formal de los criterios contenidos en la norma del IVA redunda en la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al objetivo perseguido por dicha normativa.

La segunda incide en la misma línea, destacando que para que exista una práctica abusiva no es necesario que la única finalidad de la operación sea la de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la normativa comunitaria, sino que basta con que sea la finalidad esencial que se pretende conseguir con la realización de la operación.

b) El establecimiento de responsabilidad.

El Gobierno británico introdujo un supuesto de responsabilidad para los adquirentes sucesivos de ciertos bienes (teléfonos otros equipos de telefonía o telecomunicaciones, y ordenadores y otros equipos, partes, accesorios y software, fabricados o adaptados para su uso en relación con ordenadores o sistemas informáticos) cuando en las transmisiones anteriores hubieran existido cuotas dejadas de declarar. Dicha medida fue adoptada sobre la base de la previsión de la Sexta Directiva que permitía a los Estados miembros establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que se 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 frontera²⁷. Contra esta res-

²⁷ Artículo 22, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

Actualmente esta previsión se encuentra en el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CEE.

ponsabilidad recurrió la Federación de Industrias Tecnológicas (Federation of Technological Industries), suscitándose recurso ante el Tribunal de Luxemburgo.

Este se pronunció en Sentencia de 11 de mayo de 2006 (Asunto C-384/04), concluyendo que el sistema de IVA permite a un Estado miembro establecer un supuesto específico de responsabilidad solidaria para garantizar la recaudación del impuesto cuando el responsable sabía o podía razonablemente sospechar que la totalidad o una parte del impuesto correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada; aunque esta medida debería, en todo caso, respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y, en particular, los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

4.3. Medidas arbitradas en España.

A. Actuaciones y procedimientos en materia censal: la baja en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

Existe un convencimiento general, al menos desde el punto de vista de la Administración²⁸, que subraya la importancia de las medidas a adoptar en el ámbito de la gestión censal para una eficaz lucha contra las tramas de fraude, destacándose la necesidad de intensificar los controles para detectar de la manera más temprana posible las posibles tramas de fraude y, en todo caso, contemplando como medida correctiva eficaz la revocación del número de operador intracomunitario.

Efectivamente, esta última medida sirve como mecanismo para frenar la sangría y evitar que la «pelota» siga creciendo. Como hemos visto, el fundamento de las tramas de fraude se encuentra, en la mayoría de los casos, en la recepción de una mercancía procedente de otro Estado miembro, que debe tributar en el Estado de llegada como adquisición intracomunitaria. Los requisitos para ello son el transporte y la acreditación de la condición de empresario o profesional del adquirente, que, como hemos visto, se justifica mediante la comunicación del número de operador.

En nuestro país, la activación de dicho número de operador a los efectos de su verificación por los operadores de otros Estados miembros se produce mediante la inclusión en el Registro de Operadores Intracomunitarios²⁹. El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de ges-

²⁸ «Estrategia de lucha contra las tramas de fraude en el IVA intracomunitario», *op. cit.*

«Formular propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA»; GÓMEZ FERRÓN, J.C.; *Cuadernos de Formación* n.º 6/2008, IEF.

«Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA»; MORALEDA GARCÍA, M.V. y TREVIÑO ALFONSO, M.T.; *Cuadernos de Formación* n.º 7/2006, IEF.

²⁹ Así lo dispone el artículo 3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio:

«El Registro de operadores intracomunitarios estará formado por las personas o entidades que tengan atribuido el número de identificación fiscal regulado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el artículo 25 de este reglamento, que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho tributo.

tión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ha incidido decisivamente en esta materia, estableciendo unos procedimientos de verificación censal que sirven tanto para frenar la entrada de los sujetos que presenten un mayor riesgo, como para forzar la salida de aquellos operadores que han participado en una trama.

Así, se ha contemplado una facultad genérica de comprobación de la situación censal de los obligados tributarios, tanto para los datos que se estén declarando como para los que deberían haber sido declarados, en el artículo 144 del citado Reglamento: «La comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11, ambos inclusive, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172. La Administración tributaria podrá requerir la presentación de las declaraciones censales, la aportación de la documentación que deba acompañarlas, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos, y podrá incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos.»

La facultad de comprobación censal lleva aparejada la posibilidad de adoptar, como medida de carácter provisional, la baja cautelar de los empresarios y profesionales en los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores (hoy, Registro de Devolución Mensual). Dicha baja se podrá acordar mediante un acuerdo del delegado o del director de departamento competente, fundada en una serie de causas tasadas:

- Inexistencia de la actividad económica o del objeto social declarado o de su desarrollo en el domicilio comunicado, o que en el domicilio fiscal no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios.
- Que el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.
- Constatación de la posible intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior o intracomunitario, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el IVA.

Igualmente, se permite que se adopte una «denegación de la inscripción cautelar», cuando las causas de la denegación concurren en el momento de la solicitud de inscripción en el registro.

Formarán parte igualmente de este registro los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que vayan a ser destinatarios de prestaciones de servicios cuyo lugar de realización a efectos de aquel se determine efectivamente en función de cuál sea el Estado que haya atribuido al adquirente el número de identificación fiscal con el que se haya realizado la operación.»

La baja cautelar debe concluir mediante un procedimiento de rectificación censal³⁰, que deberá ser iniciado en el plazo de 30 días desde su adopción, y en el que la baja se puede convertir en definitiva, previa rectificación de la situación censal del obligado tributario. Esta rectificación puede producirse incluso de oficio, sin necesidad de instruirse un procedimiento separado, cuando resulte de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos en los que haya sido parte el propio obligado tributario y en los que se hayan realizado actuaciones de control censal, siempre que en dicha rectificación no sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que los constatados en dichos procedimientos. Particularmente, tratándose de la baja en los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores, se prevé la posibilidad de acordarse de oficio sin procedimiento cuando hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones al obligado tributario en el domicilio fiscal, durante un período superior a un año y tras un mínimo de tres intentos de notificación, o cuando se hubieran dado de baja deudas por insolvencia durante tres períodos impositivos o de liquidación.

B. Responsabilidad por participación en tramas de fraude.

La Ley 36/2006 ha introducido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, que permite seguir la acción de cobro con los adquirentes sucesivos de las mercancías en las tramas organizadas para defraudar.

Las características fundamentales que definen este supuesto de responsabilidad son las siguientes.

a) Responsabilidad subsidiaria.

Se trata de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Como toda responsabilidad subsidiaria, exige antes de la derivación la declaración de fallido del obligado principal y, en su caso, de los responsables solidarios. En este caso, supone la necesidad de realizar una gestión de cobro, aunque sea mínima, en relación con las truchas, aunque generalmente la propia organización de la trucha haga extremadamente difícil la posibilidad de obtener el cobro de la misma. Más dudoso resulta que exista la necesidad de realizar alguna actividad indagatoria en relación con los posibles responsables solidarios, aunque la propia configuración de las tramas determina que normalmente puedan concurrir al menos dos supuestos de responsabilidad solidaria: la propia de los causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria, al existir un acuerdo para la promoción del fraude, y la colaboración en el vaciamiento patrimonial del artículo 42.2 de la LGT.

No se establece una jerarquía entre los distintos responsables subsidiarios; es decir, que la Administración podrá dirigirse contra cualquiera de los adquirentes en la cadena sucesiva de trans-

³⁰ Artículo 145 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el que se regula el procedimiento de rectificación censal, y artículo 146 del mismo Reglamento, en el que se regula la rectificación de oficio.

misiones, sin existir una obligación de proceder de forma escalonada ni aun de proceder contra todos los adquirentes sucesivos de forma simultánea.

b) La condición de empresario o profesional del adquirente.

El legislador ha optado por limitar la posible exigencia de responsabilidad a empresarios o profesionales, debiendo entender como tales a aquellos mencionados en el artículo 5 de la LIVA. Esta opción es lógica con la finalidad de la responsabilidad, esto es, frenar las cadenas de fraude, que, como hemos visto, se producen a partir de una concatenación de deducciones a partir de un impuesto repercutido no ingresado, deducción que únicamente puede realizarse por empresarios o profesionales.

c) Ausencia de declaración e ingreso de las cuotas repercutidas.

Como presupuesto de la responsabilidad se exige que exista un impuesto repercutido o que debió de repercutirse y que, no solo no haya sido ingresado, sino que no debe haber sido declarado. Ahora bien, esta falta de declaración e ingreso se puede haber producido en cualquier punto de la cadena de comercialización, no siendo el requisito que la falta de declaración e ingreso se produzca en el sujeto que realizó la entrega al que ahora vaya a declararse responsable.

d) Existencia de un precio notoriamente anómalo.

Se exige, además, un conocimiento o, al menos, una presunción razonable del fraude para exigir la responsabilidad del empresario adquirente. El elemento que sirve de base a esta presunción es el precio, que se califica como notoriamente anómalo, expresión que podríamos traducir como precio inferior al precio de mercado.

Dos son las circunstancias que expresan esta anomalía en el precio:

- Una primera, que se centra en las condiciones de la operación para el adquirente, como es que la adquisición se haya verificado por un precio sensiblemente inferior al normal de mercado para dichos bienes o al que se haya satisfecho por este en adquisiciones anteriores.

Debemos recordar que los productos que generalmente se utilizan en el fraude circular son productos relativamente estandarizados, cuyos precios de mercado son conocidos por los operadores y en los que los márgenes están relativamente ajustados, por lo que no es fácil que existan desviaciones importantes en el precio.

En cuanto a qué debe entenderse por una rebaja sensible, ejemplo perfecto de los conceptos jurídicos indeterminados, debemos atender a la finalidad y espíritu de esta responsabilidad. En la medida que el beneficio a distribuir entre todos los participantes en este fraude es el

impuesto repercutido, que se cifra en un 16 por 100 del precio de la venta por la trucha, no cabe exigir diferencias abrumadoras en el precio para exigir la responsabilidad, bastando que el precio varíe de forma injustificada, aunque sea en un porcentaje pequeño.

- La segunda se refiere, exclusivamente, al transmitente, al entenderse como anómalo el precio cuando el precio de venta sea inferior al precio de adquisición.

Quizá la crítica más simple es que el adquirente no tiene el porqué conocer el precio de adquisición del transmitente, aunque, como hemos señalado, la realidad muestra que los productos que se venden por un precio inferior al de adquisición son productos con un precio inferior al de mercado.

Sirve esta cláusula también como cierre contra la opción de transmitir los productos objeto del fraude por encima de su precio de mercado, ya que el beneficio proviene del impuesto y no de los márgenes comerciales. A pesar de su redacción, con una referencia al transmitente, entendemos que también este supuesto de precio anómalo permite dirigirse contra cualquiera de los adquirentes sucesivos, aunque sus transmitentes no hayan vendido por un precio inferior al de compra.

Se faculta a la Administración para realizar una actividad inquisitoria particular en relación con estas operaciones, en la que podrá servirse de documentación que obre en su poder, de la aportada por los destinatarios, así como de datos relativos a otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud.

En todo caso, el contribuyente podrá desvirtuar la responsabilidad mediante la acreditación de razones económicas que justifiquen el precio anormal de los productos.

C. La exigencia de garantías en la devolución.

Otra de las posibilidades que se ha planteado como medida de lucha contra el fraude carrusel es la utilización de la exigencia de garantías prevista en el artículo 118 de la LIVA. No supone una nueva medida en sí misma, ya que se encontraba prevista esta posibilidad en la LIVA, lo que resulta novedoso es su utilización en este marco.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha examinado medidas similares a las vigentes en la normativa española (como la retención del saldo, en supuestos de existencia de un posible fraude³¹), constatando que no se trata de medidas acordadas en el seno del propio impuesto, razón por la cual no se encuentran contempladas de forma específica en el régimen común. No obstante, para que no desvirtúen el funcionamiento de este régimen común, se exige que se adopten con proporcionalidad, que se traduce en la necesidad de que las medidas adoptadas sirvan para alcanzar

³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94 (Garage Molenheide BVBA), C-340/95 (Meter Schepens), C-401/95 (Bureau Rik DecanBusiness Research & Development NV) y C-47/96 (Sanders BVBA).

eficazmente el objetivo perseguido, pero sin causar el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria en materia de IVA, y sin ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

La doctrina administrativa (TEAC) y la jurisprudencia han tenido oportunidad de pronunciarse sobre este requisito de proporcionalidad, exigiendo que la garantía sirva exclusivamente a la finalidad de garantizar la procedencia de la devolución, dejando constancia de la existencia de la necesidad de la garantía en la motivación de la resolución que la adopte, y que no se extienda más allá del período necesario para la comprobación de la procedencia de dicha devolución.

Aunque el fraude circular se culmina mediante la obtención de una devolución, tal y como hemos señalado, generalmente, esta es procedente, sin perjuicio de que en su origen exista una cuota dejada de ingresar. Este hecho, unido a las consideraciones anteriores, nos hace pensar que las garantías no son una medida tan eficaz como otras, en el sentido de que, restringidas a la devolución, no pueden aplicarse a las posibles responsabilidades.

5. CONCLUSIONES

1. Aunque el fraude carrusel es un motivo de gran preocupación en el seno de la Unión Europea, tanto por su dimensión como por el hecho de que haya puesto de manifiesto todas las deficiencias del sistema transitorio del IVA y de las actuaciones administrativas de comprobación, resulta difícil abordar medidas conjuntas por todos los Estados miembros. La principal medida podría ser el establecimiento de la tributación en origen, pero no parece que ni este fraude permita vencer las reticencias de los Estados miembros hacia el sistema definitivo del IVA.
2. Las principales medidas adoptadas por los Estados han sido objeto de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Aunque este no ha dejado de sentir la relevancia de las cuestiones, ha mantenido una línea sumamente estricta, exigiendo en todo caso una cautela fundamental, constituida por la participación activa o la integración con negligencia en las tramas de fraude. Esta jurisprudencia muestra un carácter reacio a limitar la aplicación normal del impuesto y sus procedimientos, salvo prueba de los abusos por los contribuyentes.
3. En el marco de las ideas, en nuestro país, parece existir un consenso sobre la importancia de restringir la actuación de las tramas, mediante comprobaciones fundadas en parámetros de riesgo en materia censal, que pueden permitir aflorar de manera más temprana a las truchas y el resto de las tramas. No existe este mismo acuerdo en cuanto a las medidas que se deben arbitrar para recuperar la pérdida de recaudación.
4. Las medidas de comprobación censal puestas en marcha responden a las propuestas teóricas formuladas. No parecen haber levantado un excesivo interés en la doctrina, a pesar de la relevancia y novedad. La propia evolución legislativa pone de manifiesto el apego que el legislador tributario está adquiriendo por las mismas.

5. El establecimiento de un supuesto de responsabilidad para los adquirentes sucesivos en las tramas de fraude, por el contrario, ha despertado gran interés en la doctrina, que ha recibido la medida con bastante desagrado. Resulta claro que esta medida es la única que puede tener algún efecto en las tramas, en el sentido de que pueda permitir recuperar la recaudación perdida. No obstante, existen varias limitaciones que no ayudan a que este instrumento se asiente como un verdadero elemento disuasorio: se trata de una responsabilidad subsidiaria, lo que siempre retrasa la acción de cobro y minora sus efectos; alcanza a las cuotas dejadas de percibir, excluyendo las sanciones que puedan pesar sobre los deudores principales por su falta de declaración; y sobre todo exige una complicada, aunque necesaria, prueba de la integración más o menos consciente en la red de fraude.