

LAS TRAMAS ORGANIZADAS DE FRAUDE EN EL IVA. NOVEDADES Y PERSPECTIVAS

MARCOS ÁLVAREZ SUSO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LA Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal introduce en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) una serie de disposiciones relativas a la consideración de supuestos de autoconsumo de servicios, valoración a precios de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidad vinculadas y un régimen especial de consolidación fiscal en el IVA.

En lo relativo estrictamente a la lucha contra el fraude fiscal la principal novedad en el IVA introducida en la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (a la que nos referiremos como LMPF) se encuentra en la creación en nuestro ordenamiento jurídico de un supuesto de responsabilidad subsidiaria para aquellos empresarios o profesionales que hayan adquirido bienes en cuya cadena de adquisiciones o transmisiones se haya producido un impago de las cuotas de IVA correspondiente a las entregas realizadas.

La exposición de motivos de la LMPF ya explica que este nuevo supuesto de responsabilidad obedece a la intención del legislador de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el IVA, un fraude al que la propia exposición de motivos califica de «especial gravedad».

El presente estudio pretende realizar una aproximación a la dimensión y gravedad del fraude cometido mediante entramados organizados en el IVA, a las posibles medidas que las Administraciones Tributarias pueden emplear para combatir esta práctica, a los pronunciamientos que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha realizado sobre la materia y finalmente un análisis de la configuración legal del nuevo supuesto de responsabilidad que introduce la LMPF en relación con estas tramas de defraudación.

Palabras clave: tramas fraude, carrusel, deducción IVA, responsabilidad y abuso de derecho.

Sumario

1. Introducción. Las tramas de fraude organizado en el IVA.
2. Las tramas de fraude en el IVA en la jurisprudencia del TJCE.
 - 2.1. Sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-254/03 (Optigen Ltd.), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) y C-484/03 (Bond House Systems Ltd.).
 - 2.2. Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. y County Wide Property Investments Ltd.).
 - 2.3. Sentencia de 11 de mayo de 2006, asunto C-384/04 (Federation of Technological Industries y otros).
 - 2.4. Sentencia de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 (Alex Kittel) y C-440/04 (Recolta Recycling SPRL).
 - 2.5. Conclusión general de la doctrina del TJCE.
3. Las diferentes posibilidades legales de combatir este fraude.
 - 3.1. Negación del derecho a la deducción del IVA soportado.
 - 3.2. Establecimiento de supuestos de responsabilidad en los adquirentes.
 - 3.3. La respuesta penal.
 - 3.4. La generalización del supuesto de inversión del sujeto pasivo.
4. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido en la LMPE.
5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN. LAS TRAMAS DE FRAUDE ORGANIZADO EN EL IVA

La creación de tramas organizadas de empresas con la finalidad de defraudar en la tributación del IVA es una realidad de sobra conocida por las sociedades europeas. Probablemente sea el sistema de fraude fiscal organizado que más repercusión tiene en la opinión pública actual.

Basta recordar la reciente operación denominada «Medina», en la que en diciembre de 2006 la Agencia Estatal de Administración Tributaria en colaboración con los órganos judiciales destacó «el mayor fraude de facturas falsas en el IVA» (Diario *El País* del viernes 1 de diciembre), con una defraudación estimada en más de 400 millones de euros (Diario *El Mundo* del viernes 1 de diciembre) instrumentado a través de «sociedades pantalla, facturas falsas y cajas de cartón con ladrillo en el mayor fraude de IVA en España» (Diario digital *El confidencial.com*, de la misma fecha).

Uno de los primeros aspectos que llama la atención sobre las tramas organizadas de fraude en el IVA es la aparente sencillez de su creación y modo de actuar. En esencia, basta con que en una cadena de distribución de bienes o servicios cuya entrega o prestación esté sujeta a IVA un operador/proveedor repercuta el IVA a un destinatario empresario o profesional con las aparentes formalidades de facturación correctamente cumplidas, generando en este el consiguiente derecho a la deducción del IVA soportado, pero con la intención de no ingresar en la Hacienda Pública esa cuota efectivamente repercutida.

Además, si la entrega previa efectuada al operador fraudulento o «trucha» ha sido efectuada por un empresario establecido en otro Estado miembro y se ha aplicado el régimen establecido para las operaciones intracomunitarias, la mercancía no habrá pagado IVA en el Estado de origen, por realizarse una entrega intracomunitaria exenta, mientras que el aparente operador establecido en Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) habrá realizado formalmente una adquisición intracomunitaria de bienes, en la que el IVA devengado coincide con el IVA soportado. La consecuencia económica de la operación es que con la aplicación legal de las reglas del impuesto para las operaciones intracomunitarias la mercancía ha llegado a la «trucha» sin pagar IVA.

La entidad que repercute el IVA pero no lo ingresa es conocida en el argot como «trucha» o *missing trader*, mientras que el operador aparentemente legal que se beneficia de la deducción de unas cuotas de IVA que no van a ser ingresadas en el Tesoro Público se denomina también en el lenguaje especializado como distribuidor o *broker*.

En la práctica, los entramados defraudatorios son mucho más complejos porque con la finalidad de dificultar a la Administración Tributaria el control y eliminación de estas tramas se realizan operaciones intracomunitarias, se interponen numerosas entidades entre la trucha y el distribuidor, conocidas como pantallas o *buffers*, se utilizan testaferros, empresa de duración efímera y sin estructura organizativa real, etc.

Una más detallada explicación del funcionamiento de estas tramas de fraude organizado en el IVA en sus diversas modalidades puede encontrarse en el trabajo de Miguel GIL DEL CAMPO (*Carta tributaria* 14/2006, «Novedades en el Proyecto de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal»).

Los tipos de mercancías empleadas en este tipo de cadenas defraudatorias son por esencia aquellas de fácil transporte y elevado valor. Sin descartar que otro tipo de mercancías puedan utilizarse con esta finalidad, para hacerse una idea de los sectores afectados basta echar un vistazo a la lista de productos que la norma británica anti-fraude (art. 77A de la VAT Act de 1994, añadido por la Ley de finanzas de 2003), a la que posteriormente se hará referencia, establece como sospechosos de fraude:

- Teléfonos y cualesquiera otros equipos, incluidas partes y accesorios, fabricados o adaptados para su uso en telefonía o telecomunicaciones.
- Ordenadores y cualesquiera otros equipos, incluidas partes, accesorios y software, fabricados o adaptados para su uso en relación con ordenadores o sistemas informáticos.

En la Europa continental además se ha constatado la actuación de estas tramas en relación con vehículos automóviles de alta gama, en el que recientemente se han visto involucrados determinados clanes familiares vinculados al narcotráfico gallego, entregas intracomunitarias ficticias de bebidas alcohólicas, desviadas al consumo interno e incluso operaciones con oro en la denominada operación «Fénix» realizada a principios de noviembre de 2006.

No obstante, es una evidencia que el fraude podría extenderse a otros tipos de mercancías e incluso, como consecuencia de la presión de comprobación y vigilancia, desaparecer en algunos sectores económicos donde tradicionalmente se ha concentrado y desplazarse a otro tipo de mercados. De hecho, el Reino Unido ha solicitado recientemente de las Autoridades Comunitarias (Comisión y Consejo) la autorización para aplicar medidas legislativas excepcionales consistentes en la inversión generalizada del sujeto pasivo para el comercio de mercancías como cámaras digitales, reproductores de audio MP3, reproductores portátiles de DVD, videoconsolas de juego con pantalla, etc.

En una primera modalidad de fraude, en la que existe realmente una circulación de mercancías destinadas al consumo final, los beneficios obtenidos de la existencia de este fraude fiscal organizado permiten adquirir bienes por los distribuidores e incluso por los consumidores finales a un precio muy inferior al que los operadores cumplidores de sus obligaciones obtienen en el mercado, puesto que el beneficio que se obtiene por la trucha es precisamente la cuota de IVA que no se ha ingresado pero cuya deducción debe admitirse, y por ello puede ofrecer precios muy reducidos, incluso por debajo del coste de las mercancías.

En una segunda modalidad general de fraude las mercancías no van a ser destinadas al consumo final, se crea una apariencia de circulación de las mismas, fundamentalmente entre diferentes Estados miembros de la Unión Europea, aunque también con países terceros, con la finalidad de obtener devoluciones del IVA soportado por el operador que efectúa entregas intracomunitarias o exportaciones exentas del IVA, pero con derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Este es el denominado estrictamente «fraude carrusel», debido a la circulación constante de las mercancías.

La sucinta explicación del funcionamiento de estas tramas no significa ni prejuzga en modo absoluto que todo operador adquirente de bienes respecto de los cuales en algún momento de la cadena de distribución se haya dejado de ingresar el IVA repercutido esté implicado o intervenga de modo culpable en el fraude, cuestión esta que será analizada posteriormente.

Aunque resulta muy difícil dar cifras de la dimensión real del fraude organizado en el IVA sirve como aproximación la estimación de la comunicación (2006) 404 de 19 de julio de 2006 de la Comisión Europea. En dicha comunicación se estima que las tramas de fraude en el IVA afectan al 2 por 100 de facturación de IVA en Alemania. De acuerdo con los datos de la Administración británica plasmados en la comunicación (2006) 555 de 28 de septiembre de 2006 de la Comisión Europea en Gran Bretaña se estiman unas pérdidas para el erario público de entre 1.120 millones y 1.900 millones de libras esterlinas entre 2004 y 2005.

Las últimas estimaciones efectuadas por la Comisión Europea sitúan la importancia de la defraudación en el IVA en aproximadamente el 10 por 100 de la total recaudación por ese impuesto.

La propia Memoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del ejercicio 2004 menciona que en relación con este tipo de fraude se han tramitado 204 expedientes por delito contra la Hacienda Pública.

Y como una última idea de la enorme preocupación existente en la Unión Europea respecto de las tramas de fraude en el IVA baste señalar que algunos Estados miembros, entre ellos Alemania y Gran Bretaña, han puesto sobre la mesa la propuesta de modificar completamente el sistema de circulación intracomunitaria de bienes, introduciendo lo que en principio era el sistema definitivo del IVA (tributación en origen) o bien generalizando la regla de inversión del sujeto pasivo. Sobre este último aspecto se volverá en apartados posteriores de este trabajo.

2. LAS TRAMAS DE FRAUDE EN EL IVA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE

La reciente jurisprudencia del TJCE ha analizado en 2006 al menos en cuatro ocasiones asuntos relacionados con el derecho a la deducción del IVA soportado cuando ha existido una operación fraudulenta en la cadena de entregas de bienes, así como la posible responsabilidad del adquirente de los bienes respecto del IVA dejado de ingresar por otro operador de la cadena de entregas.

2.1. Sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-254/03 (Optigen Ltd.), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) y C-484/03 (Bond House Systems Ltd.).

El asunto sometido a conocimiento del TJCE en esta sentencia se centraba en la denegación de las solicitudes de devolución del IVA soportado por las autoridades aduaneras del Reino Unido del año 2002 en la compra de microprocesadores que después fueron exportados a otros Estados miembros. Las operaciones formaban parte de cadenas de entregas en las que intervinieron, sin conocimiento de las sociedades en litigio, operadores incumplidores o *missing traders*.

El TJCE en su sentencia entiende que las operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude, al IVA, pero que forman parte de una cadena a lo largo de la cual sí se ha producido tal fraude, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo en el marco de una actividad económica a los efectos del impuesto, con independencia de cual sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo que no tenía conocimiento ni podía tenerlo de la existencia de ese fraude.

También concluye el TJCE que el derecho a deducción de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones no puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte esas operaciones se haya producido fraude, sin que el sujeto pasivo tenga o pudiera tener conocimiento de dicha circunstancia.

2.2. Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. y County Wide Property Investments Ltd.).

El asunto planteado no trata especialmente una trama de fraude en el IVA, pero aporta conclusiones útiles para el problema.

Nuevamente se cuestionaba el derecho a la recuperación del IVA soportado por la entidad Halifax Group, cuya actividad estaba principalmente constituida por la prestación de servicios financieros, sin derecho general a la deducción del IVA soportado. Esta entidad, necesitando construir unos edificios para su actividad, utilizó un complejo entramado de intermediación de sociedades en las que participaba al 100 por 100 para poder obtener la devolución del IVA soportado en la construcción de dichos edificios.

El TJCE viene a concluir que operaciones como las controvertidas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica a los efectos previstos en la Sexta Directiva, siempre que cumplan los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la finalidad de obtener una ventaja fiscal sin otro objetivo económico.

No obstante, la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que ese derecho se basa son constitutivas de una práctica abusiva.

Será el órgano jurisdiccional nacional quien deba analizar los elementos objetivos que concurren en la operación para decidir si a pesar del cumplimiento formal de los requisitos previstos en la Sexta Directiva y la legislación nacional, las operaciones de que se trate tengan como resultado una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por estas disposiciones.

Caso de apreciarse ese abuso de derecho, las operaciones realizadas formalmente deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido las operaciones constitutivas de prácticas abusivas.

Debe señalarse que en el asunto planteado era meridianamente claro que todas las entidades implicadas, que pertenecían al mismo grupo financiero, actuaron en connivencia para conseguir un resultado fiscal artificial.

2.3. Sentencia de 11 de mayo de 2006, asunto C-384/04 (Federation of Technological Industries y otros).

Esta sentencia es la que más directamente puede guiar las futuras cuestiones que se planteen en relación con la nueva legislación española de responsabilidad en tramas de IVA, puesto que analiza un supuesto de responsabilidad similar (que no idéntico) establecido en la legislación británica.

Dicha sentencia (en adelante asunto FTI) contempla una cuestión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre la Federación mencionada, que agrupa a 53 empresarios del sector de los teléfonos móviles y los ordenadores, y **las autoridades fiscales del Reino Unido** (Commissioners of Customs & Excise), relativo a la compatibilidad del Derecho Comunitario con dos artículos de la Ley británica que establecían: 1. La **obligación de constituir garantías en algunos supuestos para poder obtener devoluciones** de IVA; 2. La **responsabilidad solidaria de los respectivos proveedores** de determinadas categorías tasadas de artículos (teléfonos y ordenadores, entre otros) para el caso de que se pudiese sospechar que el IVA correspondiente a dicha entrega o a una entrega anterior o posterior quedaría impagada, con las condiciones que en dicha ley se establecen: que se presume esta circunstancia cuando el precio pagado por esta adquisición fuera inferior al de mercado o al pagado por esos mismos bienes en adquisiciones anteriores.

El Tribunal de Justicia responde a las cuestiones prejudiciales formuladas declarando en su sentencia:

- Que el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva permite adoptar a los Estados miembros una normativa nacional que establezca que un sujeto pasivo, al que se le haya efectuado una entrega de bienes o prestación de servicios y que sabía o podía razonablemente sospechar que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto. No obstante, dicha normativa debe respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad. En los fundamentos 32 y 33 de la sentencia se dice expresamente que, para evitar un sistema de responsabilidad objetiva, debe permitirse a los operadores que adopten todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de no estar inmersos en una cadena de fraude de IVA, confiar en la legalidad de dichas operaciones y evitar así ser considerados responsables del pago del IVA.
- Que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva no permite adoptar a los Estados miembros una normativa nacional que establezca que un sujeto pasivo, al que se le haya efectuado una entrega de bienes o prestación de servicios y que sabía o podía razonablemente sospechar que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco exigir a dicho sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado. No obstante, dicha disposición no se opone a que una persona considerada solidariamente responsable del pago del IVA a resultas de una disposición nacional adoptada en base al artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva deba constituir una garantía del pago del IVA adeudado.

Como conclusión práctica puede extraerse que el Tribunal acepta la conformidad con el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva de la normativa británica que declara **responsable solidario** del pago del IVA a un operador que haya adquirido bienes en estas condiciones:

- a) Que formen parte de determinadas categorías tasadas en la ley, actualmente teléfonos y ordenadores, aunque por decreto se pueden ampliar las categorías de bienes incluidas.
- b) Que el adquirente supiera o pudiera razonablemente saber que la totalidad o parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagada.
- c) Se presumirá ese conocimiento por parte del adquirente, con posibilidad de prueba en contrario, cuando el precio pagado por los bienes fuere inferior al precio más bajo que se pueda encontrar razonablemente en el mercado, o al precio pagado por esos bienes en adquisiciones anteriores.

No obstante, el propio TJCE, siguiendo las conclusiones del Abogado General, expresa sus reservas sobre este tipo de cláusulas, exigiendo que se respete la seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad. En particular, parece sugerir que mediante algún procedimiento de verificación

previa de las condiciones de la operación por parte del operador adquirente de los bienes que adquiera mercancías de este tipo pueda quedar exonerado de responsabilidad.

También, de acuerdo con los principios mencionados, se exigiría que esta presunción sea refutable mediante prueba en contrario.

2.4. Sentencia de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 (Alex Kittel) y C-440/04 (Recolta Recycling SPRL).

El asunto principal analizado en dicha sentencia (en adelante asunto Kittel) contempla una cuestión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre el Sr. Kittel y Recolta Recycling SPRL, por una parte, y el Estado belga, por otra, en relación con la negativa de la Administración Tributaria belga a admitir el derecho a la deducción del IVA soportado en operaciones implicadas en fraudes de tipo carrusel, al considerarse que los acuerdos entre compradores y vendedores tienen causa ilícita y son nulos de pleno derecho conforme a la legislación nacional.

En ambos casos se trata de compras y ventas sucesivas de componentes informáticos o vehículos en los que algún operador incluido en la cadena de producción había dejado de ingresar el IVA efectivamente repercutido a su cliente.

La diferencia es que en el caso Kittel, el Tribunal belga declaró probado que la empresa representada (Computime) había participado deliberadamente en un fraude tipo carrusel, mientras que en el caso Recolta, no se había considerado probado que la propia empresa conociese la existencia del fraude, aunque sí estaban involucrados en él los anteriores proveedores y el posterior cliente.

El Tribunal de Justicia responde a las cuestiones prejudiciales formuladas declarando en su sentencia:

- Que el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación de un 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. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.
- En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

La doctrina del Tribunal es clara: solo en la medida en que el fraude fiscal sea cometido por el propio sujeto pasivo debe entenderse que este no está actuando como tal en el ejercicio de su actividad

económica. El derecho a la deducción del IVA soportado puede negarse a quien con su actuación es partícipe, colaborador o cómplice del fraude, pero no a operadores posteriores que ni sabían ni podían haber sabido que la operación de que se trate formaba parte de un fraude cometido por el vendedor.

De un modo sutil se está sugiriendo que no se puede establecer la negación del derecho a la deducción del IVA soportado en tramas de fraude con carácter objetivo, sino que hay que atender al principio de culpabilidad del operador que pretende ejercitar ese derecho a la deducción.

2.5. Conclusión general de la doctrina del TJCE.

En relación con las operaciones de tramas de IVA y fraude carrusel, tanto para establecer un sistema de responsabilidad de los sucesivos adquirentes de bienes o servicios, como para poder denegar la deducción del IVA soportado por un operador económico, debe poder probarse que este concreto operador y no otros anteriores o posteriores en la cadena, ha conocido o debido razonablemente conocer que la operación en la que está involucrado forma parte de un fraude cometido por el proveedor o proveedores anteriores. Se previene por ello respecto de un sistema de responsabilidad objetiva.

No obstante, se considera acorde con los principios de la Sexta Directiva una norma de derecho interno que establezca la presunción, con admisión de prueba en contrario, de que quien se haya beneficiado en su adquisición de un precio anormalmente bajo podía razonablemente conocer su implicación en una trama de fraude cuando el precio pagado por los bienes fuere inferior al precio más bajo que se pueda encontrar razonablemente en el mercado, o al precio pagado por esos bienes en adquisiciones anteriores.

Ninguna de las sentencias analizadas efectúa una valoración de las pruebas aportadas ante los Tribunales de cada Estado miembro para demostrar que el adquirente de un bien conocía o podía razonablemente conocer que en fases anteriores del proceso de distribución se había cometido un fraude en el IVA. Tal decisión corresponde siempre a las instancias judiciales nacionales.

Y, finalmente, el TJCE cree conveniente que, en aras del principio de seguridad jurídica, se articule algún tipo de sistema mediante el cual, los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no estén implicadas en un fraude, puedan confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder el derecho a la deducción del IVA soportado.

3. LAS DIFERENTES POSIBILIDADES LEGALES DE COMBATIR ESTE FRAUDE

Además de diseñar legalmente medidas preventivas para evitar que sujetos fraudulentos puedan realizar operaciones intracomunitarias en el IVA, fundamentalmente asociadas al control

de la expedición del Número de Operador Intracomunitario y el acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios, cuya regulación se encuentra actualmente en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, que regula la composición y forma de utilización del NIF y el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, que regula determinados censos tributarios, las posibilidades legales que los Estados miembros pueden utilizar al objeto de combatir el fraude una vez cometido o en fase de consumación son diversas.

En los siguientes apartados se expondrán algunas de ellas, con su fundamento legal, sus requisitos de aplicación y se hará un breve comentario sobre su grado de efectividad.

3.1. Negación del derecho a la deducción del IVA soportado.

Una de las posibilidades de limitar el beneficio económico obtenido con el fraude es la negación del derecho a la deducción del IVA soportado por un operador cuando en alguna de las entregas efectuadas en las cadenas de distribución de las mercancías adquiridas el IVA repercutido no ha sido ingresado en la Hacienda Pública.

Lo primero que debe destacarse al respecto es que se trata de una medida en principio contraria a la neutralidad del impuesto y al contenido de la Sexta Directiva si es aplicada con carácter general. El TJCE ya ha manifestado en reiteradas ocasiones que el derecho a la deducción del IVA soportado por un operador no puede quedar limitado ni restringido en función de la conducta que hayan desarrollado sus proveedores.

En concreto, en los asuntos Optigen (STJCE de 12 de enero de 2006) y Axel Kittel (STJCE de 6 de julio de 2006) se expone que «el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de las que forman parte dichas operaciones, sin que el sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA», y que «esta conclusión no puede ser diferente cuando tales operaciones, sin que el sujeto pasivo lo sepa ni lo pueda saber, se realicen en el marco de un fraude cometido por el vendedor.»

Y ello «porque el principio de neutralidad del IVA se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas». Y porque «la calificación como censurable de una operación no implica en sí misma, una excepción a la sujeción al Impuesto.»

Sin embargo, como señalan las sentencias Axel Kittel y Halifax (STJCE de 21 de febrero de 2006) «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 el caso de fraude fiscal cometido por el propio sujeto pasivo». Y continúa la sentencia Axel Kittel que «Si a la Administración le consta que el derecho a deducir se ha ejercitado de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas» y «corresponde al órgano jurisdiccional»

diccional nacional denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta».

En resumen, de acuerdo con la consolidada doctrina del TJCE al respecto, el derecho a deducir el IVA soportado es uno de los pilares del sistema establecido en la Directiva, y debe ser respetado con carácter general para respetar la neutralidad del impuesto, incluso aunque algún operador interviniente en la cadena de distribución del bien haya actuado de forma fraudulenta.

Por excepción, si quien pretende ejercer su derecho a la deducción sabía o debía haber sabido que mediante su adquisición participaba en una cadena de fraude en el IVA, y tal circunstancia queda probada mediante datos objetivos ante un órgano jurisdiccional nacional, en la medida que el sujeto pasivo colabora en el fraude y se convierte en cómplice del mismo, procede denegar el derecho a la deducción.

Cabe finalmente plantearse dos cuestiones relativas a la posibilidad de denegar el derecho a la deducción: a) A quién corresponde la carga de la prueba en estos casos de la connivencia entre el destinatario de las operaciones que pretende ejercitar el derecho a la deducción y el operador fraudulento, y b) Si debe exigirse la prueba de un conocimiento exacto del fraude cometido y una voluntad de colaborar en el mismo por parte del destinatario de la operación para denegar el derecho a la deducción, o, por el contrario, si es suficiente considerar que en función de las circunstancias concurrentes un sujeto pasivo diligente debió haber conocido o supuesto la existencia del fraude.

Respecto de la primera cuestión, en la mayoría de las operaciones de compraventa de productos en los que se haya producido fraude en algún momento de la cadena de entregas el empresario que pretende esta deducción podrá justificar su adquisición mediante la factura correspondiente, los medios de pago empleados, e incluso el medio de transporte utilizado para mover las mercancías. Si tal prueba del derecho a la deducción concurre, será la Administración Tributaria quien deberá desacreditar esos medios de prueba formalmente válidos mediante la prueba de la existencia de un ánimo defraudatorio o de una actuación culpable no en el operador que materialmente dejó de ingresar sino en aquel que pretende ejercitar su derecho a la deducción.

Según expone a este respecto BARRACHINA JUAN, Eduardo, en *Gaceta Fiscal* 257/2006 «La deducción de las cuotas soportadas en el IVA en un contrato de compraventa con causa ilícita», la doctrina del TJCE lleva a entender que «será la existencia de buena fe en el adquirente de la entrega de bienes la que permitirá excluir la influencia negativa de esa causa ilícita del Código Civil, para reconocer el derecho a la deducción del IVA soportado. No caben interpretaciones contrarias al principio de presunción de buena fe, a menos que el conocimiento de la causa ilícita en el adquirente pueda acreditarse mediante la correspondiente prueba a efectos de desnaturalizar la presunción anteriormente indicada».

Y respecto de la segunda cuestión, la doctrina del TJCE en especial en la sentencia Axel Kittel antes citada considera acorde con el Derecho Comunitario denegar el derecho a la deducción del IVA soportado no solo cuando se considere probado ante un órgano jurisdiccional nacional el conocimien-

to del fraude, es decir, una intervención dolosa en la cadena defraudatoria, sino también cuando se considere probado que quien pretende ejercitar tal derecho y en función de datos objetivos, debiera haber sabido que mediante su adquisición participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, es decir, una intervención negligente o culposa en las operaciones.

Los datos objetivos que permitan considerar que un sujeto diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias debiera haber conocido la existencia del fraude no están por supuesto tasados, debiendo ser las autoridades fiscales y, en su caso, jurisdiccionales quienes valoren las circunstancias concurrentes caso por caso para apreciar la negligencia de tal conducta.

3.2. Establecimiento de supuestos de responsabilidad en los adquirentes.

Una segunda posibilidad de atajar el fraude organizado en el IVA es considerar responsable del tributo impagado al adquirente de los bienes en determinadas condiciones. Las legislaciones de diversos Estados miembros, entre ellos, Reino Unido, Alemania y Países Bajos, cuentan con supuestos tipificados de responsabilidad directamente relacionados con fraudes en el IVA.

Dado que este sistema de responsabilidad será objeto de análisis más detallado en el último punto de este documento, simplemente merece la pena señalar dos peculiaridades de esta medida. Por una parte, se trata de un procedimiento que lógicamente se va a desarrollar en un momento temporal posterior a aquel en el que se habría podido producir la denegación del derecho a la deducción (por ejemplo, si ya se ha concedido una devolución del IVA y con posterioridad se descubre que parte del IVA soportado proviene de un operador fraudulento), y dada su menor inmediatez a la comisión de los hechos resultará de más difícil aplicación. Por otro lado, medidas como esta se han demostrado limitadamente eficaces en la lucha contra el fraude en otros países, como prueba de ello, los nuevos proyectos legislativos que entre otros Estados miembros, entre ellos el Reino Unido, barajan para combatir estas situaciones.

3.3. La respuesta penal.

Cuando el importe de lo defraudado supera el umbral objetivo establecido en el artículo 305 del Código Penal, actualmente 120.000 euros en cómputo anual tratándose de IVA, la infracción cometida puede tener trascendencia penal como delito de defraudación tributaria.

La autoría material o directa del delito corresponderá a aquel sujeto que haya llevado a cabo la conducta típica, debiéndose calificar su conducta como dolosa. El principal inconveniente que presenta la vía penal como fórmula de ataque a estas conductas delictivas es que con estas condiciones los autores materiales del delito son las personas que dirigen o administran las «truchas», normalmente individuos deslocalizados, testaferros o en general personas que ni han diseñado ni son los principales beneficiarios de la estructura defraudatoria, por lo que una eventual condena

penal de las mismas resulta escasamente disuasoria para otros sujetos que sí obtienen grandes beneficios del fraude.

Por ello, la persecución eficaz del delito de defraudación en el caso de tramas organizadas en el IVA debe centrarse en que ante el juzgador se pruebe la existencia conjunta de una trama organizada de entidades y personas, con todas sus ramificaciones, no solo quienes dejaron de ingresar el tributo efectivamente repercutido, sino también quienes a sabiendas de la existencia del fraude (recordemos que debe concurrir dolo) se beneficiaron de devoluciones de IVA o de precios notoriamente inferiores en la adquisición de mercancías a los que habrían podido encontrar en el mercado en condiciones normales.

La prueba de la connivencia entre la «trucha» y el «distribuidor» es especialmente difícil de obtener en sede de un procedimiento administrativo, como no sea a través de pruebas indiciarias cuya fuerza probatoria para destruir la presunción de inocencia siempre es más limitada que la prueba directa.

Por ello, en determinados supuestos, sería preferible que fueran los órganos jurisdiccionales los que recaben pruebas relativas a las diferentes personas participantes en estas tramas, dado que disponen de mayores facultades y medios de investigación que un órgano administrativo: escuchas telefónicas, seguimiento de personas, peritajes documentales, etc.

La potenciación de actuaciones de investigación típicamente judiciales como son la observación de comunicaciones postales o telefónicas, registros domiciliarios y seguimientos policiales es una de las principales recomendaciones de una reciente Instrucción del Fiscal General del Estado en la que además se incide en la necesidad de efectuar estas actuaciones durante el tiempo en que los individuos y entidades implicados en las tramas se encuentren activos (Fuentes: Diarios *Expansión* de 28 de marzo de 2007 y *La Gaceta* de 9 de abril de 2007).

También se apunta en la citada instrucción un importante problema en la persecución penal del fraude, consistente en que el tipo penal tal y como está configurado actualmente obliga a esperar a que se presente la última declaración del año natural para poder efectuar la denuncia, lo que perjudica la inmediatez en la persecución de este tipo de tramas organizadas de efimera (en ocasiones unos pocos meses) pero intensa actividad.

Hasta la fecha y con independencia de concretas actuaciones exitosas en sede penal que han permitido desarticular determinadas organizaciones, lo cierto es que las actuaciones penales también se han demostrado limitadas en cuanto a su eficacia para acabar con las tramas organizadas de defraudación en el IVA.

No obstante, no puede dejar de señalarse que el Proyecto de Ley Orgánica de reforma del Código Penal, actualmente en tramitación parlamentaria y cuyo texto puede ser consultado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, presenta una especial sensibilidad hacia este tipo de delitos. Las novedades introducidas en dicho texto en las que puede descubrirse este especial interés en la

persecución del delito contra la Hacienda Pública son las siguientes, sin perjuicio de su eventual modificación en la tramitación parlamentaria:

- a) En primer lugar, la propia exposición de motivos del Proyecto menciona, de acuerdo con el Derecho comparado, que el objetivo de la reforma es **que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación** de la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello. Será necesario para ello modificar el artículo 180 y la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria: los supuestos, condiciones y limitaciones en la continuación del procedimiento administrativo de liquidación y recaudación desarrollado «en paralelo» con el proceso penal serán determinados por la ulterior reforma, pero evidentemente suponen una importante novedad respecto al régimen actual, que impone la suspensión del procedimiento administrativo en el caso de apreciarse la existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal.
- b) Es destacable también la **ampliación del plazo de prescripción** de este tipo de delitos, que pasa a establecerse en diez años, aunque no pueden dejar de señalarse la aún mayor disparidad entre el plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar y sancionar y del delito contra la Hacienda Pública.
- c) También en consonancia con los ordenamientos penales de nuestro entorno, **se eleva la pena prevista para determinados delitos contra la Hacienda Pública** que pueden considerarse especialmente graves. En concreto, para aquellos delitos en los que se utilice persona interpuesta (testaferros, etc.) de manera que quede oculta la verdadera identidad del obligado tributario, o en atención a la especial trascendencia y gravedad de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios, la pena a imponer será de dos años y seis meses a seis años de prisión, y multa del tanto al séxtuplo.

Es evidente que en caso de demostrarse la existencia de una trama de fraude organizado en el IVA, la pena a imponer será la prevista en esta nueva redacción y no la establecida para el delito fiscal en general (de uno a cuatro años de prisión), lo que en la práctica podría conllevar que puedan ingresar físicamente en prisión los autores de estos delitos fiscales «agravados», circunstancia hasta la fecha que ha sido prácticamente inaplicada.

- d) Es también novedosa la previsión de un nuevo apartado 5 al artículo 305 del Código Penal, que va a permitir que la pena de multa y la responsabilidad civil que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar **por prescripción** u otra causa legal en los términos de la Ley General Tributaria, incluidos los intereses de demora, **se exigirán por el procedimiento de apremio**.
- e) Y como última novedad destacable puede señalarse que podrá **hacerse responsable del delito fiscal** cometido en el marco o con ocasión de la **actividad de una persona jurídica a la propia entidad y no solo a las personas físicas**, en el marco del novedoso

artículo 31 bis del Código Penal, imponiéndose en estos casos la pena de multa del tanto al séxtuplo, inhabilitación para contratación pública y pérdida del derecho a obtener subvenciones por un tiempo de dos a cinco años.

3.4. La generalización del supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Una de las propuestas más novedosas planteadas para erradicar el fraude de tramas organizadas en el IVA es aplicar la inversión del sujeto pasivo en todas las entregas de bienes hasta la fase minorista o de consumo final donde el impuesto correspondiente al total valor añadido al producto será repercutido íntegramente al consumidor final, quien no tendrá derecho a la deducción del IVA. El último operador empresarial de la cadena sería de este modo el obligado a ingresar materialmente en el Tesoro Público la totalidad del IVA correspondiente al producto final.

Respecto de las posibilidades de que una modificación normativa general a nivel comunitario de este calado pueda implantarse en el futuro, inicialmente la Comisión Europea en su comunicación (2006) 404 de 19 de julio de 2006 se ha mostrado reticente a modificar el sistema de repercusión de un sujeto y deducción por el destinatario en la totalidad de las operaciones gravadas, tal y como contempla la propuesta alemana y austriaca.

Sin embargo, la Comisión ha remitido al Consejo una comunicación (2006) 555 de 28 de septiembre de 2006 con opinión favorable a una propuesta británica de introducir una excepción en el sistema general de funcionamiento del IVA. Dicha propuesta contempla la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo para operaciones efectuadas entre empresarios, a partir de un límite cuantitativo de 1.000 libras esterlinas (unos 1.450 €) y limitada a las entregas de determinadas categorías de mercancías, fundamentalmente, telefonía móvil, componentes de ordenador y hardware, pero también grabadores y reproductores portátiles de imágenes y sonido, aparatos de localización por satélite (GPS) e incluso consolas de juegos.

Aunque inicialmente la autorización de tal medida excepcional por el Consejo parecía lejos de poder ser obtenida por el Reino Unido al requerir un importante consenso entre todos los Estados miembros, lo cierto es que en los primeros meses de 2007 la especial sensibilidad de los principales Estados miembros afectados por el fraude ha permitido avanzar notablemente en la decisión favorable del Consejo, que está previsto se produzca en fechas muy próximas al momento de escribirse estas líneas.

Y, asimismo, como comentario adicional a la tramitación de tal medida es de destacar que algunos Estado miembros, entre ellos España, han manifestado su apoyo a que medidas similares a la propuesta británica puedan ser autorizadas en sus legislaciones propias. Habrá por ello que prestar atención en el futuro a eventuales movimientos del legislador español respecto a la introducción de esta inversión del sujeto pasivo «limitada» para sectores y operaciones concretos afectados por tramas de fraude en el IVA.

La inversión del sujeto pasivo como medio para atajar el fraude en determinados sectores de actividad no es completamente novedosa en el IVA. En la legislación española existe desde hace tiempo en los sectores de materiales de recuperación y en el oro de inversión, con resultados cuando menos alentadores, aunque es evidente que no ha terminado con el fraude en su totalidad.

Asimismo, dicha inversión del sujeto pasivo ha tenido en la legislación de determinados estos miembros de la Unión Europea una mayor implantación como medida para luchar contra el fraude en el IVA. En Alemania, por ejemplo, se estableció hace años que en determinadas entregas o prestaciones de servicios relacionadas con inmuebles, la inversión del sujeto pasivo fuese la regla general de funcionamiento del impuesto.

Esta previsión hasta hace poco excepcional tiene pleno reflejo como opción para introducir en la legislación de cualquier Estado miembro en la nueva Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de fecha 28 de noviembre (publicada en el DOCE de 11 de diciembre), relativa al sistema común del IVA y que viene a sustituir a partir de 1 de enero de 2007, entre otras, a la Sexta Directiva.

En concreto, en el artículo 199 de la nueva Directiva se establece que los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las operaciones (operaciones «internas» recordémoslo) que se enumeran en sus letras a) a g). Entre estas operaciones se encuentran las prestaciones de servicios de construcción, reparación, limpieza, sobre bienes inmuebles, la puesta a disposición de personal que realice estas actividades, la propia entrega de bienes inmuebles cuando se haya renunciado a la exención, la entrega de bienes aportados como garantía y posteriormente ejecutados y la entrega de bienes inmuebles vendidos en el marco de un procedimiento obligatorio de ejecución.

Realizando un análisis crítico de esta propuesta de utilizar la inversión del sujeto pasivo como medio para atajar el fraude organizado en el IVA pueden apuntarse como ventajas que el control se centraría en un número mucho más reducido de operadores (los distribuidores a consumo final fundamentalmente), y que elimina el principal incentivo del fraude carrusel, como es generar un derecho a deducción del IVA soportado de cuotas que no se van a ingresar nunca en el Tesoro Público.

Como desventajas del sistema ya planteadas por la Comisión en las comunicaciones anteriormente citadas puede citarse que supone una alteración completa del sistema de IVA ya asentado, conocido y cumplido por la inmensa mayoría de operadores. También añade la dificultad para el operador que efectúa una entrega de bienes de distinguir al consumidor final de otro empresario adquirente en la última entrega. Y no puede olvidarse la posibilidad de que la totalidad del fraude se concentre en una sola fase, la minorista, mediante la declaración de contraprestaciones inferiores a las reales, e incluso la omisión de operaciones en las autoliquidaciones.

Siendo una propuesta interesante, como también lo sería la apuntada por determinados estudios y por algunos autores como GARCÍA NOVOA, César (*Quincena Fiscal* 10/2006 «El proyecto

de Ley de Prevención del Fraude II»), de implantar el sistema definitivo del IVA, basado en una generalización de la tributación en origen, e incluso el gravamen de las entregas intracomunitarias a un tipo único del 15 por 100 en toda la Unión Europea, lo cierto es que modificaciones legislativas de semejante calado distan de momento de tener visos de obtener a corto plazo el necesario beneplácito de todos los Estados miembros.

4. EL NUEVO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA INTRODUCIDO EN LA LMPF

En este contexto de atajar el fraude organizado en el IVA mediante modificaciones legislativas se enmarca el nuevo artículo 87, apartado Cinco de la LIVA, introducido por la LMPF, que conforme establece la disposición transitoria tercera de la misma ley será aplicable a las operaciones cuyo IVA se devengue a partir de la entrada en vigor de esta ley, es decir, a partir de 1 de diciembre de 2006.

Entrando en el análisis del precepto las notas caracterizadoras de la responsabilidad son las siguientes:

- En cuanto al ámbito subjetivo de aplicación, se trata de un supuesto de **responsabilidad para aquellos destinatarios de operaciones gravadas que sean empresarios o profesionales**, nunca se podrá declarar responsable por este precepto de las cuotas de IVA defraudadas en una cadena de entregas a quien adquirió un bien actuando a título particular, por ejemplo, al comprador privado de un vehículo o de un ordenador.

- El ámbito objetivo al que se puede extender la responsabilidad se centra en **las entregas de bienes**. De la redacción del precepto no parece que pueda aplicarse a otro tipo de operaciones gravadas por el impuesto, como, por ejemplo, las prestaciones de servicios.

Lo que sí resulta especialmente destacable respecto de otras normas antifraude establecidas en la legislación de otros Estados miembros es que su aplicación no se circunscribe a las entregas de determinadas categorías de bienes, sino que con la dicción del precepto se podría aplicar este supuesto de responsabilidad al adquirente de **cualquier categoría de bienes o mercancías**.

Este es uno de los aspectos cuestionables del precepto aprobado por cuanto aporta de incertidumbre en el comercio general de bienes. De hecho en la tramitación parlamentaria algunas enmiendas propusieron que se acotara el supuesto de responsabilidad a determinadas categorías de mercancías en cuyo comercio se ha detectado la existencia de tramas de fraude organizadas en el IVA tal y como se establece, por ejemplo, en la norma británica, sin embargo, la redacción final del precepto permite su aplicación a cualquier tipo de entrega de bienes.

La doctrina ha criticado por este motivo el precepto por resultar desproporcionado a los fines que pretende alcanzar, así GARCÍA NOVOA, César, en obra ya citada, mantiene que la norma citada «supondrá poner un manto de sospecha sobre todas las operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica, lo que es a todas luces desproporcionado» y FALCÓN Y TELLA, en *Quincena Fiscal 2/2006* critica también que la medida no se limite a una categoría de bienes, lo que unido a las circunstancias de precios notoriamente anómalos en que la responsabilidad se puede exigir conduce según este autor a una responsabilidad objetiva.

- Para poder declarar la responsabilidad debe concurrir en el adquirente de los bienes una mínima **culpabilidad**. De acuerdo con las sentencias del TJCE de 11 de mayo de 2006 (Federation of Technological Industries) y 6 de junio de 2006 (Axell Kittel) dicha responsabilidad es claramente exigible al operador respecto del que se demuestre que conocía la existencia del fraude. Es decir, la prueba de una intervención dolosa conduce inequívocamente a declararlo responsable. Sin embargo, cuando concurre dolo en el adquirente de los bienes este nuevo precepto no aporta nada nuevo, puesto que tal responsabilidad puede ser exigida con carácter solidario e incluyendo las sanciones impuestas al deudor principal tal y como ya establece el artículo 42.1 letra a) de la Ley General Tributaria.

Donde entendemos que resulta novedoso el precepto es en el caso de que no se consiga demostrar la existencia de dolo en el adquirente o connivencia con el proveedor, sino en expresión de la redacción legal cuando **el adquirente debía razonablemente presumir** que el impuesto repercutido o que hubiese debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso. Y ello se considera por la ley en caso de haber satisfecho por los bienes un **«precio notoriamente anómalo»**.

Y se entiende que un precio es notoriamente anómalo en dos casos:

1. Que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
2. Que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

La norma contempla, además, que a efectos de determinar un valor normal de mercado con el que comparar el precio satisfecho en la operación deberá analizarse por la Administración la documentación disponible, la que aporte el destinatario y el valor dado a las mercancías en otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden similitud con la analizada.

Finalmente, cabe la posibilidad de que el interesado justifique el carácter anómalo del precio por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

Esta consideración de que la existencia de un precio notoriamente anómalo puede conducir a que el destinatario de la operación debía razonablemente presumir que el IVA resultaría impagado ha sido objeto de dura crítica por parte de la doctrina. Así FALCÓN Y TELLA, en obra ya citada, califica el supuesto de responsabilidad objetiva, PUEBLA AGRAMUNT, Nuria, en *Quincena Fiscal* 10/2006 «Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», entiende que el precepto atenta contra los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica consagrados en el Derecho Comunitario. A conclusiones similares en cuanto a la calificación como responsabilidad objetiva y contraria a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad llega GARCÍA NOVOA, César, en obra ya citada, y BANCLOCHE PALAO, Carmen, en *Impuestos* 21/2006 «El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas».

A la hora de configurar la responsabilidad el precepto introducido en la ley se fundamenta en conceptos jurídicos indeterminados como son el precio «sensiblemente inferior» al de mercado o al de adquisiciones anteriores de los mismos bienes. En principio esta indeterminación puede crear cierta inseguridad, pero debe tenerse en cuenta que la referencia al precio que habrían tenido esos mismos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación se encuentra presente en numerosos artículos de nuestro ordenamiento, como puede ser en la regulación de los precios de transferencia o incluso en la propia LIVA en la nueva redacción del artículo 79. Cinco.

Por otra parte, la comparación entre el precio realmente satisfecho y el que se habría obtenido en las condiciones en que se ha realizado la operación y especialmente al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos entra dentro de la esfera de conocimiento de un operador diligente. Si el precio satisfecho es anómalo en estas condiciones un operador diligente debería cuando menos cuestionarse si ello es debido a justificaciones económicas válidas o a que puede haberse producido algún momento de la cadena de entregas un fraude fiscal.

Además de ello en ciertos casos pueden concurrir circunstancias no exactamente vinculadas con el precio que deberían hacer nacer en un operador diligente la sospecha de que puede haberse producido tal fraude, pensemos, por ejemplo, en que el proveedor no disponga de almacenes ni personal siendo su único contacto un teléfono móvil, que sea el mismo empresario quien le suministra los mismos bienes pero con frecuentes cambio de denominación social, que la entrega se realice en lugares u horarios poco habituales para ello, o que todos o casi todos los proveedores de un distribuidor estén o hayan estado implicados en fraudes organizados en el IVA. Todas estas circunstancias, unidas a la existencia de un precio anómalo deberían razonablemente conducir a sospechar cuando menos que el adquirente de los bienes no actuó de forma diligente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Es cierto que ello no supone una prueba directa de la connivencia entre proveedor y adquirente o de un conocimiento de todas las circunstancias de la trama organizada de fraude en el adquirente, pero sí constituyen todas ellas pruebas indiciarias que valoradas en su conjunto pueden

destruir la presunción de inocencia. La más reciente jurisprudencia de la jurisdicción penal, entre otras muchas, en sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero, 20 de marzo, 30 de abril y 29 de mayo de 2003, de 19 de enero de 2005, ha venido perfilando la figura de la «ignorancia deliberada» como una modalidad del dolo eventual suficiente para destruir la presunción de inocencia. Esta ignorancia deliberada puede apreciarse en quien pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto o colaboración que se le pide se mantiene en situación de no querer saber, pero, no obstante, presta su colaboración, haciéndose de ese modo acreedor a las consecuencias penales de su antijurídico actuar.

Un último aspecto especialmente destacable relativo al elemento de culpabilidad es que el precepto legal no establece una presunción de conocimiento del fraude irrefutable por el presunto responsable, puesto que siempre se permite al adquirente de los bienes justificar la existencia de un precio notoriamente anómalo por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto, como pueden ser circunstancias excepcionales del mercado, volumen de pedidos, depreciación de ciertos tipos de mercancías, etc.

Como conclusión final de este debatido aspecto, en nuestra opinión el precepto debe ser aplicado con apoyo en todos los elementos objetivos que concurran en la operación y no solo en el precio notoriamente anómalo para poder suponer que un operador diligente debió razonablemente suponer que se había cometido fraude en algún momento de la cadena de entregas. Pero una vez que concurren dichos elementos objetivos, y habida cuenta de la posibilidad de justificar por el adquirente la existencia de razones extrafiscales para haber satisfecho un precio notoriamente anómalo, creemos que las pruebas indiciarias pueden ser suficientes en estos casos para destruir la presunción de inocencia.

Y además, con los matices que se han señalado respecto de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad al extender a cualquier categoría de bienes la posible responsabilidad, el precepto introducido en la LIVA no se aparta en lo sustancial de normas e incluso de razonamientos similares aceptados por el TJCE como conformes al ordenamiento comunitario para denegar el derecho a la deducción del IVA soportado (sentencias Optigen, Halifax y Kittel), o para aceptar la declaración de responsabilidad del adquirente de determinadas mercancías (sentencia FTI).

• El **aspecto procedimental de declaración de responsabilidad** viene regulado en los apartados 3 y 4 del precepto. En primer lugar, el apartado 3 menciona que la Administración Tributaria debe acreditar la existencia de una falta de declaración e ingreso del tributo repercutido o que debió haberse repercutido.

En segundo lugar, una vez constatada la falta de ingreso como elemento objetivo de la responsabilidad y la existencia de una conducta culpable en el adquirente como elemento subjetivo, el procedimiento para declarar la culpabilidad será el establecido en el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria, es decir, deberá dictarse un acto administrativo de declaración de responsabilidad previa audiencia del interesado.

No compartimos la opinión de algunos autores como PUEBLA AGRAMUNT, Nuria o GARCÍA NOVOA, César, en trabajos anteriormente citados, respecto de que con la redacción del precepto citado la Administración pueda declarar la responsabilidad sin necesidad de dictar acto administrativo en este sentido. Y ello porque, por una parte, la remisión al artículo 41.5 de la LGT así parece imponerlo y porque cuando la legislación permite exigir tal responsabilidad directamente, la ley concreta debe decirlo expresamente, de acuerdo con lo establecido en el propio artículo 41.5 ya citado.

Una cuestión que, sin embargo, puede hacer escasamente operativo el precepto es el carácter subsidiario de la responsabilidad. Entendemos que al configurar la responsabilidad como subsidiaria el legislador ha querido ser prudente quizá por las reservas formuladas contra el precepto en la tramitación parlamentaria, pero lo cierto es que tanto la Sexta Directiva como la norma británica admitida como conforme al ordenamiento comunitario establecen la responsabilidad como solidaria.

Y configurar una responsabilidad como subsidiaria exige que previamente se haya agotado la acción de cobro no solo contra el deudor principal (la trucha en este caso), sino contra los posibles responsables solidarios. Habida cuenta de que algunos de los operadores involucrados en estas tramas han podido intervenir en ellas con carácter doloso deberá también agotarse previamente la acción de cobro contra ellos en cuanto responsables solidarios por causar o colaborar en la comisión de infracciones tributarias, lo que puede retrasar en el tiempo la posibilidad de ejercitar la acción de cobro contra el responsable subsidiario y por ello hacer perder eficacia a tal medida de recuperación de lo defraudado.

Finalmente y conectado con el aspecto procedimental debe señalarse un problema práctico de aplicación de este supuesto de responsabilidad, centrado en la obligación para la Administración Tributaria de remitir todas las actuaciones al Ministerio Fiscal cuando se aprecien indicios de delito en el curso de las actuaciones de comprobación. En numerosos casos la cuantía de lo defraudado y el grado de culpabilidad advertido en la conducta del defraudador (normalmente la trucha o las sociedades pantalla como cooperadores) alcanza la gravedad necesaria y suficiente para residiar las actuaciones ante la jurisdicción penal.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 180 de la Ley General Tributaria, la Administración Tributaria continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados incluso si el Tribunal no aprecia la existencia de delito.

Mediando una intervención del juez de lo penal declarando autores o cooperadores del delito a determinadas personas que en muchos casos pueden resultar insolventes, resulta discutible que posteriormente la Administración Tributaria pueda declarar responsable en sede administrativa a personas diferentes. Ello viene a dificultar notablemente la restitución económica de lo defraudado respecto de personas que habiendo actuado con negligencia, beneficiándose de la defraudación y disponiendo de patrimonio contra el que ejecutar la acción de cobro, sin embargo, no han sido declaradas responsables del delito en el proceso penal.

5. CONCLUSIONES

1. Las tramas organizadas de fraude en el IVA suponen un gravísimo problema tanto para las Haciendas Públicas de los diferentes Estados miembros, como para los operadores que intervienen en determinados sectores económicos que cumplen regularmente con sus obligaciones fiscales, que pueden verse expulsados del mercado por estas actuaciones ilegítimas.
2. La más reciente doctrina del TJCE adopta una actitud más beligerante contra estas tramas de fraude, pero respetando el principio de presunción de inocencia exige, tanto para establecer un sistema de responsabilidad de los sucesivos adquirentes de bienes o servicios, como para poder denegar la deducción del IVA soportado por un operador económico, que se pruebe que este concreto operador y no otros anteriores o posteriores en la cadena, ha conocido o debido razonablemente conocer que la operación en la que está involucrado forma parte de un fraude. Además, el TJCE ha manifestado que en la persecución mediante modificaciones legislativas de este tipo de fraudes deben respetarse los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.
3. Ninguna de las medidas preventivas o represoras de este tipo de fraude ha demostrado ser plenamente eficaz para erradicarlo. Hasta el momento, la combinación de medidas preventivas como el control de acceso al registro de operadores intracomunitarios o la detección precoz de las tramas, combinadas con medidas represoras de las conductas de fraude ya consumado en el ámbito penal y administrativo parece ser la mejor manera de intentar limitar los efectos de estas perniciosas tramas. No debe descartarse que a medio plazo se pueda modificar el sistema de funcionamiento actual del IVA para erradicar estas tramas, mediante la tributación en origen o el gravamen de las entregas intracomunitarias. Habrá que prestar especial atención a la evolución legislativa de la propuesta de generalización en determinados sectores de la regla de inversión del sujeto pasivo, tal y como ya han propuesto y/o apoyado determinados Estados miembros y la propia Comisión Europea, y como parece que en breve va a autorizar el Consejo para el Reino Unido.
4. En la reforma del Código Penal actualmente en tramitación parlamentaria se puede advertir claramente un endurecimiento de las medidas para la represión de estos delitos, en aspectos tan variados como la importancia de las penas establecidas, la prescripción o la responsabilidad de las personas jurídicas involucradas en tales tramas y también se pone de manifiesto un especial énfasis en intentar facilitar a la Hacienda Pública la recuperación de las cuantías defraudadas y las multas impuestas por los jueces.
5. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 87. Cinco de la LIVA nace acompañado de luces y sombras. Como principales objeciones, la doctrina critica su excesivo ámbito de aplicación y su eventual utilización como responsabilidad objetiva. Respecto de su posible utilidad para conseguir el objetivo perseguido en la exposición de motivos de la ley, debe señalarse que preceptos similares no han demostrado una especial eficacia para combatir este fraude en Estados de nuestro entorno, que siempre

deberá darse preferencia al orden penal y que su configuración como responsabilidad subsidiaria y no solidaria limita grandemente su aplicación práctica. Sin embargo, normas de contenido similar han sido aceptadas como conformes al ordenamiento comunitario fundamentalmente en la sentencia del TJCE de 11 de mayo de 2006 (Asunto C-384/04 Federation of Technological Industries y otros). Por otra parte, la presunción establecida en el precepto, acompañada de otros elementos objetivos de prueba, generalmente indiciarios, podrían permitir actuar en un procedimiento administrativo contra aquellos operadores respecto de los que si bien no queda probada una intervención dolosa en la conducta defraudatoria, puede considerarse que se colocan en situación de ignorancia deliberada, no queriendo conocer toda la realidad de la trama, pero beneficiándose económicamente y aceptando las consecuencias de la misma.