

UN NUEVO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA PARA COMBATIR EL FRAUDE DEL IVA

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*



Este trabajo ha obtenido el 1.º **Premio Estudios Financieros 2007** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PERÉZ.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

EN el presente estudio se aborda el análisis de una cuestión que, sin duda, constituye una de las novedades más relevantes de cuantas modificaciones normativas se han introducido en nuestro sistema tributario de la mano de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Nos referimos concretamente al establecimiento de un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria regulado en el apartado cinco del artículo 87 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, calificación aplicable a quienes adquieran mercancías procedentes de tramas organizadas para defraudar dicho tributo, las cuales, respondiendo a denominaciones diversas tales como la de «fraude carrusel», ocasionan importantes perjuicios tanto a la Hacienda Pública como a aquellos operadores económicos que actúan legalmente en el mismo sector del mercado en el que se desarrolla el fraude.

Tras una breve exposición de las principales causas que han podido provocar la proliferación de este tipo de tramas, especialmente relacionadas con el régimen fiscal aplicable actualmente a las operaciones intracomunitarias de bienes, en este estudio se realiza un exhaustivo examen del artículo 87.Cinco de la Ley del IVA. Con ese objetivo se plantean, en primer lugar, las cuestiones más relevantes que se desprenden de dicho precepto desde el punto de vista de nuestro derecho interno para, a continuación, analizar su grado de compatibilidad con las exigencias del Derecho Comunitario. El estudio de ambos extremos conduce a una serie de conclusiones que obligan a poner en tela de juicio algunos de los principales aspectos de la regulación del nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, cuya aplicación práctica se verá previsiblemente afectada por problemas de difícil solución. Esta situación nos ha conducido a examinar, en último lugar, las medidas que otros países han arbitrado para luchar contra las tramas de fraude, de entre las cuales, figuras como la denominada «inversión del sujeto pasivo» consideramos que constituyen alternativas susceptibles de ser valoradas en tanto no se implante el régimen definitivo de las operaciones intracomunitarias en el IVA.

Palabras clave: IVA, responsabilidad subsidiaria y fraude fiscal.

Sumario

- I. Consideraciones generales.
- II. La configuración del nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA.
 1. La condición de empresario o profesional del responsable.
 2. Condiciones para exigir la responsabilidad.
 - 2.a) Existencia de una cuota del IVA no declarada e ingresada.
 - 2.b) Presunción «razonable» del conocimiento del fraude.
 - 2.b.1) La configuración legal de la presunción. Especial referencia al precio «notoriamente anómalo».
 - 2.b.2) La presunción a la luz de la jurisprudencia comunitaria.
 3. Identificación de los responsables subsidiarios en las tramas de fraude.
 4. Alcance de la responsabilidad.
 - 4.a) La responsabilidad de la «cuota tributaria».
 - 4.b) Posibilidad de aplicar sanciones al responsable.
- III. La responsabilidad subsidiaria del artículo 87.Cinco de la LIVA en el contexto comunitario.
 1. Fundamento de la responsabilidad en el Derecho comunitario.
 2. Consecuencias de la configuración de la responsabilidad como subsidiaria.
- IV. Valoración del supuesto de responsabilidad introducido en el artículo 87.Cinco de la LIVA.
- V. Posibles soluciones alternativas a la lucha contra las tramas de fraude.
 1. Límites a la deducción del IVA.
 2. La inversión del sujeto pasivo.

Bibliografía.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

El presente estudio tiene por objeto analizar uno de los aspectos más relevantes de la recientemente aprobada Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, en virtud de la cual se han introducido una serie de cambios normativos que, entre otras cuestiones, están directamente dirigidos a luchar contra determinadas prácticas fraudulentas en el contexto del IVA.

Ciertamente, en los últimos años no solo la Administración española, sino también las de los países de nuestro entorno, han venido detectando importantes bolsas de fraude a efectos de ese impuesto, comportamientos de evasión fiscal que, en muchos casos, incluyen prácticas de falsedad documental y ocultación de datos ¹, y cuyo origen puede situarse en la implantación del Mercado Único Europeo el 1 de enero de 1993. En ese sentido, la supresión de fronteras fiscales derivada de esa nueva realidad terminó con el anterior sistema de ajustes en frontera necesarios para garantizar la neutralidad sobre el comercio, lo que derivó en la necesidad de arbitrar un sistema a través del cual fuera posible someter a gravamen a las denominadas operaciones intracomunitarias de bienes.

Respecto de esta cuestión, la intención inicial pasaba por sustituir, a esos efectos, la tributación en destino por la tributación en el Estado Miembro de origen de los bienes entregados o servicios prestados, previsión que todavía no se ha llevado a la práctica por varios motivos. Entre ellos, las deficiencias estructurales de algunas administraciones y las diferencias de tipos de gravamen aplicables a efectos de IVA en los diferentes Estados miembros adquieren una especial relevancia ². Así pues, ante la imposibilidad de hablar de una auténtica armonización a esos efectos, fue necesario arbitrar un sistema para gravar las transacciones efectuadas entre sujetos pasivos del IVA pertenecientes a diferentes Estados miembros, régimen que nació con visos de transitoriedad y que todavía no ha derivado en ninguna solución definitiva. En ese sentido, el final de la aplicación de dicho régimen transitorio estaba previsto inicialmente para el 31 de diciembre de 1996, momento en el que el Consejo de la CE debería haber fijado el paso de dicho régimen al definitivo, extremo que ni siquiera se prevé a día de hoy que ocurra a corto o medio plazo ³.

¹ MORALEDA GARCÍA, M.V. y TREVIÑO ALFONSO, M.T.: «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carousel en el IVA», IEF, *Cuadernos de formación*, Colaboración 07/06, Volumen I/2006, pág. 119.

² Vid. VANISTENDAEL, F.: «A proposal for a definitive VAT system taxation in the country of origin at the rate of the country of destination, without clearing», *EC Tax Review*, n.º 1, 1995, pág. 47 y ss.

³ Sobre esta cuestión vid. ADAME MARTÍNEZ, F.: «El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: Análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo», en la obra colectiva *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos especiales armonizados*, IEF, Madrid, 2004, pág. 57 y ss.

Pues bien, de acuerdo con el régimen transitorio vigente actualmente en las operaciones intracomunitarias que tienen por objeto la entrega de bienes, en las que vamos a centrar este estudio, pueden identificarse generalmente dos hechos imponible. Esto es, una entrega intracomunitaria exenta en origen y una adquisición intracomunitaria gravada en destino.

Así las cosas, y tomando como punto de partida al Estado español como país de origen en el primer caso, y como punto de destino en el segundo supuesto, procede analizar, aunque sea muy brevemente, los rasgos más relevantes del gravamen que afecta a dichas operaciones.

En ese sentido, la entrega de bienes intracomunitaria presupone que un bien sea expedido o transportado desde un Estado miembro (en el caso de España desde la Península o Baleares) hasta otro Estado miembro de la CE. Pues bien, en esos casos el vendedor estará exento de IVA, siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones. Así, el comprador debe figurar en el registro del IVA de otro Estado miembro a cuyos efectos deberá comunicar al vendedor el número de identificación fiscal que se le haya atribuido en un Estado miembro diferente al de aquel, requisito que permite la identificación de los operadores intracomunitarios. Esta exención, que por lo tanto afecta al Estado miembro de origen, constituye una exención plena, toda vez que dichas entregas originan el derecho a la deducción del IVA soportado por el vendedor.

Desde la óptica contraria, cuando se produzca una adquisición intracomunitaria de bienes, y habida cuenta de que en virtud del régimen transitorio se aplica la tributación en destino, los bienes corporales objeto de transporte desde un Estado miembro hacia otro diferente, tributarán en este último. A estos efectos habrá de tenerse en cuenta, para delimitar este hecho imponible, que solo estarán sujetas las adquisiciones intracomunitarias efectuadas a título oneroso y realizadas por empresarios o profesionales, o bien entre personas jurídicas que no actúen como tales.

Estas son, a grandes rasgos, las líneas generales por las que discurre el régimen transitorio aplicable a las operaciones intracomunitarias de bienes, sistema que, además de presentar algunos problemas puntuales en su aplicación en los que no vamos a entrar por situarse fuera de los límites de este estudio, ha dado lugar a un importante volumen de fraude ⁴, conectado directamente con el hecho de poner en circulación bienes que no van acompañados del impuesto correspondiente, por encontrarse exentos.

Desde este punto de vista, las conductas evasivas pueden tener por finalidad enmarcar bajo la apariencia de operaciones intracomunitarias las entregas de bienes que realmente no son objeto de tráfico intracomunitario, porque las mercancías no abandonan en ningún momento el país de origen, persiguiéndose con ello el consumo interior de bienes sin que se haya soportado el IVA. Sin embargo, también es posible hablar de fraude cuando el tráfico de bienes se realiza efectivamente en el contexto comunitario, conductas evasivas éstas que bajo la denominación común de

⁴ Sobre esta cuestión se ha manifestado el propio Tribunal de Cuentas de la UE en el Informe Especial n.º 9/98 sobre protección de los intereses financieros de la Unión Europea en materia de IVA aplicable a los intercambios intracomunitarios (Diario Oficial Serie C 356, de 20 de noviembre de 1998).

«fraude carrusel», se presentan con diferentes modalidades, las cuales, básicamente, pueden resumirse en el siguiente supuesto ⁵.

Piénsese en una sociedad «A» residente en Francia, que procede a vender un producto a una sociedad «B», domiciliada en España, realizando así una entrega intracomunitaria de bienes no sujeta a IVA. La sociedad «B» es la que realiza la adquisición, habiendo de liquidar el IVA correspondiente y pudiendo así obtener un IVA deducible que en última instancia lo que hace es anular la tributación.

A continuación la sociedad española «B» procede a vender el producto a una tercera entidad «C», también residente en España, por lo que aquella debe expedir una factura incluyendo el IVA correspondiente ⁶, impuesto que se repercutirá pero que no se declarará ni ingresará. Precisamente por esa razón puede vender el producto a un precio menor del que pagó por él a la empresa francesa, rebaja que compensará con el importe del impuesto que, pese a ser repercutido, no ha sido objeto de ingreso.

De ese modo la entidad «C» estará adquiriendo los productos por un precio que el legislador español califica ahora como «notoriamente anómalo».

A su vez, la sociedad «C» puede transmitir los bienes de nuevo a otra sociedad española «D», esta vez por un precio superior al que pagó por ellos (que puede continuar siendo un importe inferior al del precio de la primera transmisión), y repercutiendo el IVA correspondiente e ingresándolo debidamente ⁷.

La operación podría cerrarse con una nueva venta por parte de la entidad «D» ⁸ a la sociedad «A», residente en Francia y primera vendedora en esta operación circular, de forma que la vendedora, al realizar una entrega intracomunitaria, estará exenta de IVA pudiendo, además, solicitar la devolución del IVA soportado.

Siguiendo esta dinámica básica las operaciones pueden complicarse mucho, normalmente a través de la interposición de varias empresas en el camino cuya misión principal es la de dificultar el seguimiento de las operaciones y mercancías, o utilizando empresas situadas en varios países comunitarios distintos, lo que obliga a realizar intercambios de información entre varias administra-

⁵ Vid. PALAO TABOADA, C.: «New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain», *Bulletin for International Taxation*, abril 2007, pág. 139 y ss.

⁶ A este tipo de participantes en la trama de IVA que se describe *supra*, se les denomina trucha o *missing trader*. Son las encargadas de introducir en el país en el que residen mercancía sin IVA procedente de otro Estado miembro, procediendo posteriormente a su venta repercutiendo el IVA correspondiente al siguiente eslabón de la cadena, pero dejando de declarar e ingresar su importe.

⁷ Este tipo de participantes en los «fraudes carrusel» son sociedades denominadas *pantalla* o *buffer* en la terminología anglosajona, y su papel principal es el de situarse entre la distribuidora y la trucha, con el objetivo de dificultar la conexión directa entre la empresa que introduce el producto en el país y la que lo vuelve a sacar del mismo, solicitando la correspondiente devolución. Cuanto mayor sea el número de sociedades pantalla introducidas en la trama, mayores serán también las dificultades para la Administración en orden a controlar y sancionar este tipo de operaciones.

⁸ Esta sería la entidad distribuidora o *final link*, que obtendrá el beneficio al poder deducirse como IVA soportado las cuotas repercutidas por las sociedades interpuestas que éstas no llegan a ingresar, e incluso solicitar las devoluciones del IVA soportado cuando la entrega que realizan puede calificarse como intracomunitaria.

ciones tributarias⁹. A estos efectos se creó un sistema de intercambio de información y compensación entre las administraciones nacionales de datos relativos al valor de las entregas intracomunitarias de mercancías denominado VAT Information Exchange System, o sistema VIES¹⁰.

Con este tipo de operaciones el perjuicio que se causa se proyecta no solo sobre los intereses de la Hacienda pública, sino también sobre los comerciantes del mismo sector en el que se desarrolla el fraude ya que, cuando no participan en dichas tramas, se encuentran con el hecho de que no pueden competir con los bajos precios a los que se distribuyen los productos entre las empresas fraudulentas.

Debe también ponerse de manifiesto el hecho de que dichas tramas se han diseñado de tal forma que, cuando se descubre el fraude, este es atribuido a una persona insolvente que además suele desaparecer ante cualquier indicio de actividad administrativa que pueda suponerle un riesgo, no sin antes emitir de forma correcta desde un punto de vista formal toda la documentación que precisan los operadores que intervienen posteriormente en la cadena de transacciones para que puedan exonerarse de responsabilidades en caso de un hipotético control administrativo¹¹.

Pues bien, precisamente para atajar estas prácticas y habida cuenta del importante volumen de fraude detectado como consecuencia de la puesta en marcha de operaciones como las mencionadas, los Estados miembros de la Unión Europea son conscientes de la necesidad de tomar medidas que consigan paliar los negativos efectos de tales conductas, soluciones que, sin duda, serán más efectivas cuando se adopten en el contexto de armonización que debe presidir la aplicación de un tributo como el IVA. No obstante lo anterior, y ante el retraso que está sufriendo el paso del sistema de tributación «provisional» al definitivo, centrado este último en sustituir la tributación en destino por el gravamen en origen, las legislaciones nacionales de diferentes Estados miembros han optado por introducir medidas nacionales con las que detectar, regularizar y perseguir comportamientos tributarios como los que derivan de operaciones fraudulentas del tipo de las descritas.

En ese sentido, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, ha introducido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria que, a efectos del IVA, se aplicará respecto de quienes adquieran mercancías de tramas organizadas precisamente para defraudar¹².

A estos efectos, se añade un nuevo apartado Cinco al artículo 87 de la LIVA, con la siguiente redacción:

⁹ MORALEDA GARCÍA, M.V. y TREVIÑO ALFONSO, M.T.: «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», *op. cit.*, pág. 121.

¹⁰ El sistema VIES es un medio electrónico de transmisión de información relativa al registro de IVA de las empresas que operan en la Unión Europea. A través de este sistema también se transmite información relativa a los suministros intracomunitarios (exentos de impuestos) entre las Administraciones de los Estados miembros.

¹¹ SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E.: «El denominado fraude carrusel en el IVA: un desafío a la Unión Europea», IEF, *Cuadernos de Formación*, Colaboración 10/06, Volumen I/2006, pág. 177.

¹² La medida adoptada en la Ley de Prevención del Fraude Fiscal en virtud de la cual se ha creado un nuevo apartado cinco al artículo 87 de la LIVA, fue inicialmente suprimida en el Senado (BOCG 19 de octubre de 2006, Serie A, n.º 81, 15), y reintroducida por el Congreso en votación de 2 de noviembre de 2006.

«1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

- a) El 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.
- b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.»

Precisamente al estudio de dicho precepto dedicaremos las siguientes páginas con el objetivo de destacar, en primer lugar, los aspectos principales que este artículo plantea desde el punto de vista del derecho interno para, posteriormente, someter tales cuestiones al obligado examen de compatibilidad que, especialmente en el caso de impuestos como el IVA, debe hacerse entre la norma nacional y el Derecho Comunitario.

II. LA CONFIGURACIÓN DEL NUEVO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA EN EL IVA

Tal y como se desprende del tenor literal del precepto transcrito, serán responsables subsidiarios en el pago del IVA los *empresarios o profesionales* que hayan realizado operaciones con sociedades participantes en las tramas creadas para defraudar dicho impuesto. Más concretamente, la responsabilidad recaerá sobre aquellos empresarios que debieran *razonablemente presumir* que su proveedor o alguno de los partícipes en la cadena de transmisiones no ha declarado e ingresado el IVA correspondiente, presunción que podrán deducir del propio beneficio que ellos mismos experimenten con la operación cuando aprecien que han pagado por los productos un *precio notoriamente anómalo*.

La descripción que acaba de realizarse del supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal introduce una serie de conceptos cuya concreción, como ya puede intuirse, no siempre va a resultar sencilla, por lo que puede ser útil desgarrar su tenor literal para intentar identificar sus aspectos más controvertidos.

1. La condición de empresario o profesional del responsable.

Como es sabido, los empresarios o profesionales, ya sean personas físicas o jurídicas, serán sujetos pasivos del IVA cuando realicen las operaciones gravadas por este tributo. Pues bien, cuando los destinatarios de dichas operaciones sean también empresarios o profesionales, estos, además de tener que soportar la repercusión que proceda por la operación, adquirirán la condición de responsables subsidiarios cuando concurren las condiciones establecidas en el artículo 87.Cinco de la LIVA.

Con el fin de desarrollar esta cuestión, la primera aclaración que debe realizarse reside en la determinación de los sujetos que tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, para lo cual habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 5 de su ley reguladora. Este es el precepto que sienta las bases en torno a lo que debe entenderse por empresario o profesional, concepto que, en términos generales¹³, se hace corresponder con las personas físicas o jurídicas que realicen una actividad susceptible de ser calificada, también de acuerdo con la ley, como empresarial o profesional.

En ese sentido, una actividad será empresarial o profesional, a tenor de la ley, cuando implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y/o humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, objetivo que,

¹³ La Ley del IVA considera que tienen la condición de empresarios o profesionales determinadas personas o entidades, independientemente de que la actividad que realicen sea considerada realmente como empresarial o profesional, como es el caso de las sociedades mercantiles o los llamados empresarios ocasionales. *Vid.* SOLÉ ESTALELLA, J.: *El IVA inteligible*, Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 24-25.

en términos generales y a salvo de algunas excepciones, se lleva a cabo a título oneroso ¹⁴ y con habitualidad ¹⁵.

Así las cosas, serán empresarios o profesionales los sujetos que realicen dichas operaciones, condición que a efectos del artículo 87.Cinco de la LIVA, habrán de reunir tanto el sujeto que realiza las operaciones gravadas como el destinatario de las mismas y, por tanto, sujeto obligado a soportar la repercusión del impuesto.

2. Condiciones para exigir la responsabilidad.

Aclaradas las características de los sujetos que eventualmente pueden convertirse en responsables en virtud del apartado cinco del artículo 87 de la LIVA, procede ahora determinar los requisitos que deben concurrir para que, efectivamente, tales sujetos pasen a ocupar dicha posición en el círculo de los obligados tributarios. Pues bien, atendiendo al tenor literal de dicho precepto, dos son las condiciones que deben apreciarse. De un lado, que se haya dejado de declarar e ingresar alguna cuota del IVA en cualquiera de los eslabones del proceso de comercialización del producto de que se trate y, de otro, que el adquirente hubiera podido presumir, razonablemente, que el impuesto no iba a ingresarse.

Nos encontramos así con dos condiciones de diferente naturaleza, ya que mientras la acreditación de la existencia de un impuesto no declarado y no ingresado se configura como un requisito de corte más objetivo, la presunción relativa al conocimiento de dicho incumplimiento por parte de los destinatarios de las operaciones gravadas aparece revestida, al menos a primera vista, de mayor complejidad en orden a constatar o destruir dicha presunción. Conviene pues, examinar separadamente cada una de las circunstancias mencionadas.

2.a) Existencia de una cuota del IVA no declarada e ingresada.

Una de las particularidades de los fraudes en cadena, tal y como se han descrito *supra*, radica en el hecho de que alguna de las entidades que intervienen en las sucesivas transmisiones de un bien no ingresa el IVA repercutido, compensando así la rebaja que puede hacer en el precio de los bienes entregados.

¹⁴ La exigencia del requisito de la onerosidad se encuentra excepcionado en algunos casos, como sucede con determinados supuestos de autoconsumos. *Vid.* LÓPEZ MOLINO, A.M.: «Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos a IVA», en la obra colectiva, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada, 2001, pág. 45 y ss.

¹⁵ Aun con ser la habitualidad la nota más característica de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por los sujetos pasivos del IVA, también se considera empresario a quien efectúa de forma ocasional o aislada alguna actividad, como es el caso de los arrendadores de muebles o inmuebles, o los sujetos que realicen entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos exentas del impuesto, que solo tendrán la condición de empresarios a efectos de dichas entregas.

Teniendo en cuenta el modo de actuar de este operador (trucha o *missing trader*), no cabe duda de que nos encontramos ante un infractor tributario cuya conducta puede calificarse como una infracción muy grave, de acuerdo con lo señalado por el artículo 191 de la LGT.

Así pues, una de las condiciones requeridas por el legislador para poder aplicar la responsabilidad del artículo 87.Cinco de la LIVA ha de poder verificarse, no respecto del responsable mismo, sino de un sujeto diferente que no es otro que aquel que cometió la infracción tributaria, debiendo ser la Administración tributaria, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 87.Cinco de la LIVA, la encargada de acreditar la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que, sin embargo, no ha sido objeto de declaración e ingreso.

De ese modo parece lógico pensar, sin perjuicio de las consideraciones que se harán más adelante, que el empresario o profesional que a la postre merecerá la condición de responsable lo será «junto al» infractor, sujeto que el artículo 181.2 de la LGT califica como «deudor principal» precisamente con el objetivo de que otras personas puedan ser declaradas responsables solidarios o subsidiarios junto con él.

Así las cosas, constatada por la Administración la circunstancia de la falta de declaración e ingreso antes señalada, podrá dictar acto de derivación de responsabilidad respecto de aquel o aquellos sujetos respecto de los cuales pueda presumir que conocían dicha situación. Esta presunción, como seguidamente analizaremos, podrá ser destruida por los afectados, si bien es cierto que dado el carácter subjetivo de los motivos que puede llevar a su aplicación, la prueba en contrario no será fácil para el eventual responsable.

A este respecto, otros Estados, donde también se han adoptado medidas específicas para frenar la actividad de las tramas de fraude en el IVA, se muestran más respetuosos con las garantías de los partícipes en las cadenas de transmisiones de los cuales se sospecha que puedan estar realizando operaciones fraudulentas.

Así, la legislación británica obliga a la Administración (*Commissioner of Customs and Excise*) a enviar un aviso al sujeto afectado en el que se le informa de la cuota de IVA que ha sido defraudada y que podrá exigírsele en calidad de responsable¹⁶, con lo que principios como el de proporcionalidad o el de seguridad jurídica invocados permanentemente por el TJCE al abordar la cuestión que nos ocupa, aparecen protegidos en mayor medida que en nuestro país, tal y como expondremos posteriormente de una forma más detenida.

2.b) Presunción «razonable» del conocimiento del fraude.

2.b.1) La configuración legal de la presunción. Especial referencia al precio «notoriamente anómalo».

Tal y como ya se ha señalado, el legislador subordina la posibilidad de calificar como responsable al empresario o profesional destinatario de las operaciones gravadas, al hecho de que este pue-

¹⁶ PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Estrategias en la lucha contra los fraudes del IVA», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4, 2007, pág. 89.

da «razonablemente presumir» que el importe del IVA que se le ha repercutido o que se le hubiera debido repercutir, no haya sido o vaya a ser objeto de declaración e ingreso, presunción que se deducirá del precio «notoriamente anómalo» pagado por el destinatario de la operación. Por su parte, dicha anomalía en el precio existirá, salvo cuando se pueda justificar por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto, cuando el precio pagado sea «sensiblemente inferior»:

- a) Al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) Al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien efectúa la entrega.

Una primera aproximación a la utilidad de estos criterios a la hora de concretar qué debe entenderse por precio notoriamente anómalo, lo cual, a la postre, conducirá a determinar si puede aplicarse la presunción a la que alude el legislador, pone en entredicho la virtualidad de la norma para cumplir el fin para el que se ha creado.

En ese sentido consideramos que poca luz arroja el hecho de que tener que atender al «precio correspondiente a dichos bienes en las condiciones en las que se ha realizado la operación» para que, al compararlo con la cantidad pagada por el destinatario de la operación, pueda deducirse si este es o no un precio anómalo.

A la falta de concreción de ese criterio se une la imposibilidad de aplicar con carácter general el segundo inciso del apartado a) del artículo 87.Cinco.2 de la LIVA, en el que se hace referencia al precio «satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos». En ese sentido, atender al precio que un empresario puede haber satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos puede resultar útil respecto de los bienes que el empresario o profesional adquiera con frecuencia o habitualidad, pero no cabe decir lo mismo respecto de aquellos sujetos para los que la adquisición de esos bienes no forme parte de su tráfico comercial habitual. Sobre esta cuestión el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal introducía una norma específica aclarando que «en particular, se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un provecho extraordinario cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate, haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para los bienes transmitidos en circunstancias idénticas o similares». Ciertamente, y aunque no era este el objetivo del anteproyecto que «en particular» hacía referencia al supuesto que acaba de describirse y que finalmente no se incorporó ni al texto del Proyecto ni al de la ley finalmente aprobada, esta podía haber sido la vía para limitar el ámbito de aplicación del supuesto de responsabilidad que nos ocupa para adaptarlo en mayor medida al principio de proporcionalidad, entendido este en el sentido apuntado por el TJCE, tal y como enseguida veremos.

En ese sentido, consideramos que hubiera sido más efectivo limitar el ámbito del supuesto de responsabilidad ubicado en el artículo 87.Cinco de la LIVA a aquellas operaciones que forman parte del tráfico económico habitual del sujeto que pueda llegar a ser calificado como responsable subsidiario, y ello por varias razones. Así, en primer lugar, no puede olvidarse que, a salvo de algunas excepciones, la habitualidad constituye una de las características que cabe predicar de la actividad

económica desarrollada por los empresarios o profesionales a efectos de IVA. Por otra parte, si la base sobre la que pivota la presunción de conocimiento que afecta al responsable es el pago de un precio notoriamente anómalo, parece que dicha anomalía podrá detectarse con mayor certeza si la misma acontece en el marco de una operación de tráfico de bienes que ese sujeto ha desarrollado ya en otras ocasiones, toda vez que será en esos casos donde puede detectar con mas facilidad el hecho de que el precio que paga por el bien objeto de la transmisión se aleja del satisfecho en operaciones similares.

Lejos de adoptar esa solución, los casos de responsabilidad basados en una presunción de conocimiento que pivota sobre la satisfacción de un precio al que la ley se refiere como notoriamente anómalo son susceptibles de predicarse de cualquier empresario o profesional, lo que generará importantes dificultades de aplicación de la norma y vendrá a suponer también poner un manto de sospecha sobre todas las operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica ¹⁷, formen o no parte del tráfico comercial habitual del destinatario de los bienes.

A mayor abundamiento, tampoco el criterio apuntado como indicador del precio pagado como notoriamente anómalo en el apartado b) del artículo 87.Cinco.2 de la LIVA ayudará en exceso a resolver las muchas dudas que se plantearán sobre el tema. Piénsese que el hecho de considerar como anómalo el precio pagado cuando este sea «sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega», obligará al sujeto afectado a conocer aspectos internos de la política comercial o de la estructura de costes de sus proveedores, y ello siempre que pueda presuponerse la existencia de una información transparente sobre márgenes de mercado. A nuestro juicio, la exigencia del conocimiento de aspectos como los señalados supera con creces el límite de lo que «razonablemente» puede exigirse al operador de que se trate, especialmente si esta cuestión se analiza, una vez más, a la luz de principios como el de seguridad jurídica o el de proporcionalidad ¹⁸.

A la calificación del precio pagado por el destinatario de las operaciones gravadas como notoriamente anómalo se refiere también el artículo 87.Cinco.2 de la LIVA, cuando señala que con ese fin «la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de realización de la operación».

Así las cosas, el objetivo de la Administración en este tema ha de ser la determinación del «valor normal de mercado» de los bienes con el fin de poder concluir que el precio efectivamente

¹⁷ Cfr. Informe de la AEDAF sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal. www.aedaf.es.

¹⁸ PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Estrategias en la luchas contra los fraudes del IVA», *op. cit.*, pág. 94, «La indeterminación del supuesto de hecho genera una indiscutible inseguridad jurídica; la presunción se basa en un supuesto absolutamente indeterminado, que no es ni un hecho ni un indicio de un hecho, sino una situación subjetiva y relativa que exige fijar parámetros de comparación; solo se tiene en cuenta que se haya satisfecho un precio notoriamente anómalo sin tener en cuenta otras ventajas que puede haber obtenido el operador; no se habla de precio anómalo como precio que ningún otro operador habría satisfecho (criterio del Dritten Verständige de la teoría alemana) o como precio que nunca se ha satisfecho en el mercado en el que normalmente opera el sujeto (criterio que introducía la norma británica); se trata de un supuesto de responsabilidad que aplicará para cualquier operador en el mercado, a quien no tendrá por qué avisarse (como sí se prevé en la norma británica) de la cantidad de impuesto que no ha sido pagado ni advertírsele de los efectos que tendría la notificación de ese aviso, con la consiguiente inseguridad desproporcionada que ello generará en el tráfico mercantil».

satisfecho en la transmisión de los bienes de que se trate debe calificarse como «notoriamente anómalo». En ese sentido, y a efectos de la ley reguladora del IVA, «se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente».

De acuerdo con lo anterior, la Administración puede llevar a cabo una comprobación del valor declarado a través de la cual tratará de determinar el denominado valor normal de mercado, magnitud esta que solo en contadas excepciones podrá determinarse con exactitud (*v. gr.* acciones que coticen en Bolsa), mientras que en el resto de los casos dicho valor depende de muy diversos factores¹⁹ y su concreción precisa del empleo, en muchos casos, de conocimientos y datos extrajurídicos cuya aplicación puede dar lugar a conclusiones no siempre idénticas.

2.b.2) La presunción a la luz de la jurisprudencia comunitaria.

Realizando una primera aproximación al contenido del precepto comentado, pueden ya intuirse las dificultades que puede tener la aplicación de este concreto supuesto de responsabilidad subsidiaria, habida cuenta, sobre todo, del juego de presunciones y conceptos jurídicos no siempre fáciles de determinar que será preciso manejar. Piénsese así que el artículo 87.Cinco de la LIVA hace recaer la explicación del término «razonablemente», relativo a la presunción de conocimiento del destinatario de las operaciones gravadas, sobre la expresión del precio «notoriamente anómalo» que, a su vez, debe concretarse, entre otras cosas, mediante la comparación con bienes transmitidos por importes «sensiblemente» inferiores a otros y con operaciones que guarden un «algo grado de similitud» con la cuestionada.

Con respecto a la posibilidad de que la responsabilidad en el caso comentado pivote sobre una «razonable presunción de conocimiento» por parte del destinatario de las operaciones gravadas se ha manifestado expresamente el TJCE en varias ocasiones, matizando su interpretación a lo largo de sucesivos pronunciamientos.

Sobre esta cuestión, la STJCE de 12 de enero de 2006²⁰ se manifestó sobre la posibilidad de negar la deducción del IVA a un sujeto que adquirió bienes procedentes de una cadena de fraude. En esta ocasión el Tribunal de Luxemburgo, apoyándose también en las conclusiones del Abogado General, considera que cada transacción debe ser considerada en sí misma, por lo que si existe una «entrega de bienes» realizada por un «sujeto pasivo que actúa como tal» en el marco de una «actividad económica», conceptos todos ellos definidos en la Sexta Directiva, habrán de entenderse cumplidos los requisitos objetivos sobre los que pivota el derecho a la deducción, «con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cade-

¹⁹ SEER, R.: *Verständigungen in Steuerverfahren*, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996, págs. 197-198.

²⁰ STJCE 2006/16, dictada en los asuntos acumulados C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) y C-484/03 (Bond House Systems).

na de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena», no considerándose revelador de dicho conocimiento, en sí mismo, el hecho de haber pagado un precio reducido por la adquisición del bien de que se trate ²¹.

Respecto de esa cuestión el Tribunal dio un paso más en la Sentencia 6 de julio de 2006 ²², introduciendo una serie de puntualizaciones a la doctrina anterior que no vienen sino a flexibilizar la posibilidad de que los Estados miembros otorguen un papel más gravoso a los sujetos repercutidos señalando que «cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza por 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 el derecho a deducir».

En la misma línea se había mantenido ya el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 11 de mayo de 2006 ²³, donde se aborda específicamente la posibilidad de que los Estados miembros puedan adoptar una normativa por la que se declare la responsabilidad del adquirente de bienes o servicios, siempre que supiera o razonablemente pudiera sospechar que el IVA de las operaciones gravadas no iba a ser objeto de declaración e ingreso, situación a la que no se opone el artículo 21.3 de la Sexta Directiva. Ahora bien, el Tribunal deja claro que para dar entrada a esa posibilidad el conocimiento debe acreditarse, «mediante datos objetivos», pudiéndose establecer a esos efectos presunciones basadas en circunstancias claramente reveladoras del fraude, que pueda razonablemente pensarse que son conocidas por los operadores, sin que ello implique una prueba excesivamente difícil, y sin que el sistema pueda desembocar en una responsabilidad sin culpa (puntos 27 y ss.). Así las cosas, la presunción que atañe a ese conocimiento debe ser una presunción *iuris tantum*, formulada de tal modo que no resulte excesivamente difícil para el obligado destruirla mediante prueba en contrario, exigiéndose además de manera expresa que sea respetuosa en todo caso con los principios generales del ordenamiento comunitario. En ese sentido y de manera expresa, el Tribunal afirmó, siguiendo las conclusiones del Abogado General presentadas el 7 de diciembre de 2005 (puntos 24 y 25), que el establecimiento de supuestos de responsabilidad en el IVA solo es posible respetando los dictados de principios tales como el de seguridad jurídica y el de proporcionalidad.

Así pues, esos han de ser los parámetros que deben servir para enjuiciar, entre otras cuestiones, la compatibilidad de la medida adoptada por el legislador español en el artículo 87.Cinco de la LIVA, con el Derecho Comunitario, toda vez que solo el respeto a dichos principios alejará al supuesto de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa de la proscrita responsabilidad objetiva ²⁴.

²¹ Sobre esta sentencia *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 de enero de 2006 (TJCE 2006/16): la incompatibilidad de la Sexta Directiva en los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 2/2006, pág. 5-9; GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, núms. 9 y 10, 2006, págs. 11-28 y 11-29, respectivamente.

²² Asuntos C-439/04 y C-440-04, Asuntos Axel Kittel y REcolta Recycling respectivamente.

²³ Asunto C-384/04, Federation of Technological Industries y otros.

²⁴ En ese sentido *vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"», *REDF*, Civitas, n.º 132, 2006, pág. 745, donde, siguiendo a WOUTERS, J., señala que «la interpretación que el TJCE viene realizando de un buen número de principios gene-

a) La presunción y el principio de seguridad jurídica.

En ese orden de cosas, y tomando como punto de partida la seguridad jurídica, habrá que averiguar si la responsabilidad que establece el artículo 87.Cinco de la LIVA es realmente previsible para el sujeto que pueda incurrir en la misma, ya que en esos términos alude el Tribunal al citado principio (punto 29 de la STJCE de 11 de mayo de 2006).

A nuestro juicio, el aspecto más difícil de conciliar con la seguridad jurídica es la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados presentes en el precepto que nos ocupa, aludiendo a una presunción «razonable», a un precio «notoriamente» anómalo traducido en el hecho de que sea «sensiblemente inferior» a otras magnitudes²⁵. Todos esos conceptos aparecen enlazados para que como consecuencia de su interpretación conjunta resulte un supuesto de responsabilidad que, lejos de tener que acreditarse mediante datos objetivos, se deducirá a partir de una presunción basada en datos que el propio afectado puede desconocer. Piénsese así en el caso de que el precio notoriamente anómalo haya de deducirse a partir del precio que el sujeto que entrega los bienes haya pagado previamente por ellos.

Todo ello ha llevado a la doctrina a considerar que la técnica presuntiva adoptada por nuestro legislador no guarda sintonía con las exigencias de la jurisprudencia comunitaria, incluso en sus manifestaciones más permisivas. En ese sentido se apunta que «el TJCE exige para que proceda declarar responsable al repercutido no tanto que haya comprado bienes y/o servicios a precios anómalos, deducida la "anomalía" del precio de las diferencias con el mercado, sino que claramente exige que la Administración aporte prueba de que el repercutido sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, cosa, como es evidente, bien distinta»²⁶.

Así las cosas, si la seguridad jurídica a la que alude el Tribunal de Luxemburgo en el contexto del supuesto que nos ocupa debe traducirse en el hecho de que un sujeto pueda realmente prever que con su actuación puede incurrir en el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 87.Cinco de la LIVA, muchos serán los casos en los que, aun siendo aplicable el citado precepto, el afectado por el mismo no sea consciente de su participación en una cadena de fraude, especialmente teniendo en cuenta la cantidad de sujetos que pueden verse implicados en la misma.

b) La presunción a la luz del principio de proporcionalidad.

Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, este se entenderá respetado, a juicio del Abogado General Sr. Poiares Maduro, en la conclusiones presentadas el 7 de diciembre de 2005, cuando sea posible encontrar «un justo equilibrio entre la necesidad de asegurar la recaudación del IVA y el

rales del Derecho (seguridad jurídica, proporcionalidad, control judicial, transparencia normativa, eficacia de la administración, jerarquía normativa, etc.) en el ámbito ordenado por el Derecho Comunitario, además de dotar de mayor relevancia y valor jurídico a tales principios, requiere reinterpretar su alcance y el de ciertas instituciones nacionales al objeto de cumplir con las exigencias comunitarias». (WOUTERS, J.: «The application of General Principles of Law by the ECJ and their relevance for EC and National Tax Law», en *Selected issues in EU Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1999, págs. 19-33).

²⁵ Vid. PUEBLA AGRAMUNT, N.: «El tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 1-3, AEDAF, 2006, págs. 20-21.

²⁶ CAAMAÑO ANIDO, M.: «Notas a la Reforma Fiscal 2007», *Revista O Economista*, n.º 34, 2007.

interés de garantizar que una operación normal no se convierta en irrazonablemente difícil por la amenaza de una responsabilidad a consecuencia del impago de un IVA debido a un tercero» (punto 25).

A ese respecto, los operadores de telefonía móvil y unidades de procesamiento informático del Reino Unido que habían recurrido los preceptos legales en virtud de los cuales se modificaba la normativa del IVA para dar entrada a un supuesto de responsabilidad en las tramas de fraude, aludían precisamente a los «riesgos financieros inaceptables para los inversores» que se generan cuando se establece la responsabilidad de todas las empresas que participan en una misma cadena de transacciones, especialmente cuando esa responsabilidad se basa en el precio de entregas anteriores. En la práctica, señalan, «resulta imposible para los operadores investigar la cadena de transacciones más allá de sus inmediatos clientes y proveedores. En consecuencia, estos no pueden protegerse adecuadamente, con independencia de la diligencia con la que actúen y pese al hecho de que pueden ser ajenos a cualquier conducta incorrecta» (punto 26).

Ciertamente, y aunque las alegaciones de los implicados en dicho asunto sean susceptibles de relativizarse, lo cierto es que establecer un sistema de responsabilidad basado en una presunción de conocimiento, aun siendo aceptada por el TJCE, «no debe provocar de facto un sistema de responsabilidad objetiva». Por ello las circunstancias sobre las que pivote dicha presunción habrán de establecerse de forma que su conocimiento se pueda suponer en el operador responsable o respecto de las cuales se le puede exigir que se informe y siempre que aquellas pueda ser rebatidas «sin que se exija la prueba de hechos cuya determinación sea demasiado difícil para los operadores» (puntos 27 y ss. de las conclusiones del Abogado General).

Así pues, en definitiva, lo que proscribía el Derecho Comunitario respecto del tema que nos ocupa es el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva, esto es, sin ningún indicio de culpa o negligencia por parte del responsable. Lo anterior, tal y como se ha señalado por algunos autores como MARTÍN JIMÉNEZ²⁷, conduce a afirmar que «la existencia de supuestos de responsabilidad no fundados en la existencia de dolo o, al menos, culpa del responsable, no se admitirán en el campo del IVA». Por ello, en el contexto de la Sexta Directiva del IVA resultan inadmisibles «los supuestos de responsabilidad entendida como garantía en sentido estricto. Se admitirá, de forma proporcionada y cuidando la seguridad jurídica, que los Estados miembros establezcan supuestos de responsabilidad vinculados al incumplimiento (doloso o negligente) de determinadas obligaciones (en este caso, de estar alerta frente a maniobras defraudatorias y comportamientos anormales en el tráfico jurídico por parte de quien factura el IVA) que pueda establecer la legislación nacional (estando la responsabilidad precisamente ligada a dicho incumplimiento)».

Como también apunta el mencionado autor, esta afirmación puede tener consecuencias relevantes no solo respecto del supuesto de responsabilidad que estamos examinando, sino también sobre otros casos de responsabilidad establecidos por el legislador español cuando de una forma u otra afecten al IVA y persigan únicamente una finalidad de garantía difícil de encajar en el contexto comunitario del IVA.

²⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho Comunitario», *REDF*, Civitas, n.º 132, 2006, pág. 789.

Desde un punto de vista diferente, pero atendiendo igualmente al papel que el principio de proporcionalidad debe desempeñar en el tema que nos ocupa, habría que cuestionar también si la introducción del supuesto de responsabilidad del artículo 87.Cinco de la LIVA respecto de cualquier sector o actividad económica, no vulnera en cierta medida dicho principio. En ese sentido, si atendemos a lo que está sucediendo en los países de nuestro entorno veremos que los sectores económicos en los que se ha detectado el fraude no difieren mucho de unos a otros Estados, teniendo por objeto, fundamentalmente, el tráfico de oro y metales preciosos; informática y telefonía móvil; metales no preciosos; o bebidas alcohólicas. Advertida esa situación, algunos de los países en los que se han detectado las tramas de fraude han optado por acotar las medidas destinadas a luchar contra ellas precisamente a dichos sectores, como ha sucedido, por ejemplo, en el Reino Unido ²⁸ respecto del sector de la telefonía y de la informática.

Esta no ha sido, sin embargo, la opción del legislador español, que ha preferido introducir una medida de aplicación general para cualquier ámbito del tráfico económico, obligando de ese modo a todos los operadores a investigar la cadena de transacciones que hayan afectado al bien que se les transmite en un determinado momento. Ciertamente, si esta medida no se establece de tal modo que se cierren las puertas a la inseguridad jurídica que parece impregnar la configuración de este supuesto de responsabilidad, puede acabar afectando a la fluidez de las transacciones debido a los importantes riesgos que los diferentes operadores tienen que aceptar, interfiriéndose así en la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros cuya restricción debe evitarse.

Desde este punto de vista debemos insistir en el hecho de que si el legislador español se decanta, como así ha sucedido, por introducir un supuesto de responsabilidad en el caso que nos ocupa y decide no limitar su aplicación a aquellos sectores económicos en los que se han detectado tramas de fraude, quizá ante el temor de que esa limitación lleve a los defraudadores a operar en otros ámbitos de la actividad económica, lo cierto es que la incorporación del elemento de la habitualidad al que antes nos hemos referido serviría para delimitar en mayor medida las consecuencias negativas que la aplicación indiscriminada del artículo 87.Cinco de la LIVA puede acabar produciendo. Si el destinatario de los bienes de que se trate no comercia u opera regular o habitualmente con ellos será complicado aplicar la presunción de conocimiento analizada sin incurrir en excesos difícilmente compatibles con los principios examinados. Desde esa óptica no cabe sino lamentar que finalmente se haya prescindido de ese término en la redacción definitiva de una ley, pese a aparecer recogido en el Anteproyecto, como ya hemos señalado.

3. Identificación de los responsables subsidiarios en las tramas de fraude.

Hasta el momento nos hemos limitado a abordar las cuestiones más relevantes que suscitan los requisitos a los que el legislador ha vinculado la existencia del nuevo supuesto de responsabilidad introducido en el ámbito del IVA, sin perjuicio de que sus consecuencias más relevantes, sobre todo

²⁸ Vid. artículo 77 A VAT Act 1994, en su apartado 1 concreta las categorías de bienes a cuyo tráfico afecta la responsabilidad solidaria de los consecutivos proveedores en caso de impago del impuesto.

desde el punto de vista del Derecho Comunitario, como ya se ha avanzado, vayan a ser posteriormente objeto de un desarrollo más exhaustivo.

Pues bien, siguiendo con el análisis de los aspectos en los que debe repararse simplemente a la vista del tenor literal del precepto, es preciso aclarar desde ahora otra duda que puede plantear la lectura del artículo 87.Cinco de la LIVA, cuestión relacionada con el nexo de unión que debe existir entre los deudores principales y aquellos sujetos que, por distintas causas, pueden ocupar el papel de responsables en nuestro sistema tributario.

Desde ese punto de vista, el mecanismo de la repercusión –inherente al funcionamiento del IVA al configurarse como medio a través del cual se produce efectivamente la traslación de la cuota tributaria al siguiente eslabón de la cadena de quienes intervienen en las operaciones económicas gravadas por ese tributo– se sitúa como eje en torno al cual gira el supuesto de responsabilidad objeto de este comentario.

En ese sentido, el sujeto obligado a soportar la repercusión entrará en el círculo de obligados tributarios a título de responsable subsidiario cuando deba «razonablemente presumir» que la cuota del IVA repercutida no ha sido objeto de declaración o ingreso, bien por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación gravada de la cual es destinatario, bien por otro sujeto pasivo que forme parte de la cadena de transmisiones en cualquier fase anterior, ya que la ley habla expresamente de «cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes».

Partiendo de dichas afirmaciones, varias son las cuestiones que suscita la figura de la responsabilidad en el ámbito concreto del artículo 87.Cinco de la LIVA. Así, la primera de ellas pasa por la necesidad de analizar la configuración misma de un supuesto de responsabilidad tributaria referido a un tributo como es el IVA, respecto del cual las consecuencias de la aplicación del Derecho Comunitario pueden obligar a matizar e incluso a cuestionar la oportunidad de utilizar determinados mecanismos arbitrados a nivel interno con las mismas características y efectos que tienen en ese ámbito.

Tal y como tendremos ocasión de analizar cuando examinemos la figura de la responsabilidad tributaria a la luz de las normas y jurisprudencia comunitarias, varios son los aspectos de dicha institución que deberán ser tenidos en cuenta a nivel interno para que la misma pueda acomodarse a los dictados del Derecho Comunitario sin colisionar con algunos de sus más elementales principios jurídicos.

Dejando por el momento al margen esta cuestión, pese a la repercusión que tanto desde un punto de vista teórico como práctico puede tener, y ciñéndonos al tenor literal del precepto, ha de identificarse cuál o cuáles de los muchos operadores que pueden formar parte de una cadena de fraude acabarán formando parte del círculo de obligados tributarios en calidad de responsables.

A este respecto y estudiando esta cuestión a la luz de la normativa tributaria española, parece que no existe duda acerca del hecho de que los sujetos que eventualmente y por distintas circunstancias previstas en una norma con rango de ley puedan ser calificadas como responsables, lo serán siempre y en todo caso «junto a» otro sujeto que tendrá la condición de deudor principal.

Desde esa óptica ha de tenerse en cuenta que la obligación de los responsables en el ordenamiento jurídico tributario español se caracteriza, entre otras cosas, por su accesoriedad así como por su subsidiariedad en el pago. En ese sentido, el responsable tributario se configura siempre en última instancia como un obligado en nombre propio a pagar una deuda tributaria ajena, de tal forma que la responsabilidad nunca existirá sin un sujeto obligado al pago de la deuda principal²⁹. Por otro lado, y dada la subsidiariedad en el llamamiento al pago antes mencionada, el responsable entrará efectivamente en el círculo de obligados tributarios solo cuando pueda constatarse el incumplimiento por parte del deudor principal, así como de sus responsables solidarios.

Expuestas las ideas anteriores, es preciso trasladarlas ahora al supuesto que nos ocupa con el fin de identificar con claridad la calificación que haya de otorgarse a cada uno de los partícipes en las denominadas tramas de fraude del IVA. Desde ese punto de vista varios son los supuestos que pueden plantearse. Así, en primer lugar, cabe pensar en la posibilidad de que el empresario o profesional destinatario de operaciones gravadas por el IVA pueda presumir «razonablemente» que el sujeto pasivo de dicho impuesto que ha realizado directamente con él la operación gravada, por ejemplo entregándole un bien, ha dejado de declarar e ingresar el importe del IVA. En este caso las dudas serán pocas a la hora de identificar el papel que desde el punto de vista de nuestro derecho interno juegan ambos operadores en el contexto de esa relación jurídica, pudiendo afirmarse que el destinatario de la operación ocupará la posición de responsable subsidiario junto con el empresario o profesional que haya realizado la entrega, que no es sino el deudor principal.

Mayores problemas se suscitarán cuando el impago del impuesto alcance a una fase anterior a la que relaciona al último destinatario de las operaciones gravadas con su proveedor, supuesto que no será infrecuente teniendo en cuenta el *modus operandi* de las tramas de IVA, tal y como se han descrito *supra*, en las que pueden llegar a participar un grupo muy nutrido de empresas con el objetivo, precisamente, de dificultar la identificación de aquel eslabón de la operación en el que se incumplió el deber de declarar e ingresar el importe del IVA.

En ese supuesto habrá que determinar, en primer lugar, si únicamente merece la calificación de responsable subsidiario el empresario o profesional que pueda identificarse como último destinatario de las operaciones gravadas, o si, por el contrario, esa condición ha de ser compartida con anteriores partícipes en la trama siempre y cuando, claro está, sea posible su identificación y localización. En este último caso será preciso determinar, a su vez, si todos los responsables subsidiarios identificados lo son respecto de un mismo sujeto pasivo, y de qué modo se articula esa pluralidad de sujetos de una misma obligación tributaria o si, por el contrario, es posible hablar de un caso de «cadena» de responsabilidades, de tal forma que cada uno responde junto con el operador que le haya precedido.

Tal y como está redactado el primer apartado del artículo 87.Cinco de la LIVA pudiera pensarse que la respuesta a la primera cuestión planteada debe pasar por calificar como responsable únicamente al último destinatario de las operaciones gravadas, ya lo sea junto a su proveedor, si este

²⁹ Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, 1992, pág. 32.

es quien eludió su obligación de declarar e ingresar el IVA, ya junto a un sujeto pasivo anterior en la cadena de transmisiones. De aceptarse esta solución, los problemas se plantearán cuando el fraude haya alcanzado a un operador que no sea el que ha contratado directamente con el sujeto que ha dejado de declarar e ingresar el IVA, ya que en estos casos la aludida interpretación conduciría a calificar como responsable *únicamente* al último destinatario de las operaciones gravadas, ignorando la participación de otros operadores intermedios lo cual, a nuestro juicio, resulta difícil de conciliar con los más elementales principios de justicia tributaria.

Por otra parte, observando lo que ha sucedido en el Derecho comparado y sin perjuicio de las diferencias que cabe apreciar entre la solución adoptada por el legislador español y las medidas con las que otros Estados miembros han encarado el problema de las tramas de fraude en el IVA, puede afirmarse que aquellos países que se han decantado por introducir el mecanismo de la responsabilidad para paliar el problema lo han hecho estableciendo la responsabilidad de todos los participantes en el fraude. En ese sentido podemos destacar la reforma realizada en el Reino Unido, donde varios preceptos de la Ley de 1994 del Impuesto sobre el Valor Añadido (VAT Act 1994), resultaron modificados por la Finance Act 2003, siendo actualmente el artículo 77 A de aquella el que recoge la «Responsabilidad solidaria de los *consecutivos* proveedores en caso de impago del impuesto». De este modo, y dejando por el momento al margen el hecho de que en dicho Estado se haya optado por una responsabilidad de corte solidario y, por tanto, más gravosa que la subsidiaria introducida en España por la Ley de prevención del fraude fiscal, lo cierto es que la legislación inglesa hace expresa referencia a la responsabilidad no solo del último destinatario de los bienes objeto de la operación gravada, sino a los «consecutivos proveedores».

Esta es, a nuestro juicio, la solución más idónea en el caso que nos ocupa, de forma que, detectado el fraude, debe tratar de identificarse a todos los partícipes en el mismo pese a las dificultades que tendrá el averiguar respecto de cada uno de ellos el nivel de conocimiento que tenía o debía tener de su participación en tales operaciones ³⁰.

Llegados a este punto, tal y como se avanzaba anteriormente, es necesario afrontar ahora otra cuestión, a saber, averiguar si la pluralidad de responsables que haya sido posible identificar lo son respecto de un mismo sujeto, y en ese caso cuál es la forma de articular la relación entre ellos o si, por el contrario, es posible hablar de una «cadena» de responsabilidades, de tal forma que cada uno responde junto con el operador anterior en la trama de fraude ³¹.

³⁰ En ese sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L.: «El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *op. cit.*, pág. 20, «Se extiende esta responsabilidad (...), también en relación con cualquier empresario o profesional que ha intervenido en la cadena de repercusiones con anterioridad a aquel que ha prestado el servicio o ha entregado el bien al sujeto repercutido que será convertido por designio legal en responsable»; SÁNCHEZ ARILLA, T. y TAVERA OTERO, P.: «Fraude intracomunitario al IVA», *Cuadernos de formación. IEF, Colaboración 09/06, Volumen I/2006*, pág. 167; Plan de Prevención del Fraude Fiscal, 29 de noviembre de 2004, pág. 12.

³¹ Esta es la forma en la que se entiende mayoritariamente por la doctrina la responsabilidad en el supuesto contemplado en el artículo 43.1 f) de la LGT. En ese caso se considera que la responsabilidad debe aplicarse a los contratistas y subcontratistas en relación con los contratistas o subcontratistas que ellos hubieran contratado. De ese modo la responsabilidad opera tramo por tramo, aunque la cadena de empresarios implicada pueda ser amplia si se tiene en cuenta un proceso completo de producción o prestación de servicios. Esto es, la responsabilidad operará teniendo en cuenta cada relación jurídica por separado, esto es, empresario principal-contratista, contratista-subcontratista, subcontratista A-subcontratista B, etc.

Respecto de esta cuestión resulta útil reparar en la redacción que el legislador ha dado al artículo 35 de la LGT, cuyo apartado 2 realiza una enumeración abierta de los sujetos que pueden calificarse como obligados tributarios, relación entre la que no se halla referencia alguna a los responsables tributarios. La razón de ello puede encontrarse en el hecho de que todos los tipos de sujetos mencionados en dicho apartado se catalogan como deudores principales, expresión a la que alude el artículo 41 de la LGT al definir la responsabilidad tributaria para referirse a los sujetos «junto a» los cuales se podrán situar los responsables, limitando expresamente esa posibilidad a los sujetos del artículo 35.2 de la LGT³². De ese modo puede haberse excluido deliberadamente la referencia a los responsables tributarios de ese apartado 2 del artículo 35, reservándose su mención como obligados tributarios al apartado 5 del mismo precepto, con el objeto de excluir así la posibilidad de que pueda hablarse de «responsables junto con otros responsables»³³.

Conforme a lo anterior, la solución que nos parece más acertada pasará por considerar como responsables subsidiarios a todos los sujetos que han intervenido en la cadena de transmisiones participando en una trama de fraude de IVA. De acuerdo con esta conclusión, y habida cuenta de la redacción que la LGT de 2003 ha dado a su artículo 35.6, todos los sujetos que puedan identificarse como responsables subsidiarios habrán de responder de un mismo presupuesto de hecho frente a la Administración de forma solidaria, entendida esta en términos civiles, de forma que la Hacienda pública podrá exigir el cumplimiento íntegro de la obligación a cualquiera de ellos. Ciertamente esta conclusión, no compartida por toda la doctrina³⁴ no está exenta de problemas procedimentales que habrá que solventar. Entre ellos, deberá aclararse si procede un solo acto de derivación de responsabilidad³⁵ o si, por el contrario, la Administración debe girar tantos como responsables pueda identificar; deberá también determinarse si respecto de los sujetos implicados en las tramas de fraude procede o no solicitar la división de la deuda al amparo del artículo 35.6 de la LGT; y, entre otras cuestiones, será necesario concretar cuál es la forma en la que un responsable puede ejercitar su acción de regreso frente al resto³⁶.

Vid. CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004; PITCH ROSELL, V. y OBESO RIESS, C.: «Responsabilidad tributaria subsidiaria en la contratación y subcontratación de obras en la nueva Ley General Tributaria», *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 249, 2003; VILARROIG MOYA, R.: «Responsabilidad tributaria de contratas y subcontratas», *Actualidad Aranzadi*, n.º 640, pág. 12.

No obstante lo anterior, el supuesto que nos ocupa plantea diferencias sustanciales con la responsabilidad contemplada en el artículo 43.1 f) de la LGT, lo cual nos lleva a defender una interpretación diferente.

³² Ciertamente, como apunta FALCON Y TELLA, respecto de algunos de los sujetos mencionados en el artículo 35.2 de la LGT, es difícil imaginar a un sujeto que «junto con ellos» pueda ser calificado como responsable, («La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2003, pág. 5 y ss.).

³³ Diferente opinión parece mantener FALCÓN Y TELLA: «El artículo 35.6 de la nueva LGT (I): supuestos de solidaridad tributaria», en *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2004, pág. 6.

³⁴ Para FALCON Y TELLA, el único caso de solidaridad entre varios responsables debe identificarse con el supuesto de que esos sujetos merezcan esa calificación «como consecuencia de la realización de presupuestos de hecho distintos generadores de responsabilidad», «El artículo 35.6 de la nueva LGT (II): ¿un régimen de mancomunidad con la carga de identificar a los coobligados?», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4, 2004, pág. 7.

³⁵ En ese sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, F.: *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 210 «los responsables en idéntico grado (solidarios o subsidiarios) deben estar determinados en el mismo acto».

³⁶ En torno a los problemas procedimentales que pueden derivarse de este aspecto *Vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Obligados tributarios», en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, págs. 139-140; CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 170.

4. Alcance de la responsabilidad.

4.a) La responsabilidad de la «cuota tributaria».

Como es sabido, y así lo aclara expresamente el artículo 87.Cinco de la LIVA en su último apartado, la exigencia de responsabilidad en este caso ha de adaptarse al procedimiento que, con carácter general, establece el artículo 41.5 de la LGT. En ese sentido, y entre otras cuestiones, se requiere un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión.

Pues bien, precisamente en torno a ese último aspecto es necesario aclarar determinadas cuestiones, algunas de ellas planteadas también en el marco de otros supuestos de responsabilidad, como es el caso de la también responsabilidad subsidiaria de los contratistas y subcontratistas prevista en el artículo 43.1 f) de la LGT. Nos referimos a la cantidad de la que habrán de hacerse cargo los sujetos que terminen situándose como responsables «junto al deudor principal», cuestión cuyas principales dificultades radican en determinar el concepto del cual se harán responsables, en el caso que nos ocupa, los partícipes en las tramas de fraude.

Desde ese punto de vista el artículo 87.Cinco de la LIVA comienza señalando que los responsables subsidiarios se harán cargo de las «cuotas tributarias» correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos. Se emplea, por tanto, el concepto de «cuota tributaria» y no el de «deuda tributaria», más amplio que el anterior, al que hace referencia el artículo 43 de la LGT como objeto de la responsabilidad subsidiaria en general.

Pues bien, analizando esta cuestión en relación con el supuesto de la responsabilidad subsidiaria de los contratistas y subcontratistas, ubicado en el mencionado artículo 43 de la LGT, la mayor parte de la doctrina que ha examinado la cuestión se decanta por entender que la «deuda tributaria» a la que alude el concepto ha de interpretarse, en relación con el IVA, como expresión equivalente al importe del «IVA a ingresar», esto es, la cantidad que resulte de restar al IVA devengado o repercutido, el IVA soportado³⁷. Varios son los argumentos que se barajan en defensa de esa tesis, pudiendo reconducirse básicamente a la idea de que, en consonancia con una interpretación lógica y coherente con la naturaleza de la responsabilidad tributaria, esta lo es siempre «respecto de una obligación de pago a Hacienda, es decir, la responsabilidad se debe referir a las cuotas de IVA que deben ser ingresadas»³⁸ y no, por tanto, a las cuotas devengadas o repercutidas³⁹ extremo que, en opinión de algún autor, puede llevar a resultados «esperpénticos»⁴⁰.

³⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2003, págs. 5-6; RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L.: «Sucesión y responsabilidad tributarias» *Boletín del ICAM*, n.º 29, 2004; AA.VV.: *La responsabilidad subsidiaria por contratación y subcontratación de obras y servicios*, Freshfields Bruckhaus Deringer, 2004, pág. 3; CAYÓN GALIARDO, A.: «La responsabilidad tributaria en las contratas y subcontratas», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 70, 2005, pág. 15.

³⁸ CAYÓN GALIARDO, A.: «La responsabilidad tributaria en las contratas y subcontratas», *op. cit.*, pág. 15.

³⁹ De esta idea participan CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*; VILARROIG MOYA, R.: «Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas», *op. cit.*

⁴⁰ En ese sentido FALCÓN Y TELLA, R.: «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA», *op. cit.*, pág. 6, dice textualmente «los resultados prácticos serían esper-

Teniendo en cuenta lo anterior, habrá que analizar la posibilidad de trasladar las conclusiones expuestas, mayoritariamente defendidas entre nuestra doctrina respecto del supuesto de responsabilidad del artículo 43.1 f) de la LGT, al caso que nos ocupa. De ser así habría que entender que, en todo caso, los responsables subsidiarios que lo sean como consecuencia de la aplicación del artículo 87.Cinco de la LIVA, habrán de hacerse cargo únicamente de la cantidad que resulte de restar al IVA repercutido las deducciones que pudieran corresponder al sujeto pasivo deudor principal.

No obstante lo anterior, y aun compartiendo las premisas fundamentales de los anteriores razonamientos, pensamos que la singularidad que rodea a las tramas de fraude del IVA obliga a profundizar un poco más en la cuestión. Piénsese que la dinámica de estas operaciones, aun cuando pueden instrumentarse de varias formas ⁴¹, suelen compartir una serie de características que afectan singularmente al operador que repercute el IVA correspondiente a una entrega sin que exista posteriormente declaración e ingreso del mismo. Así, dichos sujetos se constituyen como empresarios a los solos efectos de posibilitar el fraude y desaparecen inmediatamente al menor atisbo de intervención de las autoridades tributarias; en muchos casos no realizan una actividad comercial clara; normalmente tienen su domicilio fiscal en una empresa de domiciliaciones o simplemente facilitan una dirección oficial falsa, lo que dificulta su localización ⁴²; se constituyen como sociedades limitadas cuyos administradores son testaferros o sociedades extranjeras establecidas en paraísos fiscales, lo que obstaculiza el acceso de la Administración a la contabilidad o cualquier otro documento de la entidad.

A la vista de lo anterior, parece poco probable que ante la existencia de un operador en el que puedan identificarse esas características se exija a la Administración que proceda a calcular la cantidad de la que debe hacerse cargo el responsable en los términos en los que mayoritariamente se manifiesta la doctrina respecto del supuesto del artículo 43.1 f) de la LGT, esto es, IVA devengado por la operación menos IVA soportado por un operador del que prácticamente la Administración no tiene datos.

Conforme a esa realidad pensamos que el legislador español debería haber introducido al respecto una aclaración expresa de lo que ha de entenderse por «cuotas tributarias» en este caso. Mucho más explícita en ese sentido se muestra la legislación inglesa, que en el artículo 77 A de la VAT Act 1994 (precepto añadido por el artículo 18 de la Finance Act 2003), especifica en su apartado 4) que «la cantidad de IVA adeudado en relación con una transacción será la menor entre:

- a) La cantidad correspondiente a la transacción, y
- b) La cantidad que figure como adeudada en la declaración del proveedor relativa al período impositivo correspondiente (si efectúa dicha declaración) sumada a cualquier otra cantidad que se estime adeudada por este en el mismo período (sin perjuicio de recurso por su parte).»

pénticos, por ejemplo cuando el sujeto pasivo de cuyo IVA se responde tenga un resultado negativo en sus autoliquidaciones, o hubiera debido tenerlo en caso de haberlas realizado correctamente, e incluso en caso de resultado positivo la eficiencia de la responsabilidad sobre el IVA devengado normalmente daría lugar a un enriquecimiento injusto de la Hacienda».

⁴¹ *Vid.* la referencia que el Abogado General POIARES MADURO realiza a las diferentes modalidades de tramas de fraude, que principalmente identifica con el «fraude en la adquisición» y con el llamado «fraude carrusel». Conclusiones presentadas el 7 de diciembre de 2005.

⁴² En torno a los problemas que suscita el domicilio fiscal respecto del tema que nos ocupa *vid.* SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E.: «El denominado fraude carrusel en el IVA: un desafío a la Unión Europea», *op. cit.*, pág. 183 y ss.

Así las cosas, la legislación inglesa permite identificar la cantidad de IVA adeudado del que tendrá que hacerse cargo el responsable con el «IVA a ingresar», y no, por tanto, con el IVA repercutido si este se traduce en una cantidad superior a aquel, todo ello siempre y cuando haya mediado declaración por parte del deudor principal. Por el contrario, en el supuesto de que no sea así, dicha magnitud se hace corresponder con «la cantidad correspondiente a la transacción», esto es, el IVA repercutido.

Pues bien, trasladando esas conclusiones a nuestro país consideramos que, tal y como está redactado el artículo 87.Cinco de la LIVA, en el que se habla de «falta de declaración e ingreso», la cantidad exigible al responsable debe coincidir con el IVA repercutido en la transacción de la que trae causa la responsabilidad del sujeto que sea declarado como tal.

No obstante todo lo anterior, hubiera sido deseable una manifestación expresa al respecto por parte del legislador, toda vez que su ausencia puede ocasionar una serie de conflictos con los que previsiblemente, y a la espera de las consecuencias que en la práctica vaya a tener la aplicación del supuesto de responsabilidad que comentamos, tendrá que enfrentarse la Administración.

4.b) Posibilidad de aplicar sanciones al responsable.

Como ya se ha comentado *supra*, el empresario o profesional que sea declarado responsable subsidiario a través del procedimiento que a tal efecto establece el artículo 41.5 de la LGT, se verá inmerso en una situación cuyo punto de arranque se halla en la conducta de un sujeto, ya sea su proveedor o un operador anterior en la cadena de transmisiones, que con su actuación ha cometido una infracción tributaria y al que el artículo 181.2 de la LGT atribuye la condición de deudor principal precisamente con el objetivo de que junto a él puedan situarse otros sujetos en calidad de responsables.

Teniendo en cuenta lo anterior, y desde el punto de vista del alcance de la responsabilidad que deben asumir los empresarios y profesionales destinatarios de las operaciones gravadas, se puede plantear la duda de si el responsable únicamente debe hacerse cargo de las «cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas», expresión empleada por el artículo 87.Cinco de la LIVA y que ya hemos interpretado, o si, por el contrario, su responsabilidad debería alcanzar también a las sanciones.

Desde esta óptica hemos de reparar en otros supuestos de responsabilidad establecidos en la LGT y respecto de los cuales el legislador ha atribuido expresamente a los sujetos afectados la responsabilidad también respecto de las sanciones.

En este sentido cabe pensar en el supuesto de los causantes o colaboradores en la comisión de una infracción tributaria; de los sucesores en la titularidad de una explotación o actividad económica cuando no hayan solicitado el certificado al que se refiere el artículo 175.2 de la LGT; o el caso de los administradores de personas jurídicas infractoras. En todos esos casos, y sin perjuicio de los reproches que por varios motivos cabría hacer especialmente a algunos de esos supuestos⁴³, la

⁴³ Coincidimos plenamente con la posición de FALCÓN Y TELLA al considerar jurídicamente inviable la extensión de la responsabilidad en las sanciones al caso del sucesor de empresa. «Los responsables en la nueva LGT», *Impuestos*, núms. 15-16, 2003.

responsabilidad, solidaria en los dos primeros casos y subsidiaria en el último, alcanza también al pago de las sanciones.

Pues bien, volviendo al caso que nos ocupa no parece que la conducta de los responsables subsidiarios a los que alude el artículo 87.Cinco de la LIVA diste mucho del caso de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 42.a) de la LGT. Piénsese que si finalmente puede probarse que el destinatario de las operaciones gravadas por el IVA era consciente de su participación en una cadena de fraude no parece que pueda dudarse, al menos, de su condición de «colaborador» en la realización de la infracción tributaria, pese a lo cual no solo no se le atribuye la responsabilidad más gravosa, sino que además el legislador evita toda referencia a las sanciones en el apartado 5 del artículo 87 de la LIVA.

Todo lo anterior redundaría en una falta de rigor jurídico en una materia que ya en sí misma debería haberse revisado por el legislador, que con la LGT de 2003 perdió una ocasión inmejorable de enfrentarse a esa cuestión. En esa línea, y sin ánimo de extendernos en exceso sobre esa cuestión, pensamos que dicho texto legal debiera haber corregido los defectos que en materia de responsabilidad rodean al tema de las sanciones. No en vano buena parte de la doctrina ha centrado sus críticas en torno a la incoherencia que respecto del principio penal de personalidad de las penas, tantas veces invocado también en materia tributaria, supone, entre otros casos, el hecho de considerar a los colaboradores, que además ahora han de serlo «activamente», en la comisión de una infracción, como «responsables de las sanciones». Ciertamente, como ya se ha apuntado «el colaborador debería responder de la sanción a título de deudor principal, para lo cual se debería haber establecido un procedimiento sancionador frente al mismo en aras de determinar la sanción que le es propia. De ese modo, el colaborador en la comisión de actos ilícitos sería responsable por la cuota (...) y deudor principal por la sanción. Esto, sin duda, supone una mayor carga de trabajo para la Administración tributaria pero, de igual modo, redundaría en unas mayores garantías para el administrado»⁴⁴.

Esta es, a nuestro juicio, la idea que debería presidir también la regulación del supuesto de responsabilidad incorporado al artículo 87.Cinco de la LIVA, de forma que el empresario o profesional que de acuerdo con los requisitos establecidos en ese precepto sea llamado a formar parte del círculo de obligados tributarios a título de responsable, debería ser considerado también como infractor a consecuencia del conocimiento de su participación en una trama de fraude, toda vez que sin la colaboración de empresarios que estén dispuestos a formar parte de las mismas el fraude no podría articularse de ese modo. No puede olvidarse que la trama precisa de varios operadores para que pueda llevarse a cabo de la forma expuesta.

A este respecto hay que tener en cuenta, tal y como se configura el supuesto de responsabilidad del artículo 87.Cinco de la LIVA, que el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad debe

⁴⁴ GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, Aranzadi, 2005, pág. 144. En ese mismo sentido se habían pronunciado ya HERRERO MADARIAGA, J.: «El responsable tributario», *REDF*, Civitas, n.º 26, 1980, pág. 198; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, págs. 661-662; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Temas prácticos de Derecho Financiero (Parte General)*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 405; VARONA ALABERN, J.E.: «La responsabilidad tributaria de los síndicos», *Impuestos*, n.º 22, 2000, «Consideramos, por tanto, que no se puede exigir al responsable solidario del artículo 38.1 de la LGT las sanciones impuestas al deudor principal, salvo (...) cuando sea autor o coautor en sentido estricto de una infracción, en cuyo caso no será responsable, sino deudor principal de la correspondiente sanción».

aparecer inevitablemente unido a una conducta antijurídica, traducida en última instancia en el conocimiento y por tanto en la participación activa en una cadena de fraude, ya que, en otro caso, no existe responsabilidad ni cabe plantear tampoco la existencia de infracción alguna. Recuérdese a este respecto cómo desde el punto de vista del Derecho Comunitario se insiste en la necesidad de alejar la responsabilidad en el ámbito del IVA de los supuestos de responsabilidad objetiva, debiendo existir algún indicio de dolo, o al menos culpa, en la conducta del sujeto que en última instancia va a responder del pago de una deuda tributaria contraída por otro sujeto.

Pues bien, pese a ello y atendiendo a la configuración actual del supuesto de responsabilidad que estamos analizando, pudiera darse el caso de que el responsable subsidiario que haya formado parte de una trama de fraude y haya ejercitado con éxito su acción de regreso frente al deudor principal, lo cual, dicho sea de paso, parece poco probable, se quede finalmente sin sanción alguna por su conducta, extremo que no parece ajustarse bien a la idea de justicia que debe presidir a todo el sistema tributario ⁴⁵.

Pese a todo lo señalado, el participante activo en una cadena de fraude no solo no se verá afectado por las consecuencias de la responsabilidad solidaria, más gravosa que la subsidiaria teniendo especialmente en cuenta el momento en el que el responsable puede entrar a formar parte del círculo de obligados tributarios, sino que tampoco parece que vaya a aplicársele sanción alguna ni como responsable, ni mucho menos como infractor.

No obstante todo lo señalado hasta el momento, lo cierto es que la descripción de los requisitos que deben constatarse para apreciar el supuesto de responsabilidad que comentamos adolece de una evidente falta de concreción así como de seguridad jurídica en su aplicación. Por esa razón, la consideración del operador afectado como infractor merecedor de una sanción por su propia conducta no podrá introducirse si antes no se lleva a cabo una modificación del tenor literal del artículo 87.Cinco de la LIVA para que, desde el punto de vista del derecho sancionador, pueda ser compatible como principios tan elementales en ese ámbito como el de presunción de inocencia, responsabilidad, culpabilidad, taxatividad en la descripción de conductas y seguridad jurídica ⁴⁶.

III. LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DEL ARTÍCULO 87.CINCO DE LA LIVA EN EL CONTEXTO COMUNITARIO

1. Fundamento de la responsabilidad en el Derecho Comunitario.

Examinar el supuesto de responsabilidad incorporado en el artículo 87.Cinco de la LIVA no puede limitarse al análisis de sus características desde el punto de vista de nuestro derecho interno. Antes al contrario, y como ya se ha ido adelantando, el estudio de esta cuestión debe realizarse teniendo

⁴⁵ Vid. CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 166.

⁴⁶ En esos términos se manifestó ALONSO GONZÁLEZ, L.: «El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», op. cit., pág. 20, al considerar que el precepto que comentamos recoge un supuesto de «responsabilidad sanción».

do muy presentes las consecuencias de la configuración del IVA como tributo armonizado, extremo que obliga a tener muy presentes las disposiciones dictadas al respecto desde la Unión Europea.

Desde esta óptica, y ciñéndonos al tema objeto de nuestro estudio, adquiere especial relevancia la determinación que las Directivas comunitarias realicen acerca de los sujetos que deben soportar la carga tributaria derivada de la aplicación del IVA, toda vez que esa concreción puede limitar efectivamente la posibilidad de que desde las normativas internas de los diferentes países de la Unión Europea se puedan introducir supuestos específicos de responsabilidad tributaria como el del artículo 87.Cinco de la LIVA.

Los problemas que puede generar esta cuestión se han planteado efectivamente en la práctica, existiendo actualmente importantes pronunciamientos jurisprudenciales por parte del TJCE al respecto, a los que ya hemos aludido en este trabajo. Ha de tenerse en cuenta que la opción que el legislador español ha tomado orientada a luchar contra las prácticas fraudulentas del IVA en el sentido ya expuesto no constituye una medida innovadora en el contexto de la Unión Europea. Antes al contrario, y como ya hemos tenido ocasión de exponer, son varios los Estados miembros que con el objeto de reforzar su legislación antifraude han introducido también supuestos de responsabilidad fiscal no exentos de controversia ⁴⁷.

Pues bien, una de las principales cuestiones que es necesario abordar, en relación con este tema, es la de identificar en la normativa comunitaria algún precepto que sirva de base jurídica a la posibilidad de que las normativas internas de los diferentes Estados miembros puedan introducir «una excepción al principio general según el cual debe existir un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción» ⁴⁸, extremo aceptado por la jurisprudencia comunitaria basándose en la necesidad de garantizar la recaudación del impuesto y la prevención del fraude, ahora bien, sin olvidar en ningún caso el respeto a los principios generales del Derecho Comunitario, especialmente los de seguridad jurídica y proporcionalidad ⁴⁹.

Desde este punto de vista el TJCE situó el fundamento jurídico de la posibilidad de arbitrar supuestos de responsabilidad en el ámbito del IVA en el artículo 21.3 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ⁵⁰, cuyo tenor literal se ha trasladado en términos prácticamente idénticos al artículo 205 de la nueva Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 ⁵¹. Así, desde

⁴⁷ *Vid.* como ejemplo, artículo 30 de la Ley 55-B, de 2004, de Presupuestos para 2005, por el que se modifica el artículo 72 de la LIVA portuguesa.

⁴⁸ Conclusiones del Abogado General POIARES MADURO, de 7 de diciembre de 2005 (punto 21).

⁴⁹ Sobre esta cuestión *vid.* SSTJCE de 8 de junio de 2000, Shclosstrasse, C-396/98; Rec. P. I 4279, apartado 44; 26 de abril de 2005, Goed Wonen, C-376/02, Rec. P. I, 3445, apartado 32, citadas por el Tribunal en la STJCE de 11 de mayo de 2006, asunto C-384/84, ya citada, (punto 29).

⁵⁰ Directiva de 17 de mayo de 1977 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, pág. 54), en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388, en lo que respecta a la determinación del deudor del IVA (DO L 269, pág. 44).

⁵¹ Diario Oficial de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2006. Esta Directiva supone la refundición de la anterior Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, y las disposiciones todavía aplicables de la Directiva 67/227/CEE, de 11 de abril. De ese modo se aspira a lograr un mayor claridad y racionalidad del texto.

el 1 de enero de 2007, fecha de entrada en vigor de esta norma, este es el precepto que sirve de apoyo a la posibilidad de introducir la figura de los responsables tributarios en el pago del IVA, ya que en él se dice que «(...) los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede solidariamente obligada al pago del IVA», siendo ahora el artículo 273 de la nueva Directiva⁵² el que, de acuerdo con los razonamientos del tribunal, servirá de base a los diferentes Estados miembros, no para establecer supuestos de responsabilidad en sí mismos, que necesariamente habrán de basarse en el artículo 205, sino para concretar las obligaciones administrativas que en cada caso pueda llevar aparejado un supuesto de responsabilidad.

Sin embargo, lo cierto es que la normativa comunitaria no concreta cuál es el significado que en este caso haya de darse al término «solidariamente», expresión que, como es sabido, no cuenta en nuestro ordenamiento jurídico ni en el de los países de nuestro entorno con un significado unívoco. Así, el término solidaridad puede implicar que dos o más sujetos hayan de hacerse cargo de una deuda tributaria como cotitulares de la misma por tratarse de obligados en un mismo presupuesto de una obligación, pero dicha expresión también puede aplicarse con otras consecuencias respecto de la relación que pueden mantener dos sujetos que ocupan una posición jurídica distinta respecto de la deuda tributaria principal⁵³. Esta es precisamente la situación en la que se hallan el deudor principal y su responsable solidario a efectos tributarios, relación calificada por la doctrina alemana como solidaridad impropia (*unechten Gesamtschuld*)⁵⁴ por las particularidades que las características propias de la institución de la responsabilidad introducen en el concepto de solidaridad.

De acuerdo con las acepciones manejadas del término solidaridad, consideramos oportuno examinar cuál de ellas se ajusta mejor al tenor literal del artículo 205 de la Directiva 2006/112, precepto que servirá de base o fundamento jurídico a la posibilidad de que sujetos diferentes al deudor principal terminen estando obligados al pago del IVA, aun cuando el TJCE ya se manifestó al respecto, como ya vimos.

En ese sentido resulta evidente que el Tribunal ha desechado la posibilidad de interpretar dicho precepto en el primero de los sentidos apuntados, extremo que compartimos. En efecto, teniendo en cuenta la dinámica del impuesto no parece de recibo que un sujeto distinto al que ha realizado el hecho imponible vaya a situarse precisamente en la misma posición jurídica que este, cuando el presupuesto de su obligación tributaria es radicalmente distinto al de la obligación que incumbe al deudor principal, aunque pueda existir relación entre ambas. Desde nuestro punto de vista la solidaridad, así entendida, y a la que podemos calificar como «propia» siguiendo la clasificación realizada por la doctrina alemana, solo podría predicarse en el caso de que el deudor principal y esa «persona distinta» a la que se

⁵² El artículo 273 de la Directiva 2006/112 reza, en términos idénticos a los del artículo 22.8 de la Sexta Directiva, lo siguiente: «Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

⁵³ Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, op. cit., pág. 55 y ss; GALÁN RUIZ, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., pág. 50 y ss.

⁵⁴ Vid. GÜTH, J. y LING, R.: *Steuerrechtliche Haftung*, CE Poeschel, Stuttgart, 1982, pág. 60.

refiere la normativa comunitaria estuviesen unidos por una misma relación obligacional en caso de que, por ejemplo, ambos hubiesen realizado conjuntamente una operación gravada por el IVA.

Entender la cuestión de un modo diferente exigiría una manifestación expresa al respecto por parte de la normativa comunitaria, ya que implicaría romper con la dinámica del tributo. Esto es lo que sucede, por ejemplo, con supuestos como el contemplado en el artículo 204 de la Directiva 2006/112. En ese precepto se establece que «2. (...) cuando el hecho imponible se efectúe por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA y que no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por la Directiva 76/308/CEE (1) y por el Reglamento (CE) n.º 798/2003 (1), los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la *consideración de deudor del impuesto* a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido (...)). De acuerdo con lo anterior, la normativa comunitaria está dando entrada a la posibilidad de que un sujeto diferente al que realiza el hecho imponible, en este caso su representante fiscal, desempeñe el papel de deudor principal con las relevantes consecuencias que de ello se desprenderán en la práctica.

Así las cosas, si se hubiera buscado un resultado similar en el caso de las tramas de fraude del IVA consideramos que hubiera sido necesaria una manifestación inequívoca al respecto, calificando también como deudor principal al operador que actúe con posterioridad al sujeto que incumple con su obligación de declarar e ingresar el IVA.

Habida cuenta de que lo anterior no se ha producido, estimamos más conveniente enmarcar la relación entre el deudor principal y esa «persona distinta» a la que se refiere la Directiva, que en el marco de las operaciones fraudulentas de IVA que nos ocupan no será sino un operador que con posterioridad a aquel intervenga en la cadena de transmisiones, en el ámbito de la responsabilidad.

2. Consecuencias de la configuración de la responsabilidad como subsidiaria.

Llegados a esta conclusión se plantea de nuevo una duda a la hora de encontrar en el artículo 205 de la Directiva 2006/112 (art. 22.8 de la Sexta Directiva), el fundamento al supuesto de responsabilidad del artículo 87.Cinco de la LIVA, duda que de nuevo se sitúa en torno al término solidaridad allí empleado.

La cuestión se centra ahora en dilucidar si el mencionado precepto comunitario habilita al legislador nacional para considerar que los operadores en la cadena de fraude habrán de ser catalogados en todo caso como responsables solidarios respecto del deudor principal o si, por el contrario, las legislaciones nacionales podrán hacer uso de cualquier otra categoría subjetiva que sirva de garantía añadida al deudor principal a la hora de exigir el pago de la deuda que este no ha afrontado, y lo que se determina es la solidaridad entre todos los sujetos que vayan a ocupar esa posición.

Ciertamente, y aunque este planteamiento puede resultar a primera vista sorprendente, lo cierto es que de la respuesta que se haga del mismo dependerá la calificación que proceda realizar de la medida antifraude escogida por el legislador español como ajustada o no al Derecho Comunitario.

Esto es, si se entiende que el Derecho Comunitario está haciendo referencia únicamente a la posibilidad de introducir la figura del responsable solidario como garantía del pago de la deuda del IVA, sería inevitable cuestionar dónde habría que situar el fundamento a la responsabilidad de carácter subsidiario escogida por el legislador español.

La interpretación sostenida por el TJCE parece orientarse en este sentido, refiriéndose siempre al supuesto de la responsabilidad solidaria, opción por otra parte escogida mayoritariamente por los Estados que han introducido la figura de la responsabilidad referida a las tramas de fraude del IVA y objeto expreso del análisis realizado por dicho tribunal en la Sentencia ya mencionada de 11 de mayo de 2006. Por otra parte, tanto la manifestación expresa al respecto en algunos documentos comunitarios⁵⁵, como la referencia del artículo 205 de la Directiva a «otra persona», en singular, podría reforzar esa interpretación frente a la de considerar que la solidaridad se predica desde el Derecho Comunitario respecto de la relación que se establecerá entre los varios operadores que puedan identificarse en la cadena de fraude y que sean diferentes al deudor principal. Tal y como ya hemos señalado *supra*, en el caso de que pueda identificarse a varios sujetos en esa situación, pensamos que no puede sino defenderse su solidaridad, toda vez que todos ellos concurren en el mismo presupuesto de una obligación que no es otra que la que en las tramas de fraude da lugar a la responsabilidad tributaria.

No obstante lo anterior, ello no implica que esa sea la interpretación que deba hacerse únicamente a la vista del aludido precepto comunitario, conclusión con la que somos conscientes de que se estaría realizando una labor hermenéutica muy forzada cuyo fin no sería otro que el procurar ajustar la responsabilidad subsidiaria introducida por el legislador español a dicha normativa.

Dada la situación pensamos que el legislador español debió de ajustarse a los dictados de la norma comunitaria en este caso implantando un supuesto de responsabilidad de carácter solidario. Piénsese que si ciertamente el supuesto de responsabilidad que estamos comentando pivota sobre la presunción de que el afectado conoce o puede conocer la existencia del fraude, formando parte así de una cadena de sujetos que en última instancia no son sino infractores, la responsabilidad debería haberse arbitrado como solidaria, habida cuenta de que el artículo 41.1 a) de nuestra LGT atribuye tal calificación a todos los sujetos que de cualquier modo colaboren en la comisión de una infracción tributaria.

Además, el configurarla como subsidiaria tiene un inconveniente evidente en la práctica dada la forma de operar de las entidades implicadas en las tramas de fraude. Efectivamente, si pensamos en el hecho de que el operador de la cadena que ha dejado de declarar e ingresar el IVA por lo general desaparece inmediatamente (*missing trader*), el cobro por parte de la Administración solo podrá lograrse si se dirige a los responsables aunque, al estar calificados como subsidiarios, el procedimiento se dilatará excesivamente ya que habrá que llegar a la declaración de fallido del obligado principal y de sus responsables solidarios para que pueda dictarse el correspondiente acto de derivación de responsabilidad contra el responsable subsidiario.

⁵⁵ Vid. punto 6.1.4 del Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, COM (2004), 260 final. Bruselas 16.4.2004.

IV. VALORACIÓN DEL SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD INTRODUCIDO EN EL ARTÍCULO 87.CINCO DE LA LIVA

A la vista de los diferentes aspectos examinados en relación con el caso de responsabilidad subsidiaria objeto de este estudio, consideramos oportuno efectuar una valoración final acerca de las ventajas e inconvenientes que de su aplicación pueden derivarse.

En ese sentido, de los diferentes estudios doctrinales que se han realizado en torno a esta cuestión, el efecto disuasorio que la incorporación de esta medida a nuestro sistema tributario puede generar parece situarse como una de sus principales ventajas sin perjuicio de que, lo que a primera vista y desde esa óptica puede presentarse como una medida positiva, termine por generar más problemas que aquellos que han tratado de atajarse con su adopción, extremo que no podrá valorarse en tanto no se vean las consecuencias de la aplicación del precepto en la práctica.

Desde esa perspectiva ha de tenerse en cuenta que el nuevo supuesto de responsabilidad tributaria puede desembocar en un importante aumento de la presión fiscal indirecta sobre todos los operadores económicos, traducida tanto en un incremento de sus obligaciones formales como en la adopción de un régimen de permanente evaluación del riesgo de los obligados tributarios que actúan en cualquier transacción económica susceptible de ser sometida al IVA. Por ello, si bien parece indiscutible que todas aquellas medidas legislativas encaminadas a eliminar o, al menos, combatir las tramas del fraude fiscal son encomiables desde el punto de vista del fin que persiguen, también es cierto que las mismas no deben incurrir en el error de inmiscuirse y dificultar el tráfico mercantil de forma desproporcionada. Habrán de valorarse por ello las perniciosas consecuencias que puede acarrear la aplicación práctica excesiva de un precepto cuyo eje pivota en torno a una serie de presunciones que, una vez aplicadas por la Administración, no resultarán fáciles de destruir por parte del afectado. Sobre esta cuestión la AEAF, en su Informe sobre el Borrador del Plan de Prevención de la Lucha contra el Fraude considera que la existencia de la presunción comentada, en torno a la cual gira precisamente el supuesto de responsabilidad subsidiaria arbitrada por el legislador español, introduce una figura próxima a la evaluación de riesgos presente en el ordenamiento norteamericano, con la diferencia de que este último tiene su fundamento en las infracciones cometidas y no, como sucede aquí, en meras sospechas o indicios.

Teniendo en cuenta lo anterior consideramos, como se ha defendido a lo largo del trabajo, que hubiera sido deseable un mayor esfuerzo por parte del legislador a la hora de redactar el precepto estudiado, acotando el ámbito de aplicación de la responsabilidad de acuerdo con los dictados de la seguridad jurídica como, sobre todo, teniendo en cuenta el papel que aquí debe jugar el principio de proporcionalidad. En ese sentido, y si ante el temor de que las prácticas fraudulentas pudieran extenderse a sectores económicos diferentes de los expresamente previstos a estos efectos en la legislación comparada se considera más oportuno defender su aplicación generalizada, consideramos que la nota de la habitualidad referida a las operaciones económicas que en un determinado momento puedan considerarse inmersas en una trama de fraude del IVA hubiera sido deseable, sobre todo de cara a que la Administración pueda en un momento dado defender la presunción de conocimiento del operador económico de que se trate o, en su caso, que este pueda oponerse a la misma.

La inseguridad jurídica que a la postre generará la obligación de manejar lo que, a nuestro juicio, constituye un cúmulo de conceptos jurídicos indeterminados, puede dar lugar a interpretaciones muy dispares lo cual, sin duda, es especialmente difícil de conciliar con algunos de los más importantes principios del Derecho Comunitario. Por ese motivo, consideramos imprescindible un esfuerzo por parte del legislador en el sentido de paliar tales inconvenientes para que, partiendo de esa deseable mayor concreción, pueda redibujarse el supuesto de responsabilidad por el que se ha optado en nuestro país con el objeto de luchar contra las tramas de fraude.

En ese sentido, y cuando verdaderamente y con datos objetivos pudiera probarse la participación de un operador económico en una trama de fraude, las consecuencias para él deberían ser más gravosas de las que puedan derivarse de una responsabilidad subsidiaria como la contemplada actualmente. A este respecto es necesario traer a colación cuestiones sobre las que ya hemos incidido. Así, en primer lugar, si realmente hablamos de un caso de responsabilidad atribuible a un operador que conscientemente participa en una trama de fraude porque conoce la falta de declaración e ingreso del IVA por parte de un operador anterior, y consciente de ello participa en la trama motivado por los beneficios que él mismo pueda obtener, no parece que debiera dudarse de su condición de, al menos, colaborador activo en la comisión de una infracción a través de su participación, dolosa o culposa, en dicho ilícito.

Sentado lo anterior, y en aplicación de los principios de orden penal tantas veces invocados en el ámbito del derecho tributario sancionador⁵⁶, esos partícipes deberían ser sancionados por su propia conducta, independientemente de que se les pueda hacer responder, además, de la deuda tributaria surgida a costa del deudor principal. Lo contrario, como ha señalado un importante sector doctrinal, sería tanto como afirmar la impunidad de conductas contrarias al ordenamiento jurídico⁵⁷.

Verdaderamente esa cuestión no ha sido resuelta de forma unánime entre nuestra doctrina y jurisprudencia, pese a lo cual consideramos que la solución más correcta debe pasar por defender que «la exclusión de las sanciones solo resulta aplicable en el supuesto de que el responsable no haya participado o colaborado en la comisión de la infracción, ya que, en caso contrario, la conducta de este llevará inevitablemente aparejada la pertinente sanción»⁵⁸, afirmación que consideramos debería aplicarse en el caso que nos ocupa.

⁵⁶ CAAMAÑO ANIDO, M.: «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario I y II», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF.

⁵⁷ En este sentido se había manifestado ya en 1970 el profesor CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *HPE*, n.º 5, 1970, pág. 57. En la misma línea, PEREZ ROYO, I. y AGÜALLO AVILES, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 98; DELGADO GARCÍA, J. L.: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *REDF*, Civitas, n.º 106, 2000, pág. 229.

⁵⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los responsables tributarios», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 50. En la misma línea se habían manifestado ya anteriormente algunos autores, como DELGADO GARCÍA, A.M.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 159, «Ahora bien, a mi juicio, cuando se está en presencia de la colaboración o participación de un responsable en la comisión de infracciones tributarias, la LGT debería, *de lege ferenda*, atribuirle la condición de un verdadero sujeto infractor –es decir, de un sujeto infractor autónomo– como sucede en otros ordenamientos de nuestro entorno, y aplicarle, en consecuencia, una sanción en el correspondiente procedimiento en el que se respetaran todos los principios que informan el Derecho sancionador».

Ciertamente, como se ha apuntado por la doctrina, sorprende especialmente que una ley directamente encaminada a la lucha contra el fraude fiscal apenas haya introducido medidas directa y abiertamente sancionadoras, sustituyéndolas por disposiciones «indirectamente sancionadoras, o restrictivas de derechos o de reforzamiento de las facultades administrativas de control frente a los contribuyentes»⁵⁹ las cuales, pese a todo, no van acompañadas de las garantías procedimentales adecuadas⁶⁰.

Consideraciones como las anteriores, unidas a la escasa efectividad que en la práctica puede tener la incorporación de un supuesto de responsabilidad de corte subsidiario, como ya se ha señalado, hacen dudar de la eficacia real de esta medida en la lucha contra las tramas de fraude, conclusión que, teniendo presentes también los defectos de los que adolece la redacción del artículo 87.Cinco de la LIVA, no puede sino derivar en un juicio negativo de tal solución⁶¹.

Así pues, el legislador debería replantearse esta cuestión, bien para erradicar los defectos que rodean a la medida introducida por la Ley de Prevención del Fraude, bien para desecharla como solución dando entrada a otras alternativas que, como el mismo fin, podrían barajarse.

V. POSIBLES SOLUCIONES ALTERNATIVAS A LA LUCHA CONTRA LAS TRAMAS DE FRAUDE

1. Límites a la deducción del IVA.

Atendiendo a la configuración del IVA, tributo con el que se pretende gravar todas y cada una de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tengan lugar en las diferentes fases de la cadena de producción y distribución de los mismos, sometiendo a imposición únicamente el valor incorporado o añadido en cada una de las fases de la cadena de transacciones que puedan tener lugar hasta llegar al consumidor final, el mecanismo de las deducciones resulta esencial. De ese modo, en cada transacción se exigirá el IVA, liquidado en función del precio del bien o servicio de que se trate, previa

⁵⁹ CAYÓN GALIARDO, A.: «El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 72, 2006, 12.

⁶⁰ Vid. BANACLOCHE PALAO, C.: «El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas», *Impuestos*, n.º 21, 2006, pág. 54.

⁶¹ En la línea aquí defendida se manifestó ya el profesor FALCÓN Y TELLA, al señalar lo siguiente: «si la existencia del fraude en una fase anterior se conoce y puede probarse, nos encontraremos normalmente ante un supuesto de colaboración en la comisión de una infracción tributaria, y por tanto ante un supuesto de responsabilidad solidaria, conforme al artículo 42.1.a) de la nueva Ley General Tributaria, por lo que el establecimiento de un supuesto de responsabilidad subsidiaria no tiene sentido alguno respecto a estos casos.

Y si el sujeto pasivo es ajeno al fraude en una fase anterior, ya se ha dicho que ni puede negarse la deducción del IVA soportado ni puede exigirse responsabilidad alguna, lo que vacía totalmente de contenido el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa».(FALCÓN Y TELLA, R.: «La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo artículo 87.cinco, LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo)», *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2006, pág. 9.

deducción del importe de las cuotas impositivas que se hubieran devengado por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

Así las cosas, el derecho a deducción regulado en los artículos 167 y ss. de la Directiva 2006/112, no viene sino a garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultado de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas a IVA ⁶².

Pues bien, pese a lo anterior, en algunos Estados se ha optado por limitar las posibilidades de deducir el IVA soportado de aquellos operadores que estén inmersos en operaciones que puedan considerarse como fraudulentas en el ámbito de este tributo, posibilidad que ha sido también objeto de análisis por el Tribunal de Luxemburgo pudiendo apreciarse al respecto una evolución en su doctrina ⁶³.

En ese sentido, la STJCE de 12 de enero de 2006, a la que ya hemos aludido en varias ocasiones, resuelve una cuestión prejudicial centrada, básicamente, en determinar si un sujeto pasivo tiene o no derecho a deducir el IVA soportado cuando en la cadena de transacciones en la que ha intervenido existe un operador incumplidor.

En respuesta a esta cuestión, el Tribunal insiste en el criterio de que el fraude en cadena no debe considerarse como un todo sino que, antes al contrario, cada transacción debe ser tenida en cuenta de forma independiente a las demás al margen del hecho de formar o no parte de una cadena de fraude. De otro modo, tal y como señala el Abogado General en sus Conclusiones, se llegaría al «incongruente resultado de que toda una cadena de entregas quedaría fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva simplemente porque un operador que interviene en la cadena no ha declarado el IVA a las autoridades tributarias» ⁶⁴.

Consideraciones como las anteriores llevaron en principio al Tribunal a negar la posibilidad de que un Estado pudiera impedir la deducción del IVA soportado por un operador que se ve inmerso en una cadena de fraude, limitándose así dicha posibilidad únicamente respecto de aquellas operaciones que, en sí mismas, sean constitutivas de fraude en el IVA. Si esto no es así, pudiendo constatarse que una operación constituye una «entrega de bienes» realizada por un «sujeto pasivo» en el marco de una «actividad económica», cumpliéndose los criterios objetivos en los que se basan esos conceptos, no podrá negarse el derecho legítimo del sujeto a practicar la deducción del IVA soportado.

No obstante lo anterior, en Sentencias posteriores como la de 6 de julio de 2006 puntualiza la doctrina que hasta entonces había mantenido en el sentido de aludir a la posibilidad de que el órgano jurisdiccional nacional pueda denegar el derecho a deducir el IVA cuando resulte acreditado «median-

⁶² Vid. entre otras, SSTJCE 6 de julio de 1995 (TJCE 1995, 117), Asunto C-62/93; 8 de junio de 2000 (TJCE 2000, 127), Asunto C-400/98; 26 de mayo de 2005 (TJCE 2005, 143), Asunto C-465/03.

⁶³ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C.: «El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho Interno», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2006.

⁶⁴ Vid. Conclusión n.º 36.

te datos objetivos», que el operador afectado sabía o debía haber sabido que mediante su adquisición participaba en una operación fraudulenta.

Teniendo en cuenta lo anterior, los límites al derecho a deducir, o bien, la posibilidad de que la Administración pueda solicitar la devolución de las cantidades deducidas cuando un sujeto participa conscientemente en una cadena de fraude y dicha situación puede demostrarse con datos objetivos, podría ser otra solución para luchar contra las tramas de fraude. Sin embargo, dar entrada a esta posibilidad exigiría del legislador la necesidad de extremar la precaución a la hora de redactar el precepto a través del cual se estableciese esta medida, toda vez que las circunstancias que en un momento dado se consideren reveladoras del conocimiento de un sujeto acerca de su participación en un fraude, pueden chocar con los muchos inconvenientes que actualmente cabe achacar a la solución adoptada por el legislador español en el artículo 87.Cinco de la LIVA.

Desde esa óptica y con el fin de obviar las críticas que, tanto la medida arbitrada en nuestro país a través de la Ley de Prevención del Fraude como la posibilidad de recurrir a la denegación de la deducción a la que acabamos de referirnos, pueden ocasionar, especialmente cuando son analizadas desde la perspectiva de la seguridad jurídica, otras son las soluciones que podrían barajarse como es el caso, por ejemplo, de la posible ampliación de los casos del denominado mecanismo de «inversión del sujeto pasivo».

2. La inversión del sujeto pasivo.

Analizando la cuestión que nos ocupa desde la perspectiva comunitaria pueden apreciarse algunos cambios referidos a las líneas que desde las instituciones de la Unión Europea se están considerando cada vez con más fuerza como instrumentos de lucha contra las tramas de fraude⁶⁵. En ese sentido, primero de la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006⁶⁶, y más tarde la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, autorizan en determinados supuestos y respecto de sectores económicos concretos a introducir la figura de la «inversión del sujeto pasivo». A través de esta medida el IVA es ingresado por el destinatario de la operación, que tendrá para él la consideración de IVA soportado. De ese modo, ese sujeto no entrega el IVA a su proveedor para que este lo ingrese, sino que es él quien lo incluye en su autoliquidación como IVA devengado. Con ello se impide que el proveedor repercuta un IVA que posteriormente no es objeto de declaración e ingreso, iniciándose así el fraude en el que pueden participar múltiples operadores.

Ciertamente esta medida había sido acogida ya por el legislador español, que a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, modificó el artículo 84.uno, 2.º c) de la LIVA. Así, y con efectos

⁶⁵ Sobre esta cuestión *vid.* KEEN, M. y SMITH, S.: «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done», *IMF Working Paper*, n.º 31, 2007, pág. 23 y ss.

⁶⁶ Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DOUE L 221, de 12 de agosto de 2006).

desde el 1 de enero de 2004, en nuestro país se introdujo la figura de la inversión del sujeto pasivo antes incluso de la aprobación de las mencionadas Directivas, lo que fue posible merced a una autorización que a tal efecto realizó el Consejo ⁶⁷.

No obstante lo anterior, lo cierto es que dicha medida, tal y como se ha adoptado en España, tiene una eficacia limitada, y ello porque únicamente se ha establecido respecto de un tipo de entregas que no agotan ni siquiera las previsiones de las Directivas mencionadas, y que, por lo que aquí interesa, no afectan a los sectores económicos en los que se han venido detectando los fraudes de IVA.

Conscientes de ello algunos estados como Alemania y Austria han realizado propuestas en el sentido de solicitar, previa derogación del artículo 21 de la Sexta Directiva, y en tanto no se implante el sistema definitivo de tributación en origen, la posibilidad de aplicar de forma generalizada la figura de la inversión del sujeto pasivo, pretensiones que han sido desestimadas por la Comisión europea por considerar que, además de suponer un cambio fundamental en la estructura del impuesto, extremo que exige cautelas especiales a la hora de adoptar una medida de esa índole, la generalización de la inversión del sujeto pasivo no vendría si no a complicar el sistema actual de aplicación del tributo pudiendo dar entrada, además, a nuevos y distintos tipos de fraude fiscal.

No obstante lo anterior, lo cierto es que, ante la negativa de dar carta abierta para la utilización indiscriminada de este sistema, bien pudiera plantearse su aplicación a aquellos sectores económicos en los que se han detectado las tramas de fraude del IVA los cuales, a la luz de lo acontecido a nivel comunitario, suelen ser similares en los diferentes Estados en los que se han detectado estas prácticas.

Precisamente en esta línea el Reino Unido solicitó autorización para establecer una medida especial de inaplicación del artículo 21, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, ahora bien, limitando su petición a las entregas de bienes respecto de los cuales se han detectado las más importantes bolsas de fraude, tales como telefonía móvil, microprocesadores, soportes electrónicos de almacenamiento para uso en ordenadores, o dispositivos electrónicos utilizados para el almacenamiento, tratamiento o grabación de datos electrónicos, siempre y cuando las transacciones se realicen entre empresarios o profesionales y superen un umbral económico cifrado en 5.000 libras esterlinas.

En la valoración que la Comisión ha efectuado acerca de la medida propuesta tiene especialmente en cuenta las consecuencias que ello puede producir en el funcionamiento del régimen general del IVA. Así, en primer lugar, se pone de manifiesto la variedad de regímenes fiscales a los que podrían quedar sometidos los sujetos pasivos del impuesto, esto es, el sistema clásico, el de inversión del sujeto pasivo en las condiciones aludidas, y el régimen intracomunitario, extremo que podría elevar de manera sustancial la presión fiscal indirecta sobre las empresas. Así, se complicarían sus obligaciones contables, a la vez que se introducirían obligaciones formales adicionales respecto de

⁶⁷ La autorización se concedió a través de la Decisión del Consejo, de 26 de febrero de 2004, por la que se autoriza al Reino de España para adoptar una medida de inaplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

las que ya existen, como la de comprobar la naturaleza de todos sus clientes o la de notificar todas las operaciones. A mayor abundamiento, y también como inconveniente a tener en cuenta respecto de la propuesta del Reino Unido, la Comisión no ignora la posibilidad de que el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en este caso abra nuevas y diferentes posibilidades de fraude, en particular en la fase del consumo final, lo que exigiría adoptar medidas de control adecuadas que sean capaces de garantizar que ello no ocurra.

Sin embargo, el hecho de que la medida se dirija a combatir un tipo de fraude específico en el que está en juego un enorme volumen de ingresos en concepto de IVA, condujo finalmente a la Comisión a presentar una Propuesta de Decisión⁶⁸ autorizando la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en los términos expuestos, aunque con una duración limitada, con el fin comprobar efectivamente si esa puede ser una solución idónea para luchar contra las tramas organizadas de fraude en el IVA.

De acuerdo con lo anterior, la Comisión es consciente de que otros Estados miembros que sufran situaciones de fraude similares, afectando a las mismas u otras categorías de bienes, pueden estar interesados en medidas como la apuntada, ante lo cual manifiesta el riesgo que la generalización de esta solución podría tener desde el punto de vista de las diferentes obligaciones a las que tendrían que atender los sujetos pasivos en función del Estado miembro en el que operasen, extremo que se considera incompatible con los requisitos necesarios para el buen funcionamiento del mercado interior.

Desde esta óptica, y si atendemos a la forma de operar de las instituciones comunitarias respecto de otras medidas relativas al procedimiento de aplicación del IVA y de contribución a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, puede observarse que si bien en un primer momento la solución puede pasar por la concesión de autorizaciones aisladas de inaplicación de determinados preceptos del Derecho Comunitario que afectan al IVA, las mismas han sido en ocasiones derogadas a través de la modificación de las propias Directivas, con el fin de que todos los Estados miembros pudieran aplicar tales excepciones, convirtiéndose así en cuestiones de aplicación general, siempre y cuando previamente hubieran demostrado su utilidad y eficacia.

Así pues, y teniendo en cuenta que la referida propuesta relativa a la inaplicación del ahora artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, se aprobó mediante Decisión del Consejo de 16 de abril de 2007 (2007/250/CE), probablemente habrá que esperar al 30 de abril de 2009, momento en el que expira la Decisión, para que, a la vista de los resultados, pueda plantearse la generalización de la medida como solución intermedia en tanto no se implante el sistema definitivo de tributación en origen. No puede olvidarse que en el retraso del que este es objeto tienen precisamente su origen conductas fraudulentas del tipo de la analizada en este trabajo, provocando la implantación de medidas aisladas por parte de los diferentes Estados miembros de dudosa eficacia, como la que se ha plasmado en el artículo 87.Cinco de la LIVA.

⁶⁸ «Propuesta de Decisión del Consejo por la que se autoriza al Reino Unido a establecer una medida especial de inaplicación del artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio (presentada por la Comisión)», COM (2006) 555 final, Bruselas, 28.9.2006.

Bibliografía

- AA.VV. [2004]: *La responsabilidad subsidiaria por contratación y subcontratación de obras y servicios*, FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER.
- ADAME MARTÍNEZ, F. [2004]: «El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: Análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo», en la obra colectiva *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos especiales armonizados*, IEF, Madrid.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. [2006]: «El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 7.
- BANACLOCHE PALAO, C. [2006]: «El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas», *Impuestos*, n.º 21.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2004]: «Obligados tributarios», en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.
- CAAMAÑO ANIDO, M. [2003]: «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario I y II», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF.
- [2007]: «Notas a la Reforma Fiscal 2007», *Revista O Economista*, n.º 34.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. [2006]: «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero "bifronte" o "dual"», *REDF*, Civitas, n.º 132.
- CALVO ORTEGA, R. [1970]: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *HPE*, n.º 5.
- [2004]: *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid.
- CAYÓN GALIARDO, A. [2005]: «La responsabilidad tributaria en las contratas y subcontratas», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 70.
- [2006]: «El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 72.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2003]: «Los responsables tributarios», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- [2006] «El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho Interno», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- DELGADO GARCÍA, J.L. [2000]: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *REDF*, Civitas, n.º 106.
- [2000]: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [1999]: *Temas prácticos de Derecho Financiero (Parte General)*, Aranzadi, Pamplona.

- FALCÓN Y TELLA, R. [2003]: «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 8.
- [2003]: «La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, n.º 10.
 - [2004]: «El artículo 35.6 de la nueva LGT (I): supuestos de solidaridad tributaria», en *Quincena Fiscal*, n.º 2.
 - [2004]: «El artículo 35.6 de la nueva LGT (II): ¿un régimen de mancomunidad con la carga de identificar a los coobligados?», *Quincena Fiscal*, n.º 3-4.
 - [2006]: «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 de enero de 2006 (TJCE 2006/16): la incompatibilidad de la Sexta Directiva en los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 2.
 - [2006]: «La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo artículo 87.Cinco, LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo)», *Quincena Fiscal*, n.º 21.
- GALÁN RUIZ, J. [2005]: *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- GARCÍA NOVOA, C. [2006]: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, núms. 9 y 10.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. [1992]: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid.
- GÜTH, I. y LING, R. [1982]: *Steuerrechtliche Haftung*, CE Poeschel, Stuttgart.
- HERRERO MADARIAGA, J. [1980]: «El responsable tributario», *REDF*, Civitas, n.º 26.
- Informe de la AEDAF sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal.
- KEEN, M. y SMITH, S. [2007]: «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done», *IMF Working Paper*, n.º 31.
- LÓPEZ MOLINO, A.M. [2001]: «Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos a IVA», en la obra colectiva *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2006]: «La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho Comunitario», *REDF*, Civitas, n.º 132.
- MARTÍN JIMÉNEZ, F. [2000]: *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- MORALEDA GARCÍA, M.V. y TREVIÑO ALFONSO, M.T. [2006]: «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», *IEF, Cuadernos de formación*, Colaboración 07/06, Volumen I.
- PALAO TABOADA, C. [2007]: «New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain», *Bulletin for International Taxation*.
- PÉREZ ROYO, I. y AGÜALLO AVILÉS, A. [1996]: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.

- PITCH ROSELL, V. y OBESO RIESS, C. [2003]: «Responsabilidad tributaria subsidiaria en la contratación y subcontratación de obras en la nueva Ley General Tributaria», *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 249.
- PUEBLA AGRAMUNT, N. [2006]: «El tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena», *Temas Tributarios de Actualidad*, núms. 1-3, AEDAF.
- [2007] «Estrategias en la lucha contra los fraudes del IVA», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4.
- RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L. [2004]: «Sucesión y responsabilidad tributarias» *Boletín del ICAM*, n.º 29.
- SÁNCHEZ ARILLA, T. y TAVERA OTERO, P. [2006]: «Fraude intracomunitario al IVA», *Cuadernos de formación IEF*, Colaboración 09/06, Volumen I.
- SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E. [2006]: «El denominado fraude carrusel en el IVA: un desafío a la Unión Europea», *Cuadernos de Formación*, IEF. Colaboración 10/06, Volumen I.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A. [1991]: «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid.
- SEER, R. [1996]: *Verständigungen in Steuerverfahren*, Dr. Otto Schmidt, Köln.
- SOLÉ ESTALELLA, J. [2005]: *El IVA inteligible*, Marcial Pons, Madrid.
- VANISTENDAEL, F. [1995]: «A proposal for a definitive VAT system taxation in the country of origin at the rate of the country of destination, without clearing», *EC Tax Review*, n.º 1.
- VARONA ALABERN, J.E. [2000]: «La responsabilidad tributaria de los síndicos», *Impuestos*, n.º 22.
- VILARROIG MOYA, R. [2004]: «Responsabilidad tributaria de contratas y subcontratas», *Actualidad Aranzadi*, n.º 640.
- WOUTERS, J. [1999]: «The application of General Principles of Law by the ECJ and their relevance for EC and National Tax Law», en *Selected issues in EU Tax Law*, Kluwer, Deventer.