

Recensiones Bibliográficas

Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas

Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ

Marcial Pons, Madrid, 2008, 461 págs.

El autor de esta extensa monografía sobre un fenómeno que ha alcanzado una especial gravedad para los intereses financieros de los Estados pertenecientes a la Unión Europea, es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona y buen conocedor de los diversos problemas que suscita el fraude fiscal y la lucha que contra el mismo realiza la Administración y la que se ventila en el terreno judicial, como lo acreditan otros trabajos suyos que preceden al que ahora recensionamos. En este, lo primero que se plantea es una pregunta: «¿a quién no le ha llamado la atención el término "trucha" la primera vez que advierte que es utilizado cada vez con mayor regularidad en asuntos fiscales y penales?».

Desconozco a quién debemos la denominación y da lo mismo que su hacedor fuese un aficionado a la pesca de estos familiares del salmón, que se inspirara en la gran velocidad que alcanzan y en su facilidad para el mimetismo, o resultase un entendido que apreciara sus cualidades gastronómicas (sobre todo de las que habitan, o lo hacían, en las zonas más inaccesibles de los ríos). Lo cierto es que el término se ha impuesto entre nosotros como sinónimo de «sociedad interpuesta» o *missing trader* que, como explica la Fiscalía General del Estado, «suele desaparecer cuando la Administración Tributaria se dirige a ella por primera vez, a continuación finge transmitir los bienes a la empresa que desde el inicio era su verdadero destinatario —a la que en español se da el nombre, entre otros, de "mayorista" o "destinatario final" y en inglés el de *broker*—, a la que emite una factura, en la que se consigna el IVA correspondiente a esta operación interior» (Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido).

El libro aparece estructurado en ocho capítulos, seguidos de la identificación de resoluciones judiciales, administrativas y bibliográficas utilizadas en apartados de fuentes entre las que, como advierte el autor, ha adquirido una preponderancia especial el uso de Internet, haciendo «más fácil y rápido conocer una sentencia recién dictada por un tribunal de Londres o Manchester sobre fraude carrusel que una sentencia de nuestro Tribunal Supremo».

El profesor ALONSO GONZÁLEZ comienza refiriéndose a los elementos básicos y funcionamiento esencial del IVA. Se trata de una breve introducción al IVA que presenta un tono didáctico para facilitar la mejor comprensión de los recovecos por los que discurre el fraude en dicho impuesto. La explicación de la técnica de la repercusión/deducción de cuotas impositivas surge como paso

previo de la consideración de la quiebra de dicho mecanismo y la subsiguiente multiplicación de las ocasiones de fraude.

En el capítulo segundo, titulado «El IVA y el delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del CP», se efectúan diversas consideraciones, también de índole general, sobre el delito fiscal, muchas de ellas extensibles, como reconoce el autor, a defraudaciones en otros impuestos.

Así las cosas, primero se alude a la deficiente tipificación de la defraudación tributaria, confrontando luego la teoría del delito de resultado con la de infracción de un deber –para la cual «la defraudación aparece como una mera omisión de ingreso, tanto si media engaño como si no, causada como consecuencia del incumplimiento de algún deber tributario»– y planteándose el desenvolvimiento de la dinámica comisiva teniendo presente el sistema de autoliquidación tributaria imperante. En este punto, la obra se detiene en tratar la relevancia que tiene la correcta cumplimentación de la declaración anual de operaciones con terceros (modelo 347) para el descubrimiento de los delitos contra la Hacienda Pública, acudiendo a diversas sentencias recaídas. Esta misma metodología se utiliza al hacer referencia más adelante al tipo del artículo 305 del CP como norma penal en blanco –lo que no supone, como señala ALONSO, «el reenvío a una especie de tablas de cálculo», sino una remisión a «una rama jurídica *in totum*, con sus principios propios y sus reglas internas»–, juzgando críticamente el recurso a normas contables infralegales no ya para determinar la deuda tributaria, sino para entender cometido o no un delito fiscal. El capítulo se cierra con consideraciones sobre el error, la apreciación de la infracción grave por la jurisdicción contencioso-administrativa y la necesidad de distinguir cuotas impagadas de cuotas defraudadas.

Después del tratamiento de las cuestiones generales advertidas, el profesor ALONSO observa la problemática del fraude de ley en el IVA, señalando, en un primer término, la necesidad de diferenciar aquella figura de la defraudación tributaria, arrancando así con razonamientos auspiciados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencia de 21 de febrero de 2006, caso Halifax) y comentando la regulación que tenía el fraude de ley en el artículo 24 de la originaria LGT, para pasar después al tratamiento de la cláusula antielusiva prevista en el artículo 15 de la LGT de 2003 bajo el nombre de conflicto en la aplicación de la norma. El autor identifica más adelante las particularidades que presenta el fraude de ley en el IVA –donde, a diferencia del interés que el contribuyente encontraría en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades, la apreciación de aquel va a perseguir «la observancia máxima de la neutralidad impositiva propia y característica del impuesto, aunque pasando por encima de las salvedades y excepciones que el legislador ha decidido establecer al régimen de funcionamiento del impuesto»– y expone los criterios mantenidos en relación con ello por los tribunales de lo penal, el Tribunal Económico-Administrativo Central y el ya citado Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El capítulo cuarto representa una especie de concreción de la perspectiva general adoptada más atrás sobre el delito fiscal, al referirse ahora a las particularidades que presenta la defraudación tributaria del artículo 305 del CP cuando el tributo defraudado es el IVA, distinguiéndola de las formas y técnicas defraudatorias que se presentan en los impuestos directos y de otros tipos delictivos como la apropiación indebida. Asimismo, se comentan problemas como el de la prescripción del delito fiscal y la contemplación penal de la utilización del método de estimación indirecta en el IVA.

Los restantes capítulos de la monografía de la que damos noticia sirven para determinar con mayor profundidad las manifestaciones más típicas del fraude en el IVA: ausencia total o parcial de declaración y presentación falseada de la misma, empleo de facturas falsas para lograr un incremento ficticio del impuesto soportado y la defraudación por medio de la obtención de devoluciones indebidas. El tratamiento de estas cuestiones se realiza con señalamiento de la jurisprudencia disponible y poniendo de relieve los entronques con otros tipos previstos por el Código (delito contable, estafa, falsedades documentales) y supuestos a los que se refiere la LGT como la simulación o la estimación objetiva. Junto a dicho régimen, se completan las formas de fraude en los regímenes especiales del IVA con el registro, en el capítulo sexto, de las especialidades que presenta el régimen especial de entregas de oro, el de los bienes usados en el caso de los automóviles y el que rige para los materiales de recuperación (chatarreros).

Así llegamos a los dos últimos capítulos y de mayor extensión en la obra del profesor ALONSO, en los que se aborda ya de lleno el tema del fraude en las operaciones intracomunitarias y los instrumentos de reacción adoptados contra el mismo por las Administraciones fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea.

Frente al que podría calificarse como «fraude tradicional», que englobaría maniobras más o menos burdas –v. gr. facturas falsas, delito contable– de impago puro y duro del IVA recordando esquemas y conductas empleadas también en el ámbito de los impuestos directos, estaríamos ahora ante un «fraude moderno» que discurre por cauces más sofisticados (truchas, fraude carrusel, tramas).

La magnitud de este tipo de fraude queda descrito por el propio autor en la presentación de su libro como «la mayor amenaza que el crimen organizado plantea a las Haciendas de los modernos Estados, europeos principalmente. En España se barajan cifras de fraude en IVA en torno a los 4.000 millones de euros, algo así como el coste de la inversión de infraestructuras del Estado en Cataluña para 2008. Y para toda la Unión Europea las cifras más benévolas no descienden de los 100.000 millones de euros al año. Dicho esto, huelga insistir en otros efectos negativos que se desprenden de este tipo de fraudes como es el profundo daño que se inflige a los sectores económicos en los que se desenvuelve (telefonía móvil, informática, etc.)» (ya antes se había referido ALONSO GARCÍA a esas cifras en «Las "truchas", un botín de 100.000 millones», en *Cinco Días*, 5 de diciembre de 2006, que puede verse en http://www.cincodias.com/articulo/opinion/truchas-botin-100000-millones/20061205cdsdiopi_1/cdsopi/).

Por lo que hace a las medidas de lucha contra el fraude en el IVA intracomunitario, el autor sistematiza primero los instrumentos de reacción adoptados por las distintas Administraciones Tributarias según tengan naturaleza preventiva (denegación del Número de Operador Intracomunitario, así como de la inscripción en el Registro de tales operadores), se encaminen a la detección precoz del fraude o tiendan a reforzar la posición de la Administración frente a los sujetos infractores (v. gr.: prolongación del plazo de las actuaciones inspectoras, supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso por delito fiscal).

Después se reseñan algunas de las recomendaciones que se hicieron públicas en diciembre de 2006 en el primer informe del *Observatorio de Delito Fiscal* (previsto en el Convenio de 30 de

junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal) y se comentan diversas reacciones adoptadas, siguiendo este orden: calificación de determinadas operaciones como simuladas; sustitución del régimen de operaciones intracomunitarias por el de entregas interiores, al denegarse el carácter exento de las entregas; retención y denegación de devoluciones; designación de responsables para que asuman el pago de la deuda tributaria defraudada; inversión del sujeto pasivo; aportación de garantías como fórmula para asegurar el pago del IVA; implantación del principio de tributación en origen; medidas de control administrativo e intensificación de la cooperación entre las Administraciones de los Estados miembros de la Unión Europea.

Miguel Ángel Martínez Lago