



Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.
Máster Universitario en Asesoría Fiscal.
Curso 2020 - 2021

Trabajo Fin de Máster

Fraude Carrusel del Impuesto Sobre el Valor Añadido en Operaciones Intracomunitarias

Tutor: Juan José Bayona Giménez

Tutora: Eva Aliaga Agulló

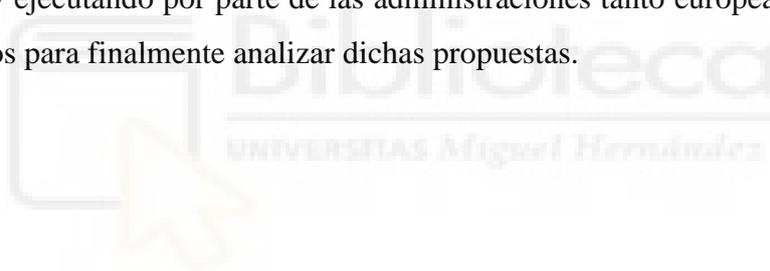
Autor: Antonio Aracil Delgado

Resumen

Mediante la elaboración de este Trabajo fin de Máster hemos buscado ahondar en el fraude carrusel para poder analizarlo desde distintos enfoques que nos permitan ser capaces de

En la primera parte del trabajo, nos centramos en la parte interna del fraude. Mediante una explicación de sus orígenes podremos ser capaces de entender este fenómeno y el porqué de su nacimiento y las razones de que hoy en día siga siendo empleado por diferentes tramas de crimen organizado. Al mismo tiempo, estudiaremos sus diferentes modalidades y las causas de su evolución y posterior expansión hacia diferentes sectores y hacia distintos tipos de operaciones comerciales dentro del ámbito de la Unión Europea.

En la segunda parte, nos centraremos en las consecuencias que tiene a nivel económico y social. Asimismo, indagaremos en las soluciones que se han ido proponiendo y ejecutando por parte de las administraciones tanto europeas como de los propios estados para finalmente analizar dichas propuestas.



ÍNDICE

1.	Introducción	1
2.	El fraude carrusel	2
2.1.	Origen y causa del fraude	5
2.2.	Modalidades básicas de Fraude Carrusel	8
2.2.1.	Modelos complejos de fraude carrusel: Cross-Invoicing o Cruz Belga	11
2.2.2.	La irrupción del fraude en el sector servicios.....	17
3.	Consecuencias del Fraude Carrusel	20
3.1.	Cantidades defraudadas	20
3.2.	Consecuencias económicas y principales sectores afectados.	22
4.	Principales propuestas y soluciones por parte de la UE y otros organismos	23
4.1.	El régimen definitivo de IVA como solución al fraude intracomunitario.	24
5.	Conclusiones, propuestas de actuación y recomendaciones propias	26
6.	Bibliografía	29

ABREVIATURAS

IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
UE	Unión Europea
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios
MOSS	Mini One-Stop Shop
SPC	Sujeto Pasivo Certificado



1. Introducción

El Impuesto sobre el Valor Añadido es uno de los pilares básicos de financiación de los estados y de redistribución de riqueza. Desde la creación del Mercado Único se ha constatado una brecha de recaudación de este impuesto lo que conlleva un problema añadido para los estados al perder estos una de sus herramientas para sufragar el gasto público.

El fraude carrusel es la principal causa de dicho agujero en las arcas públicas y la elección de este tema está directamente relacionada con la intención de encontrar explicaciones de la existencia de este fenómeno. En un contexto actual donde la crisis económica se cierne sobre el viejo continente, en gran parte debido a la pandemia de la COVID 19, los estados cada vez más, se ven en la obligación de investigar y dismantelar todas estas tramas para, por una parte, tratar de aumentar su recaudación y por otra cortar de raíz la financiación de grupos criminales.

Para la realización de esta tesis, se han empleado desde textos jurídicos como puedan ser la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido hasta artículos en revistas especializadas en el ámbito fiscal. Para la obtención de ejemplos reales de tramas que se han servido del fraude carrusel como herramienta para defraudar hemos analizado diversas revistas y periódicos de diferentes países para poder conocer casos concretos de las modalidades.

En la actualidad, y como podremos observar en el cuerpo del trabajo, el tema ha sido tratado por una gran cantidad de autores europeos y extracomunitarios debido al gran daño que causa a la sociedad.

2. El fraude carrusel

Se denomina Fraude Carrusel a la práctica empleada en el ámbito del Mercado Común Europeo mediante la cual una red de empresas, creada *ad hoc*, aprovecha el actual sistema de autorepercusión de Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) para crear un entramado de defraudación frente a las haciendas públicas europeas.

El funcionamiento del modelo básico de este fraude se resume en la “*ilustración 1*”. Como podemos observar, la empresa (A) conocida como *trucha* o *missing trader*, situada en un país miembro de la UE como por ejemplo es España y generalmente constituida con el capital social mínimo y por personas que no son solventes, adquiere bienes de otra empresa situada en otro país miembro distinto, como podría ser Italia. Esta operación será catalogada como una adquisición intracomunitaria en la cual la empresa italiana facturará a la española sin IVA al estar exenta dicha operación. A su vez, la empresa española (A) se autorepercutirá y se deducirá al mismo tiempo la cuota de IVA para asegurar así la neutralidad del impuesto.

Posteriormente, una segunda compañía (B) que es calificada como *pantalla* o *conduit company*, también situada en España, adquiere mediante una operación interior esos mismos bienes de (A) generando así un IVA soportado a (B) y un IVA repercutido que deberá ingresar (A) en la hacienda española. Este pago nunca se realizará debido a que antes del momento del ingreso la empresa (A) habrá desaparecido.

La empresa (B) transmite a su vez la mercancía a otra empresa (C), conocida como *distribuidora* o *bróker* y emplazada en su mismo país, generando un IVA repercutido en dicha operación para la sociedad (B) y un IVA soportado para (C). Esta vez, (B) cumple con sus obligaciones tributarias a la perfección e ingresa efectivamente su cuota que en este caso corresponde a la compensación de lo ha repercutido en esta última venta y lo que soportó anteriormente. Debido al ahorro fiscal en la primera operación, esta segunda transacción se puede realizar a precios muy ajustados sin apenas márgenes de beneficios para lograr generar el mínimo ingreso a Hacienda. Se da el caso de que en algunas ocasiones esta sociedad no es consciente de la propia trama y simplemente se trata de un intermediario que están utilizando debido a que es una compañía con un comportamiento

ejemplar en lo referente a sus obligaciones tributarias. Llegados a este punto, cabe destacar el doble efecto que supone el fraude, que provoca daños tanto al fisco como a la propia competencia libre de la industria afectada. Esto hace que muchas sociedades se tengan que enfrentar a la disyuntiva entre tener que liquidar la empresa por la incapacidad de competir contra los precios que pueden ofrecer los competidores que son parte del fraude o, por otra parte, sucumbir y convertirse en un participante más de la trama.¹

Finalmente, para cerrar el círculo, (C) vende el producto a una sociedad situada en un país miembro de la UE realizando otra operación intracomunitaria exenta de IVA y solicitando la devolución o compensándose el IVA que ha soportado en la operación anterior.

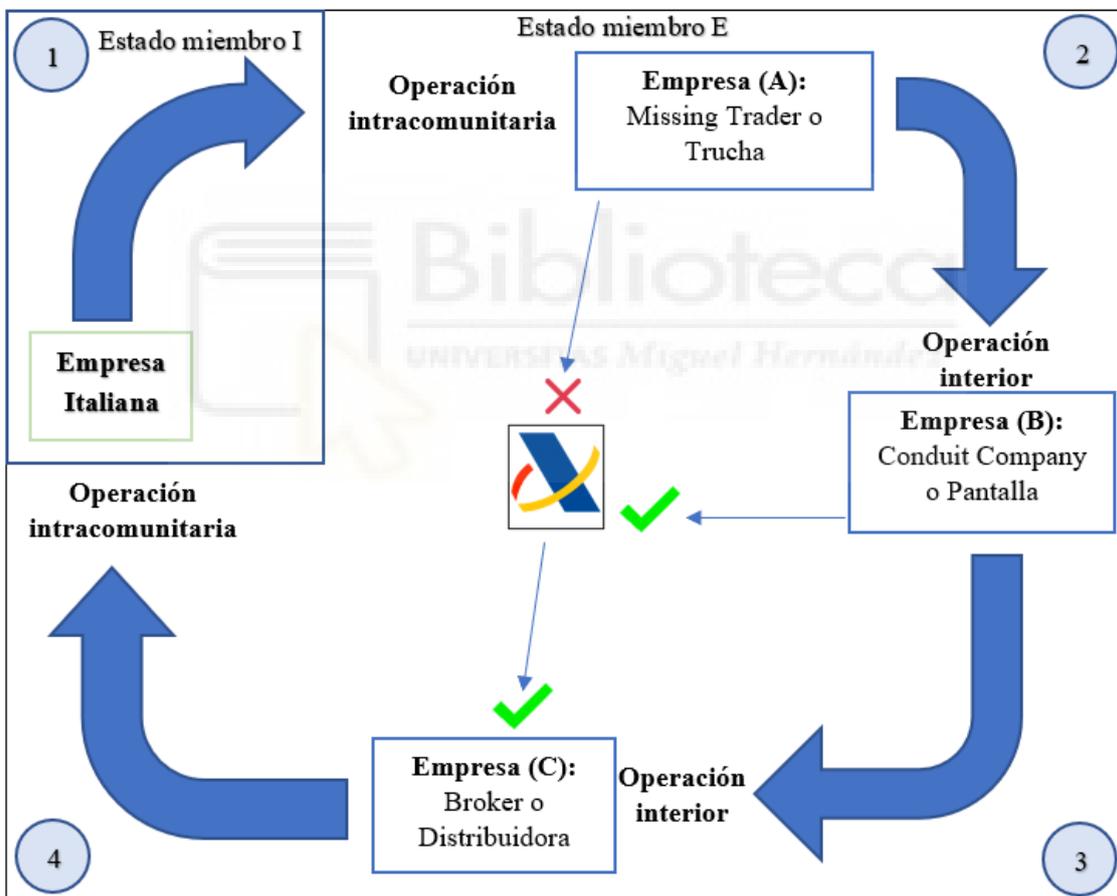
Dentro de este esquema básico de fraude carrusel destacamos ciertas mecánicas que han ido surgiendo con el tiempo cuyo objetivo es perfeccionar este fraude fiscal para hacerlo más difícil de rastrear. Las más recurrentes a la hora de llevar a cabo esta infracción se centran en los documentos que acreditan las operaciones, ya sean de transporte o las propias facturas. Se han detectado ciertas operaciones en las cuales se emplean desde cajas vacías hasta directamente mercancías inexistentes. Esto facilita el poder realizar sucesivas entregas apoyadas en documentos falsos a lo largo de los diferentes países europeos, logrando así, la meta deseada que no es otra que la de realizar el mayor número posible de giros dentro del carrusel sin ser detectado. El hecho de poder emplear las mismas empresas durante un mayor periodo de tiempo sin ser detectadas maximiza los beneficios de los defraudadores. Por otra parte, y centrándose más en la propia mercancía, se ha podido observar cómo en diferentes ocasiones el fraude se comete desde un enfoque del aprovechamiento del espacio en el transporte. Se comercia con artículos de reducida dimensión, desde productos tecnológicos hasta joyas y otros artículos de alto valor para poder alcanzar el mayor rendimiento en cada uno de las operaciones llevadas a cabo.

En la actualidad, en mitad del actual proceso de digitalización e informatización de los mercados y de la industria, se está empezando a detectar este crimen contra las arcas públicas en transacciones digitales de bienes intangibles e incluso de instrumentos financieros entre otros servicios.

¹ Sáenz Díaz-Palacios, J. A. (2016). La lucha contra el «Fraude Carrusel» del Impuesto al Valor Añadido en Italia. *Análisis Tributario*, 341, 26-31.

Mediante este esquema simple, podemos observar un sistema básico compuesto por un número reducido de sociedades. Habitualmente, nos topamos con que las tramas reales se construyen a partir de cadenas de numerosas empresas “pantalla” con un sistema muy complejo. Además, en muchas ocasiones, compaginan simultáneamente su actividad ilícita con la comercial normal e intentan demostrar un comportamiento ejemplar con las diferentes haciendas europeas para dilatar en el tiempo el fraude y así conseguir mayores beneficios.

ILUSTRACIÓN 1: MODELO BÁSICO DE FRAUDE CARRUSEL

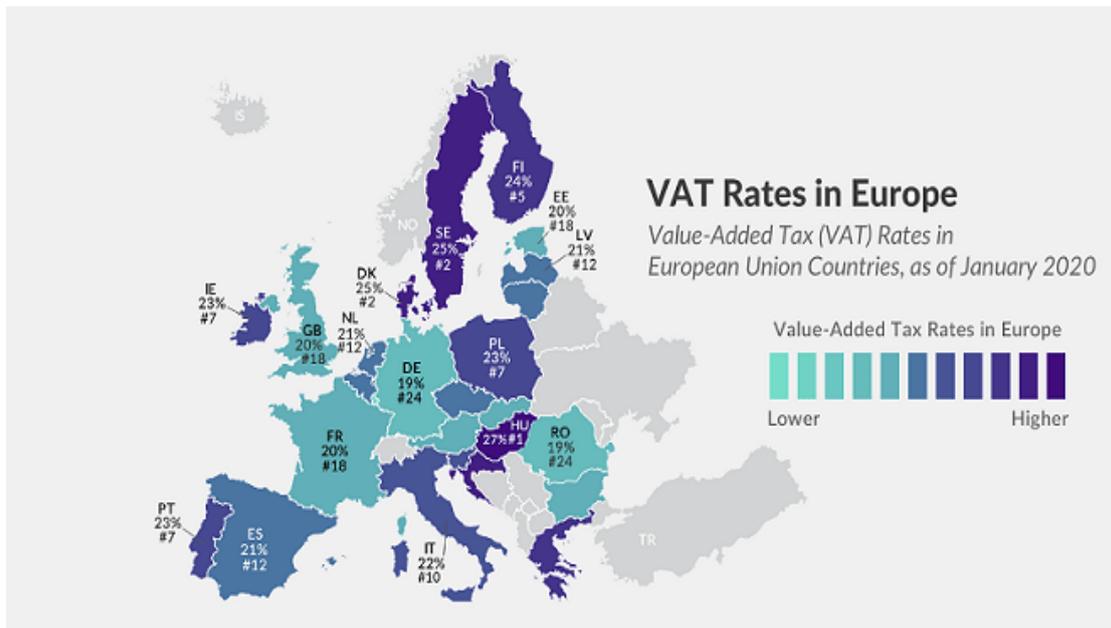


FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

2.1. Origen y causa del fraude

El origen de este fraude se remonta al 1 de julio de 1987 con la entrada en vigor del Acta Única de la Unión Europea (en adelante, UE) y mediante el cual se sentaban las bases para la creación del mercado común y se dejaban caer ciertas medidas con el propósito de una futura armonización fiscal de todos los estados miembros. La idea inicial en lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones entre países miembros era la de gravar en el origen de la operación de intercambio de bienes, estableciendo al mismo tiempo un sistema de compensación entre los Estados miembros que permitiera que la recaudación se obtuviera finalmente en el Estado dónde se produjera el consumo. Dicho sistema de compensación no ha podido implementarse debido a la disparidad de tipos impositivos aplicados por los diferentes Estados miembros. El 1 de enero de 1993 se pone en marcha el mercado único cuya consecuencia directa fue la eliminación tanto de controles fronterizos como de las fronteras fiscales entre estados. Este hecho supuso un problema a la hora de realizar controles sobre las operaciones que se llevaban a cabo dentro del territorio común y es por ello que se decidió establecer diferentes obligaciones y requisitos formales muy severos para que las diferentes administraciones públicas tuviesen la mayor información posible. Se ponía fin al sistema de liquidación en aduana que se llevaba a cabo hasta entonces y que actualmente se sigue empleando en las importaciones de fuera de la UE. En ese momento, se decide aplicar el régimen de tributación transitorio sobre el IVA, aún en vigor en la actualidad, y cuya duración inicial estaba pensada para cuatro años prorrogables hasta que se llegase a un consenso para implantar el régimen definitivo. Finalmente se ha optado por la tributación en destino dejando de lado la idea inicial debido a las diferencias de criterios entre los Estados Miembros. La principal discrepancia radicaba en la falta de convergencia en los tipos de gravamen de los diferentes países, debido a que muchos no querían sufrir disminuciones en su recaudación.

ILUSTRACIÓN 2: TIPOS DE IVA EN LA UNIÓN EUROPEA - ENERO DEL 2020



FUENTE: TAXFOUNDATION.ORG

El mismo ordenamiento jurídico español plasma esta idea en la exposición de motivos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido: “Sin embargo, los problemas estructurales de algunos Estados miembros y las diferencias, todavía importantes, de los tipos impositivos existentes en cada uno de ellos, incluso después de la armonización, han determinado que el pleno funcionamiento del Mercado interior, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo se alcance después de superada una fase previa definida por el régimen transitorio”. Cabe destacar también, el problema de la ausencia de confianza entre los propios integrantes de la UE para aplicar un sistema de compensación en el cual existiese un intercambio de información efectivo. Con los años han ido entrando nuevos estados y ello conlleva una dificultad añadida a la hora de llegar a acuerdos que permitan alcanzar una armonización fiscal en materia de IVA. Todo ello lo sintetiza Alonso González (2008) señalando que: «Los obstáculos para el cambio son, sin duda alguna, de otra índole y, en la medida en que el número de Estados Miembros de la UE sigue creciendo, aumentan por igual las dificultades de alcanzar un acuerdo entre todos que permita evolucionar y salir del régimen transitorio hoy vigente»².

² Vid. L.M. Alonso González, “Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas”, cit., p. 248.

El pilar fundamental en el cual se apoyan las sociedades partícipes de este fraude para llevarlo a cabo lo podemos encontrar en la manera en la que está configurado el impuesto en lo relativo a las operaciones intracomunitarias. Este concepto, introducido a raíz de la creación del mercado único en 1993, y que en resumidas cuentas se trata de una entrega bienes físicos mediante una expedición o transporte realizada entre dos empresarios o profesionales con una identificación fiscal perteneciente a dos estados miembros distintos.

La sociedad que vende los bienes realiza una operación exenta³ por la cual no deberá repercutir el IVA al adquirente y la factura de dicho bien o servicio solo contará con la base imponible sin reflejar el IVA. Del mismo modo, el destinatario de la mercancía deberá aplicarse una autorepercusión⁴ del IVA. Mediante este mecanismo el empresario o profesional receptor será el encargado de liquidar dicho tributo y, por lo tanto, deberá anotar en su contabilidad la misma cantidad tanto de IVA repercutido como de soportado logrando así la neutralidad⁵ del impuesto en los casos en los que se tenga derecho a la plena deducción del mismo. Llegados a este punto el empresario o profesional, tal y como veremos más adelante, tendrá varias opciones. En el primer hipotético caso los bienes podrán ser de nuevo expedidos a otro país, en el caso de que fuese europeo, se consideraría una sucesiva operación intracomunitaria entre empresarios, se aplicará la regla anterior y, por consiguiente, el encargado de declarar el IVA será el nuevo adquirente situado en otro Estado Miembro que realizará en su contabilidad la autorepercusión del impuesto. Del mismo modo, si la operación tuviese como destino un país fuera de la UE la operación también estaría exenta de IVA y se gravaría en destino al llegar a la aduana del país correspondiente. Por el contrario, en el caso de que el sujeto que adquirió el bien en la primera operación intracomunitaria decidiese venderlo en su propio país realizando una operación interior normal y corriente, tendrá que aplicar el porcentaje de gravamen correspondiente y repercutírselo al comprador para su posterior ingreso en la hacienda pública.

³ Artículo 25 LIVA: “Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro”.

⁴ Dentro del capítulo II “Adquisiciones intracomunitarias de bienes”, el artículo 85 “Sujetos pasivos” de la LIVA dice así: “En las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Ley.

⁵ “El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.” Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006.

2.2. Modalidades básicas de Fraude Carrusel

Dentro del mismo Fraude Carrusel podemos observar diferentes modalidades de llevarlo a la práctica. El modus operandi mantiene la estructura que hemos analizado anteriormente, pero es principalmente en la fase final, donde se advierten diferentes maneras de ejecutarlo.

La primera entre dichas variantes es idéntica a aquella original salvo por la fase final en la cual no se realiza la última venta intracomunitaria. Como podemos ver en la “ilustración 2”, los bienes no salen del país de destino y se acaban vendiendo en él.

Ejemplo de ilustración 2: Supongamos que el IVA es del 10% y que la empresa (A) adquiere las mercancías por 1.000€.

(1) En esa primera adquisición intracomunitaria el proveedor europeo emitiría la factura exenta de IVA y el receptor, en el otro estado miembro, tendría que autorepercutirse y deducir el impuesto en la misma operación quedando para él un saldo de 0.

(2) Posteriormente, vende los mismos bienes a una segunda empresa (B) situada en su mismo país a un precio de 1.100€. En esta operación interior, la empresa (A) repercute a la empresa (B) un IVA de 110€ quedando un total de 1.210€ en factura. En este momento es cuando la empresa (A) desaparece dejando de ingresar el correspondiente impuesto que ha repercutido al vendedor.

(3) Se realiza de nuevo otra operación interior en la cual (C) adquiere la mercancía por 1150€ más el IVA que le repercute (B) 115€. En este caso la sociedad que ha repercutido el impuesto sí que lo ingresa realizando una declaración de 5€ a ingresar (115-110). La clave en este punto es que las ventas se llevan a cabo ajustando los precios para obtener el mínimo margen de beneficios para evitar generar recelo en la hacienda pública.

(4) A diferencia del modelo básico del fraude carrusel, esta última empresa vende sus productos en su propio país. En este ejemplo a 1200€ más 120€ en IVA. Puede ser o no cómplice de la trama, pero se beneficia de los bajos precios que le ha ofrecido la sociedad pantalla para poder ser mucho más competitivo que sus competidores directos.

Empresa (A)	Base Imponible	Tipo de gravamen	IVA Soportado	IVA Repercutido	Total
Compra	1000	10	100	100	1000
Venta	1100	10	0	110	1210

-Debería ingresar 110€ como resultado de la liquidación, pero no lo hace.

Empresa (B)	Base Imponible	Tipo de gravamen	IVA Soportado	IVA Repercutido	Total
Compra	1100	10	110	0	1210
Venta	1150	10	0	115	1265

-Ingresar 5€ como resultado de la liquidación

Empresa (C)	Base Imponible	Tipo de gravamen	IVA Soportado	IVA Repercutido	Total
Compra	1150	10	115	0	1265
Venta	1200	10	0	120	1320

-Ingresar 5€ como resultado de la liquidación.

Siendo todas las empresas partes del entramado, ahorran un total de 110€ que no ingresan a hacienda. Esto les permite ajustar los precios con el objetivo final de que la empresa (C) pueda ofrecer rebajas a sus clientes de hasta el total de la cantidad defraudada.

Asumiendo que todas las empresas forman parte de dicha red y que en este caso la mercancía no es ficticia, el objetivo no es otro que el de operar entre ellas para poder ofrecer precios más competitivos que la competencia aprovechando una ausencia intencionada de gravamen en las transacciones iniciales.

Ortega ejemplariza lo comentado en párrafos precedentes, en palabras del autor: (Ortega, 2018) «“Compraban mercancía en el extranjero y la vendían en España donde le cargaban el impuesto correspondiente al cliente pero no lo ingresaban en las arcas públicas”(…) Esto les permitía tener mucho más margen de beneficio sobre todos sus productos y, en consecuencia, poder venderlos a un precio muy inferior al del mercado, provocando también una competencia

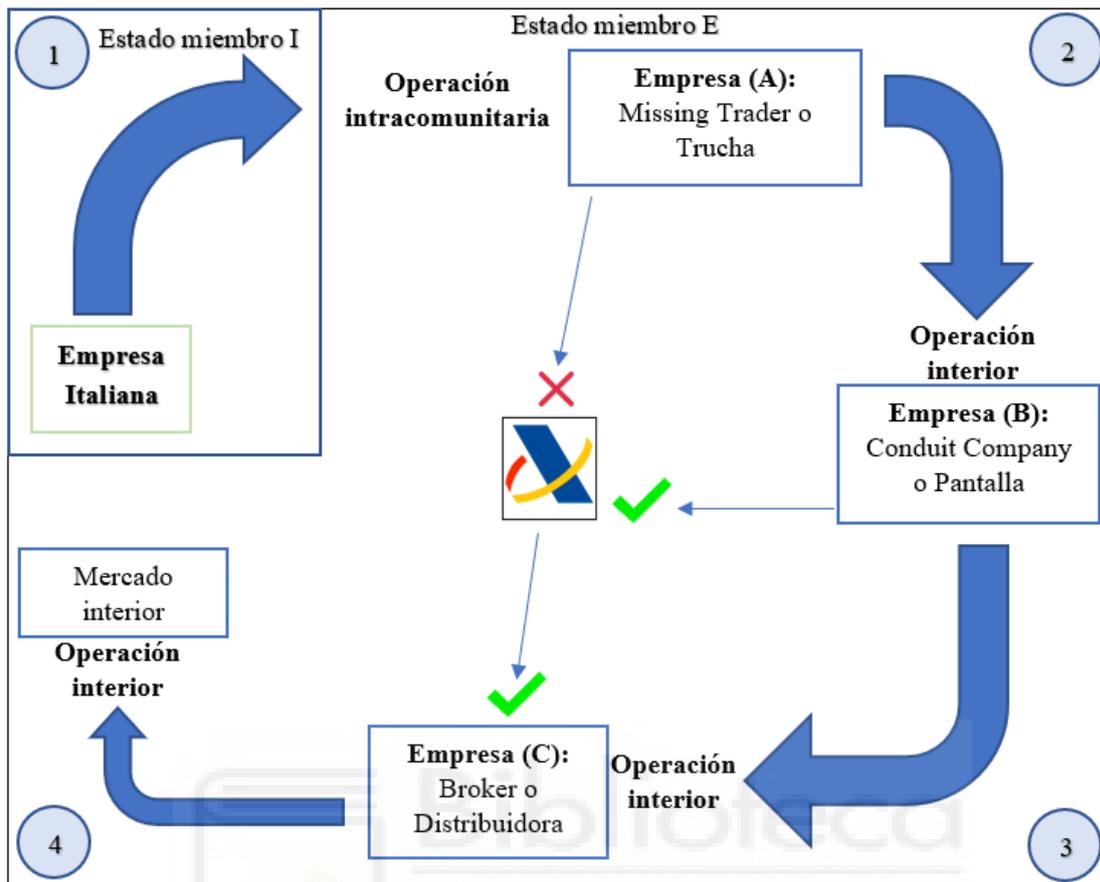
*desleal con otras empresas del sector.»*⁶ Esta acción policial fue bautizada como Operación Dreams y se estima en alrededor de 60 millones de euros el montante total que fueron capaces de sustraer a las haciendas públicas de ambos países sin contar todos los beneficios económicos con los que contaban a la hora de vender sus productos respecto al resto de empresas. Del mismo modo, y como hemos podido observar analizando diferentes tramas que empleaban el fraude carrusel, no son simples organizaciones cuyo objetivo es lucrarse a costa de las arcas públicas, ya que, en un alto porcentaje el dinero defraudado es empleado para la financiación de grupos criminales. En el artículo de (Lozano, 2018)⁷, referente al a misma trama citada anteriormente, se hace constar la estrecha relación que existe entre estas organizaciones y los clanes dedicados al narcotráfico y, como hace constar la Europol, gran parte del dinero defraudado es empleado directamente en la financiación de estas redes de tráfico de droga internacionales.



⁶ Dolz, P. O. (2018, 4 mayo). Golpe al gran ‘fraude carrusel’ que defraudó 45 millones con coches de lujo y electrónica. EL PAÍS.

⁷ Lozano, V. (2018, 4 mayo). La Policía desmantela una trama europea que ha defraudado 60 millones de euros en IVA. El Periódico de Catalunya.

ILUSTRACIÓN 3: ESQUEMA DE FRAUDE CARRUSEL CENTRADO EN PRECIOS



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

2.2.1. Modelos complejos de fraude carrusel: Cross-Invoicing o Cruz Belga

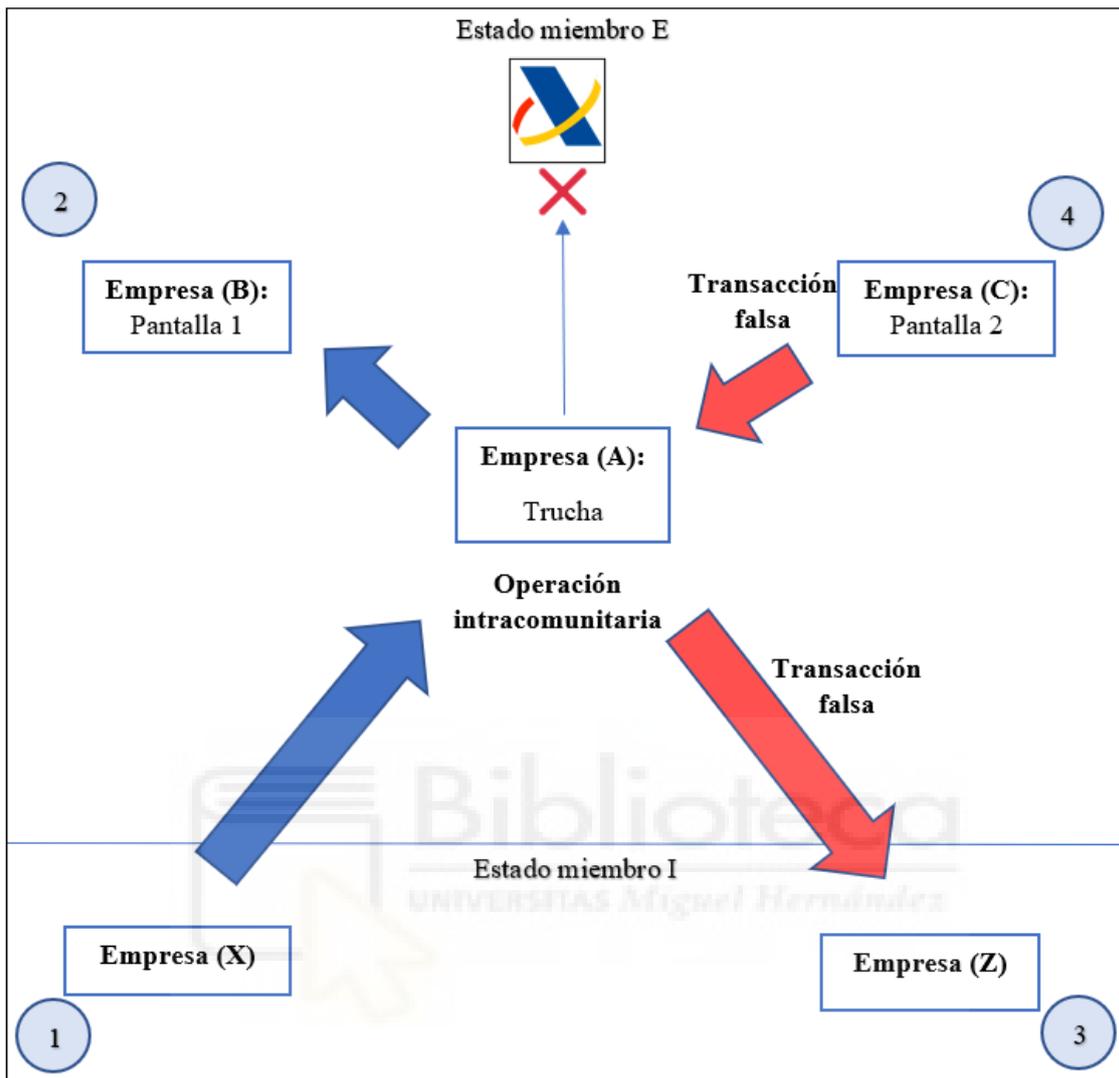
Una vez presentados y analizados los modelos más utilizados de este fraude como son el básico de carrusel con rotación de la mercancía aprovechando la exención de IVA en la operación intracomunitaria y, el basado en la venta de bienes a menor precio en destino, encontramos otras variantes, no tan conocidas ni utilizadas, pero de igual forma empleadas con el propósito de saquear las arcas públicas. Entre ellas destacamos la conocida en España como “Cruz Belga”, denominada en el mundo anglosajón como *cross-invoicing* (ilustración 3). El paso del tiempo y las diferentes investigaciones y condenas ha hecho que el fraude haya evolucionado, partiendo siempre de la forma

inicial, se ha adaptado a los nuevos tiempos. Según el autor M.C. Frunza⁸ el hecho de que la esperanza de vida de las sociedades trucha fuera tan corta era un problema continuo para los defraudadores. Dichas empresas no eran capaces de justificar los impagos de sus obligaciones tributarias en materia de IVA y por lo tanto eran un blanco fácil para los inspectores de tributos que con la experiencia que habían obtenido a lo largo de los años, eran capaces de destapar las tramas con mayor facilidad. La solución a todos estos obstáculos ha sido la de realizar modificaciones sustanciales en el entramado. Las sociedades partícipes se centran en llevar a cabo operaciones lícitas para poder así obtener facturas por parte de entidades legales combinándolas con aquellas obtenidas en operaciones ficticias para poder dar la sensación de que la propia *trucha* es una víctima del fraude. Todo ello generará un valioso tiempo para poder repetir el proceso todas las veces posibles antes de ser auditadas e investigadas consiguiendo un mayor beneficio antes de desaparecer.



⁸ Frunza, M. C. (2018). *Value Added Tax Fraud*. Abingdon, Reino Unido: Routledge.

ILUSTRACIÓN 4: VARIANTE DE CRUZ BELGA O CROSS-INVOICING



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

Uno de los principales beneficios que obtienen las empresas participantes en esta modalidad es el de la reducción de sus obligaciones en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido al mínimo posible. Mediante una cadena de adquisiciones intracomunitarias, ventas y compras internas en el propio país y posteriores ventas intracomunitarias exentas del impuesto, consiguen un doble objetivo como es el de generar deducciones fiscales y, al mismo tiempo, crean un canal de bienes ficticios dentro de la cadena del fraude que les permite establecer una gran cantidad de movimiento de mercaderías muy difícil de rastrear.

En la sentencia del Tribunal Supremo del caso 40/2020 del 6 de febrero del 2020 encontramos la resolución de uno de los casos más conocidos en nuestro país al haber sido pionero en esta práctica. La denominada “Operación Medina” la cual se dio a conocer en 2006 mediante diligencias de entrada a diferentes sedes de las empresas implicadas llegó a emplear esta modalidad el fraude carrusel entre otras. En la propia sentencia encontramos la siguiente afirmación:

Las mercancías por lo general no existen, en algunos casos se simula su reexpedición o entrega a un operador intracomunitario, conectado con el primero, o la exportación a un agente de un tercer Estado, dibujando una circulación ficticia de facturas y dinero para generar la devolución de cantidades de IVA. En la primera actividad, debía ingresar grandes cantidades de IVA que cargaban a sus clientes, algo que eludía al compensarse las cantidades que mendazmente aparentaba soportar en la segunda actividad. Este complejo cruce de operaciones se conoce en términos fiscales como anti trading, cross-invoicing o "cruz belga".

Ejemplo:

Como podemos observar, en un primer lugar, la “trucha” adquiere bienes por valor de 1000€ exentos de IVA de una empresa (X) situada en un estado miembro “I” y realiza una doble anotación tanto en el IVA soportado como en el repercutido en su contabilidad. A continuación, vende los bienes por 1.200€ a una empresa pantalla (B) mediante una operación interior legal y añadiendo el IVA repercutido en factura.

Al mismo tiempo (A), realiza una venta intracomunitaria, exenta de IVA, a la sociedad (Z) y una compra interior con un IVA soportado a (C). Estas dos últimas operaciones tienen en común que son ficticias, tanto por las facturas falseadas como por la inexistencia de los bienes transportados.

Suponiendo un IVA al 10%.

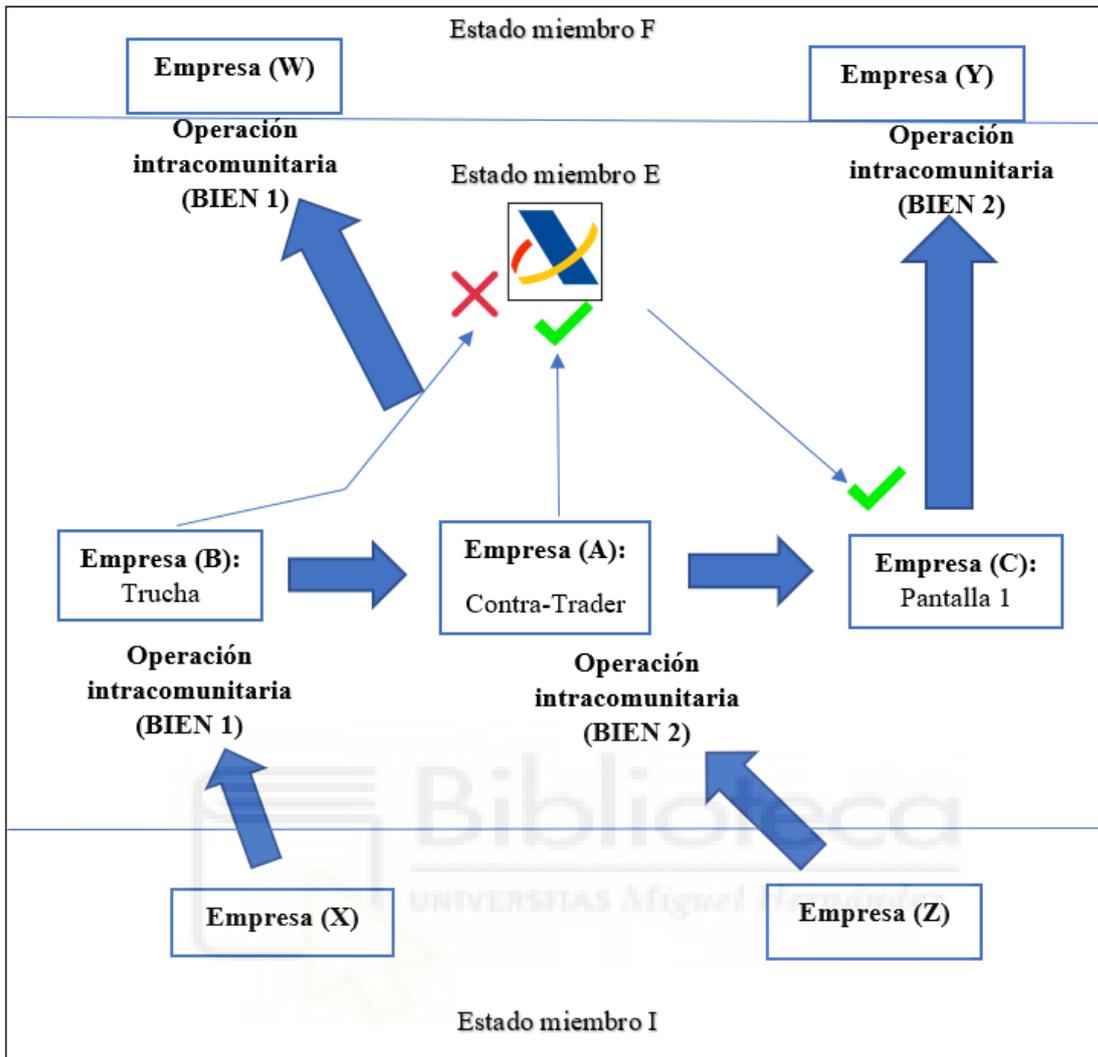
Liquidación del IVA en la empresa (A)

<i>Operación</i>	<i>IVA soportado</i>	<i>IVA repercutido</i>	<i>Detalle de la operación</i>
<i>1º</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>Adquisición intracomunitaria con autorepercusión</i>
<i>2º</i>		<i>120</i>	<i>Venta interior con IVA repercutido</i>
<i>3º</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>Venta intracomunitaria con exención de IVA en factura.</i>
<i>4º</i>	<i>120</i>		<i>Compra interior con IVA soportado</i>
<i>TOTAL</i>	<i>220</i>	<i>220</i>	

La sociedad (B) queda liberada de realizar ingreso a Hacienda al haber compensado el IVA y la sociedad que debería hacerlo, la *pantalla (C)*, acaba desapareciendo. Con este modelo se consigue salvaguardar la *trucha* pudiendo así realizar más operaciones antes de que se vea en la obligación de desaparecer.

Por último, analizaremos la modalidad del Fraude Carrusel conocida como Carrusel doble o *Contra-Trading*. Se trata de la más compleja a nivel de redes internas de entre todas las anteriormente expuestas. En esencia, se podría decir que es una evolución de la Cruz Belga pero con un actor añadido llamado *contra-trader*, el cual se encuentra en medio de dos corrientes de facturación al mismo tiempo. Dichas corrientes, se anulan entre ellas dejando así a esta sociedad libre de obligaciones fiscales.

ILUSTRACIÓN 5: VARIANTE DOBLE CARRUSEL O CONTRA-TRADING



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

Ejemplo: La primera corriente de facturación se inicia mediante venta del BIEN 1 por parte de la empresa (X), radicada en el Estado Miembro (I), por 1000€ a la trucha. A continuación, lo vende por 1200€ a la contra-trader y esta realizará una posterior venta intracomunitaria a la sociedad (W) exenta de IVA por 1000€. La trucha desaparece sin ingresar a hacienda lo repercutido en la operación interior y la empresa (A) obtiene un saldo a favor.

En la segunda corriente, la sociedad (Z) vende el BIEN 2 a la contra-trader (A) por 1.050€ exento de IVA. Esta a su vez, transmite dicha mercancía mediante operación interior a la empresa (C) por 1260€ para finalmente esta, realizar una venta intracomunitaria por 1300€ a la empresa (Y) situada en el país miembro (F).

Suponiendo un IVA al 10%

Liquidación del IVA en (A)

Operación	IVA soportado	IVA repercutido	Detalle de la operación
1º	120		Compra interior Bien 1
2º		0	Venta intracomunitaria Bien 1
3º	105	105	Compra intracomunitaria Bien 2
4º		126	Venta interior Bien 2
TOTAL	120	126	

Acaba ingresando un total de 6 euros a Hacienda.

Liquidación del IVA en (C)

Operación	IVA soportado	IVA repercutido	Detalle de la operación
1º	105		Compra interior Bien 2
2º	110	110	Venta intracomunitaria Bien 2
TOTAL	105	0	

Pide el reembolso a Hacienda de 105€

En definitiva, se consigue un doble beneficio para la trama. Por un lado, la parte más clásica del fraude con la desaparición de la *trucha* para evitar cumplir con sus obligaciones fiscales y generar a los otros participantes saldos de IVA soportado y por el otro, sortear las posibles auditorias que puedan llevar a cabo las diferentes haciendas europeas. Además, se ha podido comprobar como llevado a la práctica este esquema de carrusel doble, entre las sociedades (A) y (C) pueden existir distintas pantallas para hacer indetectable el fraude.

2.2.2. La irrupción del fraude en el sector servicios

Como hemos podido comprobar, inicialmente el fraude de la imposición indirecta se configuró con una clara orientación a las transacciones de compra y venta de bienes materiales. Con el paso del tiempo los diferentes cuerpos de funcionarios de los diferentes países han ido descubriendo como el ingenio de los perpetradores ha logrado extender esta práctica hasta el sector de la prestación de servicios intangibles. La idea principal es

la misma, aprovecharse de la incompleta estructura tributaria del IVA en la UE para enriquecerse mediante la generación de saldos a cobrar o compensar entre las diferentes haciendas europeas.

La aplicación del fraude dentro del sector servicios es mucho más efectiva como se ha podido comprobar. Se realiza en menor tiempo, debido a la rapidez de las transacciones, y es más difícil de detectar lo cual hace más complicado que las investigaciones lleguen a detectar a las empresas truchas antes de que desaparezcan.

Los ejemplos prácticos que serán objeto de análisis en este apartado se centrarán en dos sectores como son el de las telecomunicaciones y el del mercado de las emisiones de dióxido de carbono.

Dentro del sector de la telecomunicación encontramos la operación policial conocida como “*Phuncards-Broker*” la cual fue llevada a cabo a través de empresas localizadas en diferentes estados de todo el mundo, aunque su base de operaciones principal radicaba en Italia y Reino Unido. Los fiscales antimafia de Roma detectaron movimientos sospechosos en unos flujos de cantidades ingentes de efectivo relacionados con la comercialización de tarjetas online prepagables para la adquisición de contenido online.

El funcionamiento es muy similar al del fraude original de mercancías cuyo objetivo principal es el de crear créditos de IVA a través de operaciones ficticias dentro del carrusel. En este caso, se creaban sociedades “A”, todas en el espacio de la UE, y las sociedades “B” situadas en Italia y creadas solo para llevar a cabo este fraude. Entre estas dos sociedades se realizaban operaciones de venta de servicios telefónicos y de tarjetas prepagables para la compra de contenido multimedia, las cuales estaban exentas de IVA al ser consideradas una venta intracomunitaria con destino Italia desde otro Estado Miembro. Las sociedades “B” realizaban una venta interior ficticia de dichos servicios con un IVA repercutido a otras sociedades italianas “C” que en este caso se trataba de dos grandes empresas como son FastWeb S.p.A. y Telecom Italia Sparkle S.p.A. una filiar de Telecom Italia, la mayor compañía de telecomunicaciones del país transalpino. Llegados a este punto las sociedades “C” volvían a realizar una venta a las “A” en este caso exenta de IVA al ser otra operación intracomunitaria. De esta manera “C” pagan aparentemente un IVA soportado a las “B” las cuales nunca ingresarán al erario público ya que además

nunca llegaron a recaudar dicha cantidad. En este caso las grandes empresas denominadas como “C” han creado un crédito de IVA soportado el cual no han pagado y que podrán compensar con el IVA que repercutirán a sus clientes a la hora de suministrar su servicio real.

En esta trama existían una cadena de sociedades italianas, inglesas, finlandesas y panameñas constituidas con el fin de servir a la red criminal y desaparecer. El valor estimado de las operaciones es de 1.800 millones de euros. En las pesquisas realizadas se observan las claras relaciones entre la mafia calabresa denominada como *'ndrangheta* y diferentes testaferros que servían como enlaces entre las empresas y el grupo criminal que era el que inyectaba el dinero a la trama. Entre los implicados destacaba la presencia del Senador italiano Nicola Di Girolamo, cuyo papel era el de planificar la red de defraudación. En las conversaciones entre los miembros de la banda, se pudo observar como la propia mafia calabresa se encargó de financiar y gestionar la campaña electoral de este político. Como se puede observar existe una clara relación entre grupos criminales internacionales y su financiación a través del fraude carrusel.

En el caso de la venta de derechos de Dióxido de Carbono en nuestro país, se trataba de una trama mucho más sencilla que la tratada en los párrafos anteriores. En primer lugar, creaban sociedades con un capital social mínimo en España cumplimentando todos los requisitos formales. Cuando tenían a disposición la nueva sociedad, acudían a mercados de emisión de CO2 como podía ser el danés, con requisitos más laxos y con menores costes que el español. En el momento que tenían capacidad para operar en dicho mercado, realizaban compras masivas de derechos a cualquier país europeo a excepción de España. Como ya hemos podido ver en ejemplos anteriores, se trata de una adquisición intracomunitaria y no se aplicará el IVA en factura. Una vez adquiridos estos derechos de emisiones los vendían a precios muy convenientes a clientes dentro del territorio de aplicación del impuesto a los cuales les repercutía IVA. En este caso el carrusel no se cerraba y directamente las empresas desaparecían antes de realizar la declaración trimestral correspondiente e ingresar el tributo.

Se estima que el fraude pudo llegar a alcanzar la cifra de 50 millones de euros defraudados antes de ser identificado. La solución que se adoptó fue la de aplicar por ley la inversión del sujeto pasivo en esta clase de operaciones. A partir de esa modificación, el comprador de derechos es el que tiene que declarar el IVA e ingresarlo.

3. Consecuencias del Fraude Carrusel

En este apartado expondremos y analizaremos las consecuencias que ha tenido el fraude carrusel del IVA. Por un lado, las más graves y evidentes que han supuesto un gran perjuicio para las arcas públicas de los Estados Miembros y por el otro, el agravio sufrido por las empresas operantes en los sectores más afectados al no poder competir con los precios ofertados por los integrantes de dichas tramas de fraude.

3.1. Cantidades defraudadas

A día de hoy, tanto en nuestro país como en el resto de Europa es muy difícil cuantificar exactamente el fraude carrusel. Para poder analizar este fenómeno en profundidad partiremos de las cifras que nos proporciona la Comisión Europea y que nos indican que en 2018 la brecha existente en el ámbito del IVA a nivel europeo era de 140 mil millones pudiendo llegar a los 160 mil millones de euros en 2020 a causa de la crisis del Coronavirus⁹. Dicha brecha de recaudación es obtenida mediante la información que proporcionan los Estados Miembros y se obtiene calculando la diferencia del total de recaudación esperado por cada país y el montante finalmente ingresado en las arcas públicas. Estas cantidades incluyen toda clase de fraudes, evasión de impuestos, empresas que quiebran o entran en procesos concursales y fallos en los modelos a la hora de declarar el impuesto por parte de los sujetos pasivos o de la propia administración. En la (*Ilustración 6*) podemos advertir las grandes diferencias en términos absolutos existentes entre los diferentes Estados Miembros entre los cuales destacamos los casos de Italia, Reino Unido. Estos dos territorios son los lugares donde existe mayor incidencia de fraudes relacionados con el IVA, especialmente Reino Unido. Por otra parte, observamos que Rumania tiene el mayor porcentaje en términos relativos con un 33,8% de diferencia entre lo que el estado debería recaudar y lo recaudado finalmente.

⁹ Comisión Europea. (2020, 10 septiembre). VAT Gap. Taxation and Customs Union - European Commission. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en

3.2. Consecuencias económicas y principales sectores afectados.

Como hemos podido comprobar en el punto anterior, el agujero existente en las arcas públicas como consecuencia de los diferentes tipos de fraude del IVA es un problema en el que la UE ha puesto el foco desde hace años. Este tema preocupa ampliamente a las autoridades de los países debido a que, aunque una parte se deba a problemas burocráticos y fallos de las administraciones a la hora de la recaudación, gran parte se pierde por culpa de los distintos tipos de fraude que existen alrededor de dicho tributo en el que incluimos el protagonista de esta tesis. El daño directo que este fraude provoca a la recaudación de este impuesto en las diferentes economías de los Estados Miembros supone un grave perjuicio ya sea en materia presupuestaria como al propio funcionamiento del mercado. La mera existencia de este tipo de fraudes provoca un menoscabo en la capacidad recaudatoria de los estados y, por ende, influye directamente en la función principal de redistribución de la riqueza del impuesto lo cual afectará a los sectores de población más desfavorecidos. Al mismo tiempo, el hecho de que existan empresas que se apoyen en estas tramas para poder ofrecer sus productos a precios más convenientes afectan al propio funcionamiento del mercado. Las empresas que operen ciñéndose a la legalidad serán sometidas a más presión debido a la imposibilidad de competir con los que sí que se aprovechan de precios más bajos. Esto coloca en una encrucijada a los empresarios, que deberán elegir entre ser expulsado del mercado debido a no poder aprovecharse de los productos fraudulentos a precios más bajos o, continuar en el mercado, entrando en el carrusel de defraudación.

Tanto en nuestro país como en el resto de Europa, nos encontramos con que los primeros casos que salieron a la luz de fraude carrusel fueron descubiertos en el sector de los automóviles de alta gama. Es en este ámbito donde nacen las primeras tramas que adquieren cierta relevancia que empiezan a operar por todo el territorio europeo. Con el paso del tiempo el fraude se perfecciona y los grupos organizados que empleaban esta herramienta de defraudación empiezan a desplazarse hacia otro sector como es el de la tecnología, con un alto valor añadido y en el que se comercializan bienes de bajo peso y tamaño con lo que solucionaban dos de los principales problemas que tenían en el sector del automóvil, los elevados controles estatales existentes en los vehículos y el comercio de mercancías pesadas y de fácil seguimiento. Es en el mundo de la tecnología donde se perfecciona y se desarrolla el fraude carrusel durante varios años llegando a adulterar el

mercado y obligando a una gran cantidad de empresas pertenecientes a países a lo largo de todo el continente europeo a echar el cierre.

4. Principales propuestas y soluciones por parte de la UE y otros organismos

En este apartado trataremos de exponer las principales medidas que se han ido tomando a lo largo de los años para evitar y controlar el fraude carrusel en la UE diferenciando entre las llevadas a cabo para la prevención y la detección prematura del fraude y las propuestas directas para intentar solucionar el problema de raíz.

Entre aquellas medidas tomadas para dificultar la tarea de los delincuentes, observamos aquellas con el objetivo de prevenir mediante la creación de censos y registros burocráticos de obligado cumplimiento para aquellas empresas que quieran poder emplear el mecanismo de las operaciones intracomunitarias de exención de IVA. En este caso se pone el foco en evitar que las sociedades truchas puedan asentarse en territorio de cualquier Estado Miembro. La creación del Registro de Operadores Intracomunitarios (en adelante, ROI) proveyó a los estados de un registro mediante el cual poder hacer una primera criba a la hora de controlar administrativamente a las sociedades que querían emplear dicho mecanismo. Este censo convierte al estado español en responsable directo de los usuarios que se den de alta y es por ello que tiene la obligación de controlar a cada una de las empresas que solicitan su ingreso mediante el los modelos correspondientes y al mismo tiempo acometer inspecciones periódicas a las empresas que ya están inscritas. No es una medida que evite el fraude en su totalidad, pero sirve para poder expulsar a los operadores sospechosos o inactivos del mercado comunitario.

Dentro de la propia Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) encontramos en el artículo 87.5 una de los intentos del legislador español para poner freno a este tipo de prácticas. Con la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal se introdujo este artículo mediante el cual se originaba la responsabilidad subsidiaria a las empresas que se encontrasen en medio de un flujo de operaciones ilícitas. Aquellas que cumpliesen los requisitos determinados por dicho artículo, podrían ser susceptibles de tener que hacerse cargo de las cuotas de IVA impagadas por otras empresas. Las tres condiciones que se tienen que cumplir son básicamente disponer de la

condición de empresario, la existencia de una cuota no ingresada del impuesto y que se pueda probar que alguno de los intervinientes en las operaciones fraudulentas era consciente de la trama. Este último requisito es el más debate ha generado a lo largo de los años. El propio artículo describe así la manera de conocer si un precio es 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.¹¹

Bajo este precepto, se presume que el empresario o profesional que adquiriese bienes a precios inferiores es parte de la trama y por lo tanto responsable subsidiario de las cuotas no ingresadas a Hacienda. El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado en diferentes ocasiones que este último punto no respeta los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.¹²

4.1. El régimen definitivo de IVA como solución al fraude intracomunitario.

El 7 de octubre de 2013 se presentó el reglamento de ejecución 1042/2013 del Consejo¹³ mediante el cual, a partir del 1 de enero de 2015, se introduciría el sistema de Mini Ventanilla Única conocida en inglés como “Mini One-Stop Shop” (en adelante, MOSS) para la prestación de servicios electrónicos, telecomunicación y radiodifusión a persona u empresas consideradas como consumidor final. Este hecho fue considerado como la primera piedra para asentar las bases del régimen definitivo de IVA que pudiese sustituir de una vez por todas al transitorio que tantos problemas ha causado a los Estados Miembros. Mediante este sistema se introdujo una nueva forma de tributar para las empresas que comercializasen este tipo de servicios las cuales tienen que elegir un Estado Miembro como su residencia para evitar que la empresa o autónomo tenga que darse de

¹¹ Artículo 87.cinco de la LIVA

¹² Arribas León, M. (2011). El Artículo 87.cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal. Crónica Tributaria, 141, 55-72.

¹³ Reglamento de ejecución (UE) 1042/2013 del Consejo de 7 de octubre de 2013 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

alta en cada país en el que quiera operar. En el caso de las entidades con un establecimiento permanente en cualquier estado europeo o en diferentes tendrá que elegir uno de ellos. Para el caso de las empresas sin establecimiento permanente en países del espacio común europeo tendrán la posibilidad de establecerse solo en un país y tratar con la hacienda pública que le corresponda. A continuación, la empresa empezará a aplicar el IVA del país donde se encuentre el consumidor final para posteriormente ingresarlo en el estado que haya decidido asentarse. Serán los propios países los encargados de rendir cuenta entre ellos.

Aun así, el sistema MOSS era una herramienta con muchas limitaciones debido a que la idea principal de la CE era la de emplearlo como instrumento para obtener información y experiencia para poder dar el paso hacia el ansiado régimen definitivo. El siguiente paso natural se dio en 2018 al adoptar la propuesta de Directiva para poder unificar los tipos de IVA entre unos márgenes todavía más estrechos, especialmente regulando los tipos reducidos a los que adicionalmente se les adjuntaba una lista negativa de categorías de bienes que no podrán ser gravados con este tipo.

La idea principal del régimen definitivo es la de hacer tributar en destino las entregas de bienes y servicios, es decir, el proveedor tendrá que aplicar el IVA vigente del país de destino e ingresarlo a su propia hacienda, esto conllevará que los países tengan que recaudar un impuesto que realmente pertenece a otros estados. Mediante un sistema de ventanilla única muy similar al mencionado anteriormente en el sistema MOSS se espera que, mediante la cooperación y un correcto suministro de información permanente y veraz, se cree una confianza mutua entre estados que permita que estos deleguen en otros Estados Miembros la recaudación de uno los tributos más importantes a nivel de financiación pública. Como hemos podido comprobar, este régimen se descartó en su momento por los motivos expuestos en puntos anteriores, pero con el paso del tiempo se ha decidido avanzar hacia ello.

Con el objetivo de permitir una transición gradual del régimen transitorio al definitivo se crea la nueva figura conocida como el Sujeto Pasivo Certificado (en adelante, SPC) mediante la cual las empresas podrán beneficiarse de una tributación más simplificada siempre que cumplan ciertos requisitos enfocados en buena parte a la buena conducta tributaria pero que también incluyen otros como una demostrada solvencia financiera y un alto control sobre las operaciones internas y externas de la empresa. El propósito es aplicar estos cambios paulatinamente y es por ello que se crea este concepto

mediante el cual las empresas que obtengan el certificado de SPC podrán continuar empleando la regla de la inversión del sujeto pasivo y por lo tanto sus proveedores les deberán seguir expidiendo las facturas exentas de IVA. El beneficio será doble ya que los sujetos que cumplan los requisitos seguirán beneficiándose de la exención del IVA en sus adquisiciones y el proveedor no tendrá que aplicar los diferentes tipos de gravámenes existentes. Para el resto de operadores que no tengan este certificado tendrán que empezar a expedir facturas repercutiendo el IVA del país de destino de los bienes o servicios para posteriormente emplear el sistema de ventanilla única. Será el proveedor del bien o del servicio el que tenga que consultar en las bases de datos europeas si su cliente está dado de alta como operador intracomunitario en primer lugar y posteriormente si tiene la condición de SPC.

En las diferentes directivas y propuestas de directivas de años anteriores la idea de la Comisión Europea era la de que el régimen definitivo entrase en vigor en enero de 2022. Este retraso se debió a las diferencias entre estados a la hora de implementar este régimen.

5. Conclusiones, propuestas de actuación y recomendaciones propias

Una vez analizado el fraude carrusel y sus diferentes modalidades de ejecución, hemos podido observar que se trata de uno de los mayores problemas que han tenido los diferentes estados europeos en lo referente a la recaudación de este impuesto indirecto que supone un 12% de los ingresos totales de los ingresos de recursos propios de la Unión¹⁴. Los reguladores europeos se han dado cuenta que en cuestiones de financiación de estados no pueden aplicar grandes cambios de golpe debido a la dificultad de poner de acuerdo a todos los Miembros y, por lo tanto, la hoja de ruta es clara, ir introduciendo pequeños cambios paulatinamente. Los criminales en materia fiscal se han nutrido de la indecisión y la falta de propuestas claras y de la indeterminación e inseguridad jurídica de algunas normas aplicadas como pueda ser el artículo 87.5, tratado en puntos anteriores, y que fue implantado por España sin apenas efectividad en su propósito. Las redes criminales eran descubiertas y se intentaba legislar creando leyes *ad-hoc* para luchar

¹⁴ Schwarcz, A. (2021, marzo). Los ingresos de la Unión Europea | Fichas temáticas sobre la Unión Europea | Parlamento Europeo. europa.eu. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/27/los-ingresos-de-la-union-europea>

contra ellas, mientras tanto, los delincuentes creaban nuevas modalidades de fraude haciendo que los intentos por parte de las autoridades europeas de detener estos fraudes fueran en vano. El exceso de burocracia y la falta de entendimiento entre los propios países eran el caldo de cultivo de todas estas organizaciones y es por ello, que el avance hacia una tributación armonizada y el aumento de controles pueda llegar a producir una disminución del fraude hasta eliminarlo por completo o al menos reducirlo a cantidades residuales.

Uno de los propósitos principales de la creación de la UE era el de crear uno de los mayores bloques comerciales del mundo y el poder armonizar y unificar la imposición indirecta ha sido siempre un gran reto para la Comisión Europea. Durante todo el tiempo de vida del Mercado Único se ha ido avanzado muy lentamente hacia lo que en el momento de creación denominaron como régimen definitivo. En los últimos años parece que gracias a las nuevas tecnologías que facilitan el trabajo de las administraciones se está pudiendo ver la luz al final del túnel.

El principal escollo es el de la gran disparidad entre tipos impositivos que ha sido objeto de debate entre los estados y ello ha repercutido en la lentitud a la hora de poder avanzar hacia una tributación armonizada en materia de IVA. Como hemos podido observar, recientemente la UE mediante las propuestas de Directivas ha intentado dar un pequeño paso en este sentido al intentar crear límites a los tipos reducidos. En este sentido creemos que es necesario llegar a un acuerdo definitivo sobre los tipos impositivos, tanto de los generales como de los reducidos. En la actualidad aún siguen existiendo estados reticentes aceptar estos cambios por temor a perder recaudación propia, sin embargo, si se desea avanzar hacia una tributación igualitaria en Europa que facilite a las empresas las operaciones y que al mismo tiempo evite el fraude este tipo de medidas tienen que ser las que cimienten el cambio hacia el régimen definitivo.

Con la implantación del sistema de mini ventanilla única en las operaciones de comercio electrónico se pretendió implantar esta herramienta para poder estudiar cómo era aceptada por los diferentes agentes que convergen en el mercado único. Como hemos visto, la idea es la de emplear un sistema muy similar para el resto de operaciones intracomunitarias. Para su adaptación paulatina, la figura del SPC es esencial. El reto principal será el de contar con bases de datos actualizadas y seguras mediante las cuales los operadores puedan comprobar si el destinatario de la mercancía o servicio son SPC o por el contrario se trata de operadores normales y al mismo tiempo, conocer qué tipo de

gravamen tienen que aplicar en consonancia con el estado al que vayan dirigidas las mercancías o el servicio. En este sentido destacamos dos puntos clave en los que la UE tendrá que focalizar sus esfuerzos. El primero es el de hacer que los estados pertenecientes a la unión lleven a cabo escrupulosos controles en sus censos de operadores intracomunitarios y de las empresas que finalmente obtengan el SPC. Es esencial para que el resto de países deleguen su recaudación a un tercer país que las bases de datos a consultar sean fiables y de calidad. Por otro lado, y para que el sistema de ventanilla única tenga aceptación entre los países es esencial que todos los participantes cuenten con medios eficaces de recaudación enfocándolos sobre todo a una digitalización permanente. Para ello, los funcionarios de los países europeos tendrán que hacer un gran esfuerzo en controlar que los países cumplan con un mínimo establecido de calidad y aplicar sanciones a los que incumplan de manera reiterada los estándares fijados.

Finalmente, entendemos que para que se aplique de una vez por todas un sistema tributario unificado es necesario que, al mismo tiempo que se aplican mejoras desde el lado administrativo, se deberían dar facilidades a las empresas y profesionales. Es por ello que entendemos que toda medida que se tome con el objetivo de beneficiar a los empresarios o profesionales que tengan un historial impoluto en sus relaciones con Hacienda serán la clave para poder crear un mercado con operadores fiables, es necesario premiar a aquellos que tengan un buen comportamiento en materia tributaria. Para ello, los objetivos principales tienen que estar orientados a la eliminación de burocracia y su consecuente coste para las empresas y la simplificación de la relación de las mismas con el fisco.

6. Bibliografía

- Alonso González, L. (2008). *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Barcelona: Marcial Pons.
- Alonso, L. (29 de noviembre de 2010). El fraude carrusel del IVA llega a los intangibles. *El economista*. Recuperado el 25 de abril de 2021, de <https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/2640070/11/10/El-fraude-carrusel-del-IVA-llega-a-los-intangibles.html>
- Arribas León, M. (2011). El artículo 87.cinco de la Ley del IVA contra el fraude fiscal. *Crónica Tributaria*, 55-72.
- Borselli, F., Fedeli, S., & Giuriato, L. (2015). *Digital VAT Carousel Fraud: A New Boundary for Criminality*. Sapienza - Università di Roma.
- Camarero García, J. (2010). *El "fraude carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo*. Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Comisión Europea. (s.f.). *europa.eu*. Obtenido de https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
- Escribano, G. (26 de marzo de 2010). Piratas del carbono: así ejecutaban el fraude. *Expansión*. Recuperado el 05 de mayo de 2021, de <https://www.expansion.com/2010/03/25/empresas/1269555639.html>
- EU Business. (2018). *EU Business*. Recuperado el 10 de abril de 2021, de <https://www.eubusiness.com/news-eu/vat-fraud.21hk/>
- European Court of Auditors. (2015). *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*.
- Frunza, M. C. (2018). *Value Added Tax Fraud*. Routledge.
- Horga, M.-G., & Dănilă, A. (2014). Tax Evasion within European Union - VAT Fraud. *Economic Sciences Series*.

- Lamensch, M., & Emanuele, C. (2018). *VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues*. European Parliament.
- Lozano, V. (4 de mayo de 2018). La Policía desmantela una trama europea que ha defraudado 60 millones de euros en IVA. *El Periodico de Catalunya*. Recuperado el 5 de abril de 2021, de <https://www.elperiodico.com/es/economia/20180504/desmantelada-trama-europea-fraude-iva-operacion-dreams-6799814>
- Méndez, R. (25 de marzo de 2010). La Audiencia investiga un fraude en la compra de CO2. *El País*. Recuperado el 05 de mayo de 2021
- Miranda Fuertes, N., & de Navascués Aybar, S. (2012). *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Moreno Valero, P. A. (2011). El fraude en el IVA y sus desencadenantes. *Crónica Tributaria*, 165-178.
- Ortega, D. P. (4 de mayo de 2018). Golpe al gran 'fraude carrusel' que defraudó 45 millones con coches de lujo y electrónica. *El País*. Obtenido de https://elpais.com/economia/2018/05/04/actualidad/1525431500_452625.html
- Rioda, B. (23 de febrero de 2010). La storia dell'operazione Phuncards-Broker. *Il sole 24 ore*. Recuperado el 01 de mayo de 2021, de https://st.ilssole24ore.com/art/SoleOnLine4/Italia/2010/02/storia-operazione-phuncards-broker-di_girolamo-riciclaggio-ndrangheta_PRN.shtml
- Schwarcz, A. (marzo de 2021). *Los ingresos de la Unión Europea*. Recuperado el mayo de 2021, de <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/27/los-ingresos-de-la-union-europea>
- Vega Ortega, J. (23 de abril de 2018). El fraude carrusel de IVA. El enemigo número 2 del pequeño comercio. *El País*. Recuperado el 5 de abril de 2021, de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/04/20/autonomos/1524239813_157905.html

