



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍCAS
GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

EL FRAUDE DEL IVA EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

TRABAJO FIN DE GRADO

Realizado por María Peña Subias Lacambra
Tutelado por el profesor D. Juan Benito Gallego López
Curso académico 2014-2015

RESUMEN

El objetivo principal de este trabajo es estudiar los diferentes tipos de tramas que actúan actualmente para defraudar a la Hacienda Pública en el IVA, más concretamente en las operaciones intracomunitarias.

Con unos conceptos necesarios para poder entender el fraude tributario diferenciaremos entre el fraude cometido por el contribuyente por un error, el cometido de manera intencionada, o aquel contribuyente que de manera lícita busca el modo de reducir la carga tributaria. Nos adentraremos en el tema analizando los aspectos generales del IVA y su funcionamiento mencionando un ejemplo para que quede más claro cómo actúa este impuesto.

El tema en el cual se centra el trabajo es en las tramas organizadas de fraude de IVA en operaciones intracomunitarias, por ello se ha realizado una descripción detallada de cada una de las sociedades que intervienen en este tipo de trama, para poder comprender con mayor claridad cómo actúan y que sociedades intervienen en cada tipo de fraude, a través de ejemplos prácticos podremos ver de una manera más clara el modo en el que operan estas tramas defraudando a la Hacienda Pública y las consecuencias que ocasionan, siendo este tipo de fraude uno de los principales problemas de la economía no solo de España sino de toda la Unión Europea.

A través de esta investigación he resumido algunas de las acciones que lleva a cabo la Agencia Tributaria para luchar contra este tipo de fraude.

ABSTRACT

The main objective of this work is to study the different types of frames that currently act to defraud the Treasury in VAT, specifically in intra-Community transactions.

With some concepts necessary to understand the tax fraud differentiate between fraud committed by the taxpayer for an error, the committed intentionally, or that lawfully taxpayer seeks ways to reduce the tax burden. We go into the subject by analyzing the general aspects of VAT and its operation providing an example to make it clearer as this tax acts.

The issue on which the paper focuses is organized VAT fraud schemes in intra-Community transactions, so there has been a detailed description of each of the companies involved in this type of plot, to understand more clearly how they act and companies involved in each type of fraud, through practical examples we can see more clearly the way in which these frames defrauding the Treasury and the consequences that result, this type of fraud being one of operate the main problems of the economy not only in Spain but throughout the European Union.

Through this research I have summarized some of the actions carried out by the tax authorities to combat this type of fraud

ÍNDICE

ABREVIATURAS	6
1. INTRODUCCION	7
1.2 Motivación y objetivos del trabajo	7
1.3 Organización del trabajo	7
2. REFERENTES HISTÓRICOS SOBRE LA EVASIÓN TRIBUTARIA	8
3. EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA	11
3.1 Introducción	11
3.2 Fraude de Ley	11
3.3 Simulación	15
3.4 Economías de opción	16
4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)	17
4.1 Aspectos generales del IVA	17
4.2 Características generales del funcionamiento del IVA	18
4.3 El IVA en las operaciones intracomunitarias	20
4.3.1 Evolución	20
5. TRAMAS ORGANIZADAS DE FRAUDE DE IVA	23
5.1 Concepto	23
5.2 Sociedades que intervienen en las tramas organizadas	24
5.2.1 Trucha o <i>Missing Trader</i>	24
5.2.2 Pantalla Intermedia o <i>Buffer</i>	25
5.2.3 Distribuidora o <i>Broker</i>	27
5.3 Tipos de fraude a través de las tramas de IVA	28
5.3.1 Fraude de adquisiciones	28
5.3.2 Fraude de entregas	30

5.3.3 Fraude carrusel.....	34
6. CONSECUENCIAS DEL FRAUDE	39
7.- LUCHA CONTRA EL FRAUDE.....	40
7.1.- Plan Anual de Control Tributario y Aduanero	40
7.2.-La Asistencia Mutua.....	42
8. CONCLUSIONES.....	43
BIBLIOGRAFÍA.....	46
WEBGRAFÍA	48



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AI	Adquisición Intracomunitaria
CEE	Comunidad Económica Europea
CRM	Convenio Internacional para el Transporte de Mercancías por Carretera (Carta de Porte)
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
EI	Entrega Intracomunitaria
HP	Hacienda Pública
IGTE	Impuesto General sobre Tráfico de Empresas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios
STJC	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
UE	Unión Europea
VIIES	<i>Vat Information Exchange System</i> (Sistema de Intercambio de Información para el IVA)

1) INTRODUCCION

1.2 Motivación y objetivos del trabajo

El fraude fiscal es un tema que está muy presente en la sociedad española y cada día vemos como salen a la luz diversos casos de fraude que se cometen contra la Agencia Tributaria, reduciendo la recaudación del Estado y ocasionando un empeoramiento del bienestar social, este hecho que nos afecta a todos me llevo a investigar sobre este tema.

Este trabajo de fin de grado (TFG) está orientado a la investigación y exposición del fraude a la Hacienda Pública. Existen muchas formas de cometer fraude a la Hacienda Pública, la mayoría se concentran en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en adelante (IRPF), en el Impuesto de Sociedades en adelante (IS) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido en adelante (IVA). Resultaría muy extenso y complicado profundizar en cada uno ellos, por eso en este trabajo me voy a centrar en el fraude del IVA y más concretamente en el fraude del IVA cometido en operaciones intracomunitarias.

Es un fenómeno que tiene una gran transcendencia y no solo afecta a nuestro país sino también al resto de países de la Unión Europea. A su vez supone el fraude de mayor complejidad de todos los que afectan al sistema tributario y es en este impuesto donde se concentran las principales tramas organizadas de defraudación.

El principal objetivo de este trabajo es conocer cómo actúan las diferentes tramas organizadas para defraudar en el IVA en las operaciones intracomunitarias y que medios se ponen para luchar contra este tipo de fraude.

1.3 Organización del trabajo

Para establecer un orden lógico se ha estructurado el trabajo de la siguiente manera:

En primer lugar en el punto dos, para ponernos en situación sobre el tema que vamos a tratar haremos una breve descripción de referentes históricos sobre la evasión tributaria. A continuación en el punto tres profundizaremos en el tema del fraude fiscal con unos conceptos necesarios para poder entender mejor el trabajo, como son el “fraude de ley tributaria” expresión sustituida en la actualidad por “conflicto de la aplicación de la norma”, “simulación” y “economías de opción”.

El punto cuatro trata específicamente del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es importante porque en él se muestra el funcionamiento de este impuesto y el papel que juega en las adquisiciones y entregas intracomunitarias. Seguidamente, en el punto cinco, se efectúa una descripción de las sociedades que forman parte de las tramas organizadas del IVA, estudiando su perfil y la forma de participación en dichas tramas, y se describe los tipos de fraude vinculados a las operaciones intracomunitarias, distinguiendo el fraude de adquisiciones, el fraude de entregas y el fraude carrusel.

Seguido, el punto seis es un breve comentario de las consecuencias que ocasiona el fraude del IVA en las operaciones intracomunitarias, tanto para la Hacienda Pública como para el mercado.

El punto siete trata de las medidas que toma la Administración Tributaria para combatir este tipo de fraude a través del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015, la Asistencia Mutua, que es el intercambio de información entre los Estados miembros y el programa de educación tributaria.

Se termina el trabajo con unas conclusiones finales referentes a los aspectos generales del tema planteado con una aportación propia sobre posibles mejoras para luchar contra este tipo de fraude, con crítica y reflexión.

2. REFERENTES HISTÓRICOS SOBRE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

La evasión tributaria no es un hecho que pertenezca a los tiempos modernos, es un problema muy antiguo que ha sido perseguido y castigado de forma rigurosa en algunos países.

Para los hebreos, los diezmos constituían obligación de tributar y todo aquel que los evadía se le practicaban sanciones físicas y eran azotados públicamente.

Es inevitable nombrar el caso del famoso Gánster estadounidense, Alphonse Capone, más conocido como Al Capone de origen italiano asentado en Chicago. En la década de los años 20 y 30 se dedicaba a cometer delitos como el tráfico de drogas, la prostitución, el juego ilegal e incluso asesinatos. Siempre hacía sus negocios con nombres de tapadera y no había registros que lo relacionasen con sus ganancias, fueron las nuevas leyes de 1927 las que permitieron perseguir a Al Capone por evasión de impuestos, se encontraron recibos que lo relacionaban con ingresos por juego ilegal y evasión de impuestos por esos ingresos. Ese fue el motivo de su entrada en prisión, acusado en el año 1931 sin poderse demostrar otro tipo de delitos.

Se podría hacer referencia también al caso de *Sun Myung Moon* fundador de la Iglesia de la Unificación, en Corea del Sur en el año 1954, su filosofía consistía en establecer un reino en la tierra por mediación suya y de su mujer para salvar al mundo del comunismo satánico. Los ingresos de *Moon* crecieron tanto en Japón como en Corea atrayendo miles de adeptos. A comienzos de los años setenta su iglesia se trasladó a los Estados Unidos, extendiendo su influencia en todo el mundo. *Sun Myung Moon* fue llevado a prisión por evasión de impuestos en 1984. ©

Estos hechos históricos llaman la atención porque a los autores no se les llevó a la cárcel por sus crímenes o actos graves contra la moral y los buenos principios sino que fueron encarcelados por incumplir con su deber de tributar, lo que nos hace ver lo importante que es para el Estado que se castigue a quien evade los impuestos para que no vuelva a hacerlo.

De un tiempo a esta parte son muchos los famosos que han saltado a la primera plana por sus problemas con Hacienda, aunque el ingenio de los rostros más conocidos de nuestro país para evadir su responsabilidad con el fisco se remonta a los años ochenta, la actual crisis económica que atraviesa España es

caldo de cultivo para perseguir a los infractores y demostrar así ante los ciudadanos ahogados por los impuestos que “Hacienda somos todos”.

Se podrían citar muchísimos casos, la mismísima Faraona, que tuvo que admitir haber defraudado a Hacienda, Lola Flores fue condenada a 16 años de prisión por cuatro delitos fiscales y una multa por no haber pagado sus impuestos durante cuatro años, en una de sus más famosas declaraciones que quedó para la historia dijo: “Si una peseta diera cada español, quizás saldría de la deuda”. Julio Iglesias también ha tenido sus más y sus menos con el fisco, fue citado como testigo por una supuesta malversación de fondos en los pagos que le hizo el Instituto Valenciano de Exportación (IVEX) cuando fue contratado como embajador cultural en el extranjero.

Otro caso muy sonado y actual es el de la tonadillera Isabel Pantoja, a quien el juez ha ordenado la entrada en prisión en la línea de la petición de la Fiscalía Anticorrupción, la tonadillera estuvo blanqueando dinero de Julián Muñoz durante dos años, aprovechándose de su relación sentimental y con conocimiento de las actividades irregulares que el exalcalde había cometido en Marbella. Lo que pretende la sala, argumenta, es que se conozca que la pena de cárcel cumple su función de servir de freno a posibles conductas similares de corrupción de otras personas, que asegura el tribunal interiorizarán su deber de ajustarse a las normas jurídicas.

Las noticias hacen referencia actualmente al caso de José Luis Olivas, ex presidente de Bancaja y ex vicepresidente de Bankia, a quien la Fiscalía pide tres años de cárcel por supuestos delitos contra la Hacienda Pública y falsedad documental, el fiscal afirma que actuó de acuerdo “con ánimo de defraudar a la Hacienda Pública” deduciéndose en el Impuesto de Sociedades de 2008 un gasto deducible por un asesoramiento que no existió.

Y se podría seguir mencionando muchísimos más casos de deportistas, políticos y gente famosa que han defraudado a la Hacienda Pública, pero la lista sería interminable.

A continuación en los siguientes apartados de este trabajo vamos a analizar el fraude a la ley tributaria.

3. EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA

3.1 Introducción

En nuestro sistema la mayoría de los tributos son liquidados por las propias personas, obligadas a contribuir. Este tipo de estructura permite en principio a los ciudadanos la libertad de actuar, para buscar lícitamente las vías negociables fiscalmente menos onerosas, conocidas comúnmente como “economías de opción”.

En otros casos, los sujetos actúan de manera ilícita o indebida, bien porque quieren ocultar hechos sucedidos con el fin de no declarar y de esa manera reducir la carga tributaria, (defraudación fiscal), bien porque se declara unos hechos cuando en realidad se han producido otros (simulación) o, porque se utilizan las normas fiscales de una manera rebuscada, con el único fin de disminuir la carga tributaria, (elusión fiscal, menos agresiva que el “fraude de ley”)

Así pues en los apartados siguientes haremos una descripción de las figuras “Fraude de ley”, “Simulación” y “Economía de opción”

3.2 Fraude de Ley¹

La figura “fraude a la ley tributaria” fue sustituida con la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria en adelante (LGT) por la expresión “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

En algunas ocasiones los contribuyentes realizan operaciones rebuscadas con apariencia de legalidad y con ellas se elude la realización del hecho imponible para obtener consecuencias tributarias que no se corresponden con la operación final realizada, en tal caso se considera que se han realizado

¹ VV.AA, LUCAS DURAN, Manuel (coord.) Derecho Financiero y Tributario parte general, 3ª ed. Tecnos. 2013. Pág. 261

operaciones en fraude de ley. En el fraude de ley no hay ocultación de los hechos sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable, con el objeto de disminuir la carga tributaria. El ordenamiento tributario español ha intentado atajar estas operaciones con una cláusula antielusión que se recoge en el artículo 15 de la LGT, que ha adoptado un perfil muy similar al del 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana y está redactada de la siguiente manera:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2) Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

Como ejemplo se podría citar una operación que es bastante utilizada. “Una persona A quiere vender un inmueble de segunda mano a otra persona B, en lugar de liquidar el correspondiente impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que corresponde a un tipo de gravamen establecido por cada Comunidad Autónoma que ronda el 7 por 100, realizan un

conjunto de operaciones que les llevará a tributar menos. Así el señor A constituye una sociedad a la cual aporta como capital social el inmueble recibiendo la totalidad de las acciones de la sociedad, operación que queda exenta de gravamen, acto seguido transmite el total de las acciones a B, operación exenta de gravamen por el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Al final el señor B acabaría disponiendo del inmueble con un coste fiscal mucho más reducido que si se hubiera realizado una compraventa de inmueble habitual.”²

El ordenamiento tributario contempla otra cláusula antielusión para evitar estas conductas que se encuentra en el artículo 108 de la Ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores³ para evitar el fraude.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que las normas europeas no pueden utilizarse de forma abusiva para eludir impuestos. Es interesante al respecto la sentencia de 21 de febrero de 2006, HALIFAX⁴.

Esta sentencia examina una cuestión prejudicial referente a la denegación por parte de las autoridades aduaneras del Reino Unido de las solicitudes de recuperación del IVA que *Leeds Development y County* habían presentado en el marco de un plan para reducir la carga fiscal del *Halifax PLC Group*, cuya actividad estaba constituida fundamentalmente por la prestación de servicios financieros exentos de IVA sin derecho a deducción del IVA soportado. Halifax necesita construir una serie de edificios para su actividad y para ello sus asesores idean una compleja estructura con la intermediación de sociedades en las que participaba al 100 por 100 para poder deducirse el IVA soportado en las

² VV.AA, LUCAS DURAN, Manuel (coord.) Derecho Financiero y Tributario parte general, 3ª ed. Tecnos. 2013. Ob.cit.pág. 261

³ El artículo 108.2 de la Ley de Mercado de Valores dice así:”Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores”.

⁴ MENDEZ CORTEGANO, Ignacio, PUJANTE GIL, Juan Antonio. Estrategias de lucha contra el fraude en el IVA. Cuadernos de Formación Colaboración 30/08. Volumen 6/2008.

adquisiciones de bienes y servicios utilizados para la construcción de los edificios.

La sentencia analiza las consecuencias respecto de la deducción del IVA soportado si se comprueba la existencia de prácticas abusivas.

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

- “[...] operaciones como las controvertidas en el litigio principal, constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva⁵, cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos”.
- “[...] la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal”.
- “[...] las operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva”.

⁵ Sexta Directiva sobre el IVA del Consejo (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977

3.3 Simulación⁶

La simulación o conducta engañosa de forma indirecta “evade” la norma tributaria. La simulación a diferencia del conflicto en aplicación de la norma se caracteriza porque las partes quieren un fin distinto de la causa típica del negocio. En la simulación se “evade” la norma, mientras que en el conflicto en aplicación de la norma no existe “evasión”⁷ sino “elusión” del precepto aplicable.

Se puede expresar que existe simulación cuando se crea una situación jurídica aparente que difiere de la situación jurídica verdadera. La simulación puede ser:

- a) Absoluta: se aparenta celebrar un negocio jurídico, cuando en realidad no se constituye negocio alguno. Un ejemplo de la simulación absoluta, sería cuando una persona con el fin de engañar a sus acreedores simula enajenar sus bienes a otros, a fin de impedir que estos cobren sus créditos; pero en realidad no se transfiere nada y lo único que se busca es aparentar la celebración de tal acto, puesto, que ni la transferencia del bien ni el pago se ha concretado.
- b) Relativa: en la simulación relativa se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto, el negocio que se aparenta se denomina “negocio simulado”, y el que se realiza de verdad “negocio disimulado”. Como ejemplo podríamos mencionar la declaración de compraventa de un inmueble cuando realmente lo que se ha realizado es una donación, lo cual conlleva un ahorro fiscal considerable.

⁶ VV.AA, LUCAS DURAN, Manuel (coord.) Derecho Financiero y Tributario parte general, 3ª ed. Tecnos. 2013. Ob.cit.pág. 265

⁷ La evasión, se caracteriza por concurrir una violación de la obligación tributaria, caracterizada por una particular intensidad del dolo, mientras que la elusión ha sido identificada “como aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”

Cuando la simulación es absoluta, el acto jurídico simulado no produce eficacia alguna, es nulo, por otro lado cuando la simulación es relativa, el negocio simulado es nulo, pero el disimulado es válido, siempre y cuando reúna los requisitos que la ley establece. En definitiva, el régimen jurídico-tributario de los negocios simulados tendrá en cuenta el negocio realmente realizado y no el aparente.

Así el artículo 16 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria recoge:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regulación que proceda como consecuencia de la existencia de simulación exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.⁸

3.4 Economías de opción ⁹

En el ámbito tributario se conoce como “economías de opción” la libre elección por parte del contribuyente, ya sea persona física o jurídica dentro de la legalidad, de adoptar para la tributación de su patrimonio empresarial o personal la forma menos onerosa posible siempre dentro del marco de la legalidad vigente. La economía de opción es totalmente lícita en tanto no implique abuso de las normas jurídicas.

Por ejemplo en el IRPF un matrimonio tiene la posibilidad explícita¹⁰ de tributar los dos cónyuges por separado o de manera conjunta.

⁸ Noticias jurídicas. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t1.html

⁹ VV.AA, LUCAS DURAN, Manuel (coord.) Derecho Financiero y Tributario parte general, 3ª ed. Tecnos. 2013. Ob.cit.pág. 259

En la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria sino que se elude su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, mediante ocultación, y en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. En el fraude de ley nada se oculta a la Administración; las relaciones o las situaciones que se crean son artificiosas pero están a la vista. En la evasión fiscal, por el contrario, lo esencial es precisamente el engaño consistente en mantener oculta para el Fisco la base imponible, para de esta manera, escapar al pago del tributo.

Después de unas breves pinceladas sobre el fraude de ley tributaria, en el siguiente apartado se comentarán los aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido y su funcionamiento.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

4.1 Aspectos generales del IVA

El Impuesto sobre el Valor Añadido, fue introducido por primera vez en Francia en el año 1954 y desde entonces se ha ido implantando por todo el mundo, en estos momentos está vigente en la mayor parte de los países de la OCDE¹¹ así como en muchos países en desarrollo. La Comunidad Económica Europea en adelante (CEE) adoptó este impuesto como modalidad de imposición sobre el consumo de tal forma que uno de los requisitos para la incorporación de España y de otros países a la CEE fue la adopción de esta forma de tributación.

El IVA se implantó en España en el año 1986, significó un cambio importante, iba a permitir la deducción de las cuotas soportadas en las diferentes fases del proceso de entregas de bienes o prestaciones de servicios lo que suponía una reducción en los costes empresariales, con él también desapareció el IGTE¹², el establecimiento de este tributo y su regulación vienen influenciados

¹⁰Explícita: reguladas por la ley fiscal en sus supuestos y efectos.

¹¹ La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), es una organización internacional intergubernamental que reúne a los 30 países más industrializados de economía de mercado para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

¹² El Impuesto General sobre Tráfico de Empresas es un tributo de carácter indirecto que grava las ventas, obras y servicios, tiene carácter general y multifásico en cascada, es decir, exigiendo el impuesto en cada una de las fases de transformación y comercialización.

por la adhesión de España a la Unión Europea, y se implantó por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La norma vigente es la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, complementada con el reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, quedando derogada la Ley 30/1985, recogiendo en esta normativa las modificaciones propias del mercado único de la Unión Europea.

A lo largo de este punto se proporcionará una descripción de las características generales de este impuesto, y su funcionamiento en las operaciones intracomunitarias.

4.2 Características generales del funcionamiento del IVA

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de los bienes y servicios producidos y comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales y profesionales.

El objetivo de este impuesto es el de gravar el consumo final de las familias y ciudadanos. Este impuesto se exige en cada etapa del proceso de producción y distribución pero solo por la parte de valor que se le añade al producto o servicio en esa etapa. De esa manera cuando llega al consumidor final, todo su precio ya ha sido objeto de gravamen al haberse gravado en cada una de las fases.

Desde el punto de vista operativo, la forma más fácil de efectuar el gravamen en cada etapa del proceso es la que tribute cada venta con un impuesto sobre el precio total del bien o servicio, y no a la parte del valor que en esa fase se haya incorporado. ¿Cómo entender esto para que se justifique que sólo es objeto de tributación el valor añadido?

Para ello citaremos un ejemplo con el cual quedará bastante claro.

Este impuesto ha quedado derogado y suprimido a partir del 1 de enero de 1986 y sustituido por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ejemplo 1¹³

“Un bien cuyo consumo tributa al 21% se ha vendido por el fabricante a un mayorista por 600 euros. El mayorista lo ha vendido a un minorista por 900 euros, y éste a su vez a un consumidor final por 1.050 euros. Las cuotas de IVA devengadas se sistematizan en el siguiente cuadro:

Concepto	Base Imponible	Tipo de Gravamen	Cuota de IVA devengado
Venta de fabricante al mayorista	600	21%	126
Venta del mayorista al minorista	900	21%	189
Venta del minorista al cliente	1.050	21%	220,5

Si nos encontráramos ante un impuesto en cascada, la Hacienda Pública recaudaría la suma de las cuotas devengadas, es decir 535,5 euros, puesto que no permite deducir las cuotas impositivas soportadas en las fases anteriores del proceso productivo, por lo tanto el fabricante ingresaría 126 euros, el mayorista 189 euros y el minorista 220,5 euros. Pero en el IVA, lo que se pretende es gravar el consumo final por lo que los intermediarios en el proceso de fabricación y comercialización deben quedar libres por la aplicación del impuesto, con lo cual se les permite, con carácter general deducir las cuotas de IVA que hayan soportado de aquellas que hayan repercutido, exigiéndoles solamente el ingreso de la diferencia resultante. La situación quedaría de la siguiente manera:

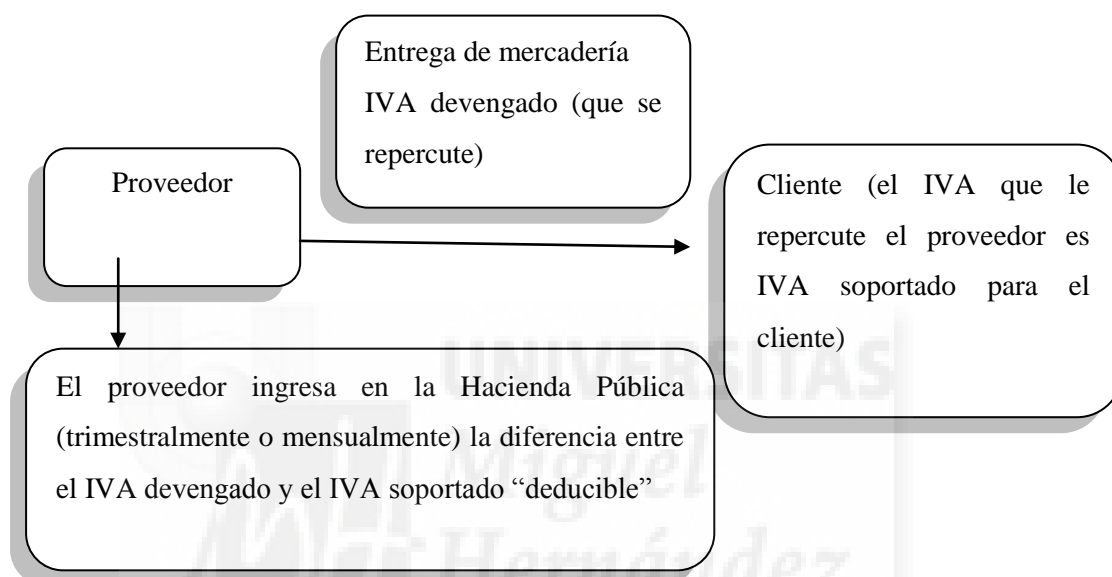
Sujeto	Cuota de IVA repercutido	Cuota de IVA soportado	Cuota de IVA a ingresar
Fabricante	126	0	126
Mayorista	189	126	63
Minorista	220.5	189	31.5
Total			220.5

Si nos ponemos en la situación del mayorista podemos observar que el mismo que había repercutido al minorista 189 euros, sólo tendrá que ingresar 63 euros, porque al ser un intermediario se le permite deducirse los 126 euros que soportó del fabricante por el mismo impuesto. Hacienda percibirá un total de 220.5 euros, que se corresponde con la cantidad satisfecha por el consumidor final, es decir el 21% de 1.050 euros, el fabricante ingresará 126 euros, el mayorista 63 euros y el minorista 31.5 euros”.

¹³ VV.AA, ALIAGA AGULLO, Eva (coord.). (Bayona Giménez, Juan José). Ordenamiento tributario español los impuestos, 2ª ed. Tiran lo Blanch, 2013. Séptimo Capítulo. Pág. 389 y 390.

Con lo cual el IVA es un impuesto plurifásico que permite a los intermediarios deducirse de las cuotas repercutidas las que han soportado e ingresar si procede la diferencia, grava en cada fase solamente el valor que en la misma se haya añadido.

El funcionamiento general del IVA se podría esquematizar de la siguiente manera:



“Fuente: elaboración propia”

4.3 El IVA en las operaciones intracomunitarias

4.3.1 Evolución

Para poder analizar el fraude en el IVA, vamos a ver la evolución histórica de este impuesto en la Unión Europea.

En 1960 se constituyó en la entonces CEE un Comité Fiscal y Financiero que estaba presidido por *Fritz Neumark*, su función consistía en proponer soluciones adecuadas a los problemas fiscales que podrían derivarse de los intercambios intracomunitarios de bienes, para lograr un proceso de armonización fiscal en la Comunidad. Este comité elaboró un informe, conocido

como Informe *Neumark*, en el cual se recomendaba que para eliminar la incidencia de los problemas fiscales sobre el intercambio de bienes, era necesario que se estableciese un impuesto sobre el volumen de negocio neto, que fuese uniforme en sus elementos estructurales (hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, base imponible, etc.) para todos los países comunitarios, que el tipo impositivo fuese también uniforme o incluso único, también recomendaba la aplicación del régimen de tributación en origen, aunque inicialmente, tendría que establecerse la tributación en destino, hasta lograr la armonización.

Puesto que el nuevo sistema entrañaba dificultad, el informe proponía que se siguieran una serie de etapas para su implantación total, en especial en lo relativo a la armonización.

En 1967 se introdujo el IVA, con carácter obligatorio en todos los Estados miembros. También se aprobaron las dos primeras directivas del IVA, donde se establecieron los principios fundamentales del impuesto.

A partir de ese momento se pasó a la fase de armonización fiscal en los distintos Estados. En 1977 se aprobó la Sexta Directiva sobre el IVA, en la que la parte esencial de la armonización se centro en la base imponible. En 1992 se abordó la armonización de los tipos impositivos.

La creación del proyecto de la Unión Europea generó la necesidad de crear un mercado unificado en el ámbito comunitario, el 1 de enero de 1993 se creó el Mercado único, que supuso la supresión de los controles en fronteras a nivel tanto físico como tributario. Dicha unión exigía la creación de una regulación específica en el IVA para las operaciones intracomunitarias, las normas por las que se regula responden a criterios comunes que provienen de las autoridades de Bruselas, quienes intentan una unificación entre los distintos Estados Miembros de los tipos impositivos.

Sin embargo, ante las dificultades para llegar a un acuerdo sobre la participación entre los diferentes Estados Miembros para introducir un régimen

tributario unificado en el país de origen, el Consejo ECOFIN¹⁴ decidió establecer un régimen “transitorio” de tributación en destino que permitiera sortear esas dificultades, este régimen transitorio debería de revisarse cada cuatro años, pero después de veinte años de funcionamiento aún no se puede prever cuando se hará esa revisión. Si finalmente ocurre esa revisión, el régimen actual será sustituido por el definitivo, que se basa en el principio de tributación en origen con transferencia del impuesto recaudado al país de destino.

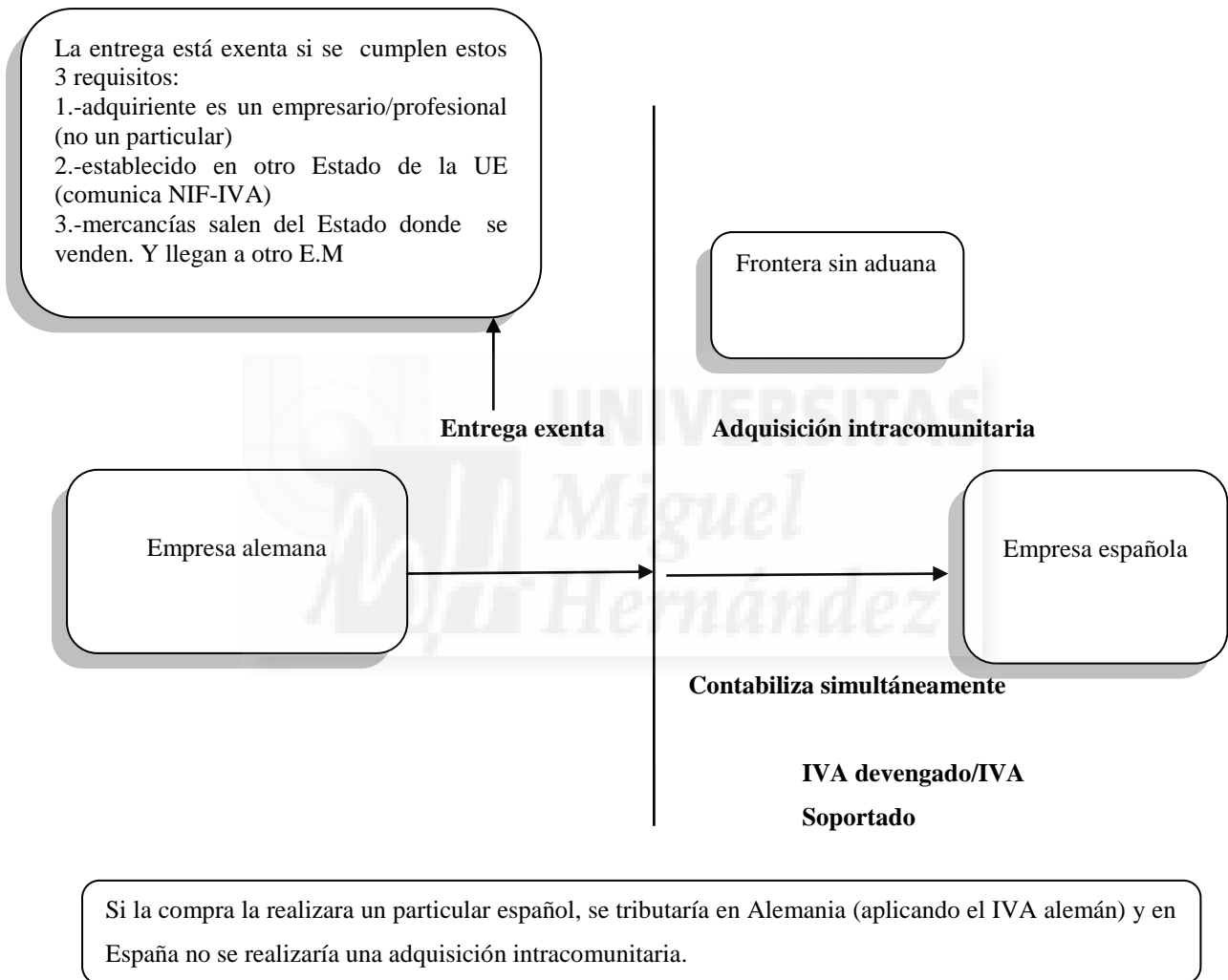
Para entender, este sistema de tributación en origen supone que una empresa francesa, tributaría en Francia por todas sus entregas, con independencia de que sus clientes fueran franceses o de cualquier otro Estado miembro y que las mercancías salieran fuera o se quedaran en Francia. Como he comentado anteriormente, este sistema de tributación en origen no se aplicó en 1993 y se decidió aplicar el régimen “transitorio” de tributación en destino de las mercancías. Como ejemplo, si el empresario francés realiza una venta a un empresario español la entrega tributaría en España y al tipo de IVA del impuesto español. Para llevar a cabo este sistema transitorio, se dividió la operación en dos partes, una primera, que se denomina entrega intracomunitaria¹⁵ que está exenta de IVA y con derecho a la devolución de todas las cuotas soportadas anteriormente, y una segunda denominada adquisición intracomunitaria que se declara sujeta al impuesto en el Estado donde va destinada la mercancía. En resumen, las operaciones intracomunitarias están divididas en dos hechos imponibles, primero una entrega intracomunitaria que está sujeta pero exenta, que es en el país de origen, donde se inicia la expedición y el transporte y un segundo, la adquisición intracomunitaria que está sujeta y no exenta que debe tributar en el Estado donde va destinada la mercancía.

¹⁴ El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), es una de las más antiguas formaciones del Consejo de la Unión Europea y está integrado por los Ministros de Economía y Finanzas de los 28 Estados miembros de la Unión Europea, así como los Ministros de Presupuesto cuando se discuten cuestiones presupuestarias.

¹⁵ La expresión “entrega intracomunitaria” es la nueva forma de denominar fiscalmente a las exportaciones realizadas entre Estados miembros de la Unión Europea, mientras que la expresión “adquisición intracomunitaria” es la correspondiente a las importaciones procedentes de otro Estado miembro. Estas expresiones tratan de reforzar la idea de un mercado único, dentro del cual no existen importaciones y exportaciones sino entregas y adquisiciones.

Este sistema transitorio es un poco complicado y se pretendía que fuera provisional, pero se sigue manteniendo actualmente dado que no hay la suficiente armonización fiscal entre los diferentes Estados miembros.

A grandes rasgos se podría resumir la mecánica de aplicación del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en el siguiente esquema:



“Fuente: elaboración propia.”

5. TRAMAS ORGANIZADAS DE FRAUDE DE IVA

5.1 Concepto

“Se considera que existe una trama organizada de fraude de IVA, cuando se interponen sociedades que repercuten cuotas de IVA a otros obligados tributarios, con la finalidad de generar en sus destinatarios un derecho aparente de deducción, pero sin que exista ninguna pretensión por parte de quienes

efectúan la repercusión, de llevar a cabo el ingreso correspondiente a ese IVA repercutido, a favor de la Administración tributaria competente”.¹⁶

Para poder entender mejor los tipos de fraude a través de las tramas de IVA en operaciones intracomunitarias, en el siguiente apartado se definirán las empresas que intervienen en este tipo de fraude.

5.2 Sociedades que intervienen en las tramas organizadas

Las siguientes empresas que se van a detallar a continuación, son clasificadas de esta manera por la AEAT tanto en España como en el resto de Estados miembros de la Unión europea. Sus características son las siguientes:

5.2.1 Trucha¹⁷ o Missing Trader¹⁸, el término “trucha” le viene a estas empresas por sus características, ya que aunque son entidades que se pueden detectar con facilidad por medio de aplicaciones informáticas, son realmente muy escurridizas como las propias truchas. Estas empresas no cumplen con sus obligaciones fiscales, son el eslabón inicial de la cadena, compran sin IVA y venden a un precio inferior al que han comprado, no suelen presentar ningún tipo de declaración de impuestos y si las presentan lo hacen de dos maneras, o son declaraciones incorrectas con lo cual no ingresan las cuotas de IVA que repercuten, o en otros casos presentan declaraciones correctas con cuotas a ingresar, pero solicitan un aplazamiento de la deuda que la Agencia Tributaria nunca podrá cobrar ya que tanto la empresa como su administrador son insolventes.

Normalmente suelen adoptar la forma jurídica de sociedad limitada, el capital social habitualmente es el mínimo exigido por la ley, no poseen patrimonio y su administrador es una única persona física que por lo general

¹⁶ Gayá i Arjalaguer, M. (2007). Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrousel en el IVA. Cuadernos de Formación de la AEAT. Colaboración 24/08. Volumen 6/2008.

¹⁷ El término “trucha” tiene su origen en el Lunfardo, jerga originada y desarrollada en la ciudad de Buenos Aires (Argentina) y difundida en el transcurso del siglo XX a países vecinos como Uruguay. En dicha lengua, trucho/a significa falso, mentiroso.

¹⁸ *Missing Trader* significa operador desaparecido, operador ausente.

acostumbra ser un extranjero, en definitiva un “testaferro”¹⁹ u “hombre de paja”, cuya única función es ocultar la identidad de los verdaderos creadores de la empresa, a cambio de alguna compensación económica, está ilocalizable y es totalmente insolvente. La dirección fiscal de la empresa es falsa es común utilizar algún buzón donde reciben la correspondencia y carecen de las instalaciones que serían necesarias para poder desarrollar su actividad comercial, de manera que es realmente imposible que la Administración la localice y en consecuencia no puede acceder de ningún modo a la contabilidad o a cualquier otro documento que pudiera poner en evidencia su existencia.

En definitiva son empresas que se constituyen de forma legal pero que realmente de hecho no existen, carecen de actividad, las operaciones de esta sociedad no son reales, son ficticias, la finalidad de estas empresas es la de eludir el pago del IVA y beneficiarse de devoluciones improcedentes de la Hacienda Pública. Su falsa actividad está latente durante un periodo de tiempo corto, (aproximadamente un año). Para realizar su función necesitan estar inscritas en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)²⁰, que les habilita para realizar adquisiciones Intracomunitarias exentas en el país de origen.

5.2.2 Pantalla Intermedia o Buffer, esta sociedad se encuentra situada en la cadena entre la trucha u otra pantalla y la distribuidora. Supuestamente adquiere la mercancía a una sociedad “trucha” y la transmite de inmediato a la distribuidora. Esta empresa cumple con sus obligaciones tributarias, presenta sus declaraciones periódicas de IVA, con ingresos mínimos puesto que lo que le repercuten a las distribuidoras y soportan las truchas son cuantías que difieren

¹⁹ Testaferro es la persona que aparece como titular en un negocio o contrato, cuando en realidad solo presta su nombre a otro que es el verdadero negociador o contratante a cambio de una compensación económica. Equivale a “hombre de paja”.

²⁰ Las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias deberán darse de alta en el Registro de Operaciones Intracomunitarias (ROI). El ROI es un elemento esencial en la lucha contra el fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Un “Missing Trader” no puede operar ofreciendo al vendedor intracomunitario el régimen de exención, si no está inscrito en el ROI. Por lo tanto el acceso al ROI debe ser muy selectivo y la vigilancia intensiva.

El Régimen jurídico del ROI se establece en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, artículos 97 a 116 y 123, y Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, artículos 3 a 15, 25,87 a 115 y 144 a 146.

muy poco. Ante una inspección de la Agencia Tributaria estas empresas ponen a disposición de los inspectores los libros oficiales de contabilidad, los registros de IVA, los medios de pago y las facturas de venta y de compra, cuya posesión les habilita para poder deducirse el IVA soportado. La Inspección Tributaria no puede rechazar la deducibilidad del IVA que le han repercutido las truchas ya que toda la documentación la tienen en regla. Su forma jurídica suele ser una sociedad limitada unipersonal, con administrador único, carecen de inmovilizado propio, tienen pocos o ningún empleado, la oficina y los almacenes los tienen en régimen de alquiler. En realidad no ejerce una verdadera actividad empresarial de distribución de productos, no asume el riesgo típico que asume cualquier empresario, ya que factura simultáneamente lo que le facturan otras sociedades, recibiendo en sus cuentas bancarias pagos de sus clientes antes o en el mismo momento que realizan las transferencias a sus supuestos proveedores. Tampoco intervienen en la entrega y recepción de la mercancía que supuestamente venden.

Su finalidad es la de dificultar las investigaciones, evitando que exista una conexión directa entre la sociedad trucha y el operador que solicita la devolución del IVA.

Este tipo de sociedades reciben por su participación en el entramado un pequeño margen de beneficios, que coincide con la diferencia entre el precio de venta y el de compra, sin asumir ningún tipo de riesgo, ya que como se ha mencionado anteriormente recibe los fondos de la distribuidora antes de efectuar la transferencia de los mismos a la trucha por sus supuestas operaciones comerciales.

A diferencia de las “truchas” cuya duración en el tiempo generalmente es muy corta (aproximadamente un año), las sociedades pantalla son eslabones dentro del entramado del fraude más permanentes en el tiempo, esto unido a la cuantía de su margen de intermediación, están catalogadas como las auténticas organizadoras y alguna de ellas como las que obtienen el mayor beneficio en el fraude cometido.

5.2.3 Distribuidora o *Broker*, estas sociedades están situadas al final de la cadena del entramado y venden a minoristas, particulares o a clientes de otros Estados Miembros.

La “distribuidora” está establecida en el mismo Estado Miembro que la “trucha”. Con excepción de algunas sociedades “pantalla” como se ha indicado en el párrafo anterior, las “distribuidoras” son las que mayores beneficios obtienen en el entramado del fraude, al poderse deducir o incluso solicitar devolución de un IVA que formalmente ha sido soportado, pero no ingresado previamente por la “trucha”, motivo por el cual la empresa distribuidora ha comprado a un precio inferior la mercancía vendida por la empresa trucha.

Su estructura empresarial tiene un funcionamiento normal y al igual que las sociedades “pantalla” cumplen con sus obligaciones tributarias de orden formal, es decir, presentan las declaraciones periódicas del IVA y la declaración de operaciones a terceros entre las que se encuentran las realizadas con las sociedades “pantalla”, dificultando a los Inspectores que se basan en aspectos formales u objetivos de las operaciones analizadas, y a los que se les pone a su disposición los Libros Oficiales de Contabilidad, los Registros de IVA y las facturas que están registradas como emitidas por las sociedades “pantalla”, y puesto que concurren todos los requisitos formales que la normativa exige, están habilitadas para poder deducirse el IVA soportado.

A pesar de que este tipo de empresas son el último eslabón de la cadena y que en el entramado participan distintas sociedades como las “truchas”, “pantalla”, cabe resaltar que en ocasiones la “distribuidora” recibe directamente la mercancía del proveedor comunitario sin pasar por los eslabones intermedios.

Cabe mencionar que en las tramas organizadas también participa otro tipo de operador, denominados “transitorios”, estos son empresarios del transporte, el cual recibe en sus almacenes la mercancía procedente de un Estado miembro a nombre de la “trucha” y sin ningún tipo de desplazamiento físico esa mercancía es vendida por la “trucha” a una “pantalla” y de ésta a una “distribuidora”.

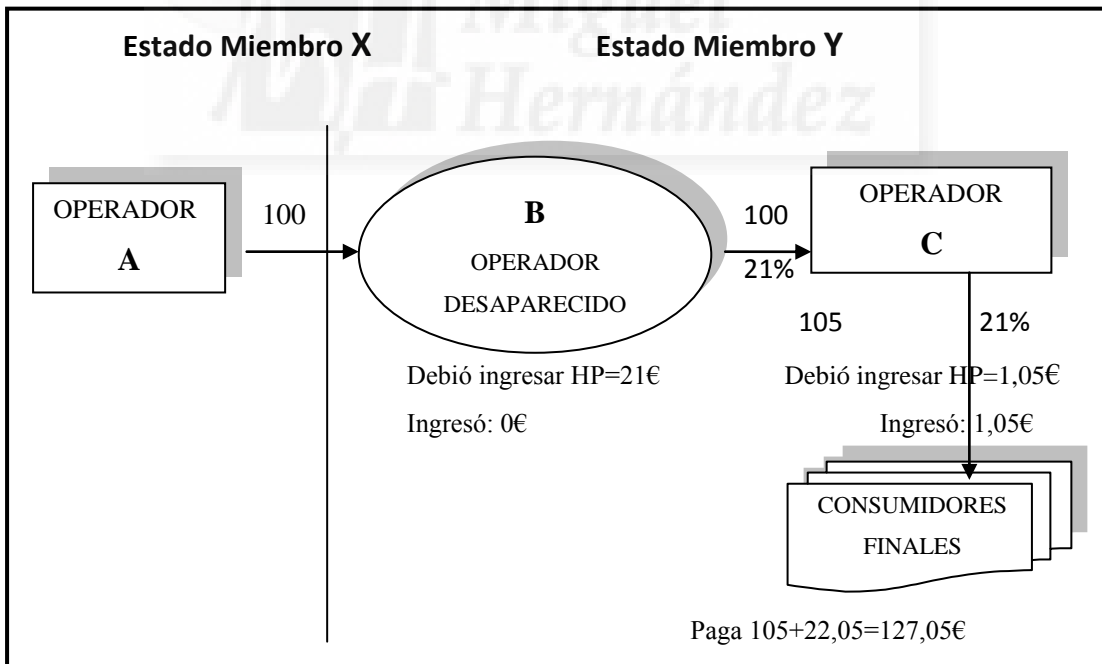
Una vez definidas las diferentes sociedades que intervienen en el fraude del IVA intracomunitario, en el siguiente apartado vamos a analizar los tipos de fraude a través de las tramas de IVA.

5.3 Tipos de fraude a través de las tramas de IVA

5.3.1 Fraude de adquisiciones

Es un modelo básico y simplificado de fraude, la empresa denominada “trucha” realiza una adquisición intracomunitaria pero no la declara, como tampoco declara ni ingresa el IVA de las entregas interiores que realiza a posteriori, sin embargo sí que carga ese IVA formalmente al “distribuidor final” repartiéndose entre ambas las cantidades defraudadas. De esta manera el “distribuidor final” se ahorra el pago del IVA, obteniendo así una ventaja ilícita frente a los competidores que si han cumplido con sus obligaciones y han pagado el tributo correspondiente.

Esquema de Fraude de Adquisiciones²¹



²¹ GIL DEL CAMPO, Miguel, MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel, MOLINA ALGUEA, Enrique. La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal 1ª ed. Edición Fiscal CISS, pág.82

EJEMPLO 2²³

“El operador alemán A vende teléfonos móviles por importe de 100,00 € al operador español B, y este los vende al operador español C por importe de 100,00 € más IVA quién los vende a los consumidores finales por importe de 105,00 € más IVA. Los teléfonos entran en España sin IVA a través de una entrega intracomunitaria, puesto que la entrega de A y B es una entrega exenta de IVA. El operador B está realizando dos hechos imponible, por una parte realiza una adquisición intracomunitaria, operación sujeta al 21% con lo que se devenga una cuota de 21,00 € puesto que la base imponible es el importe de la compra 100,00 €; y por otra parte realiza una entrega interior al operador C siendo la base imponible 100,00 € y la cuota 21,00 €. Ahora bien, el operador B no tiene que ingresar 42,00 € puesto que puede deducirse la cuota autosoportada en la adquisición intracomunitaria. Por su parte el operador C realiza un hecho imponible, una entrega interior debiendo repercutir una cuota de 22,05 €. Ahora bien, puede deducirse la cuota soportada en la adquisición de los móviles a B por importe de 21,00 € con lo que al final su ingreso neto a la Hacienda Pública va a ser de 1,05 €. Por tanto la Hacienda Pública española al final debió haber ingresado 22,05 € por las distintas operaciones; en cambio la Hacienda Pública alemana no ingresa nada (tributación en destino). Esto es lo que debería ocurrir puesto que si estamos ante una trama de IVA el operador B no va a presentar ni ingresar declaración fiscal alguna o si lo hace no incluirá esas operaciones con lo que no ingresará las 21,00 €. Si el operador C es cumplidor finalmente ingresará 1,05 € a la Hacienda Pública. Eso sí, los consumidores finales, al comprar sus teléfonos móviles, van a pagar 22,5 €. Lo que ha ocurrido es que el operador B se ha apropiado de 21,00 € que van a pagar los consumidores finales”.

²³ GIL DEL CAMPO, Miguel, MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel, MOLINA ALGUEA, Enrique. La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal ob.cit. pág.83

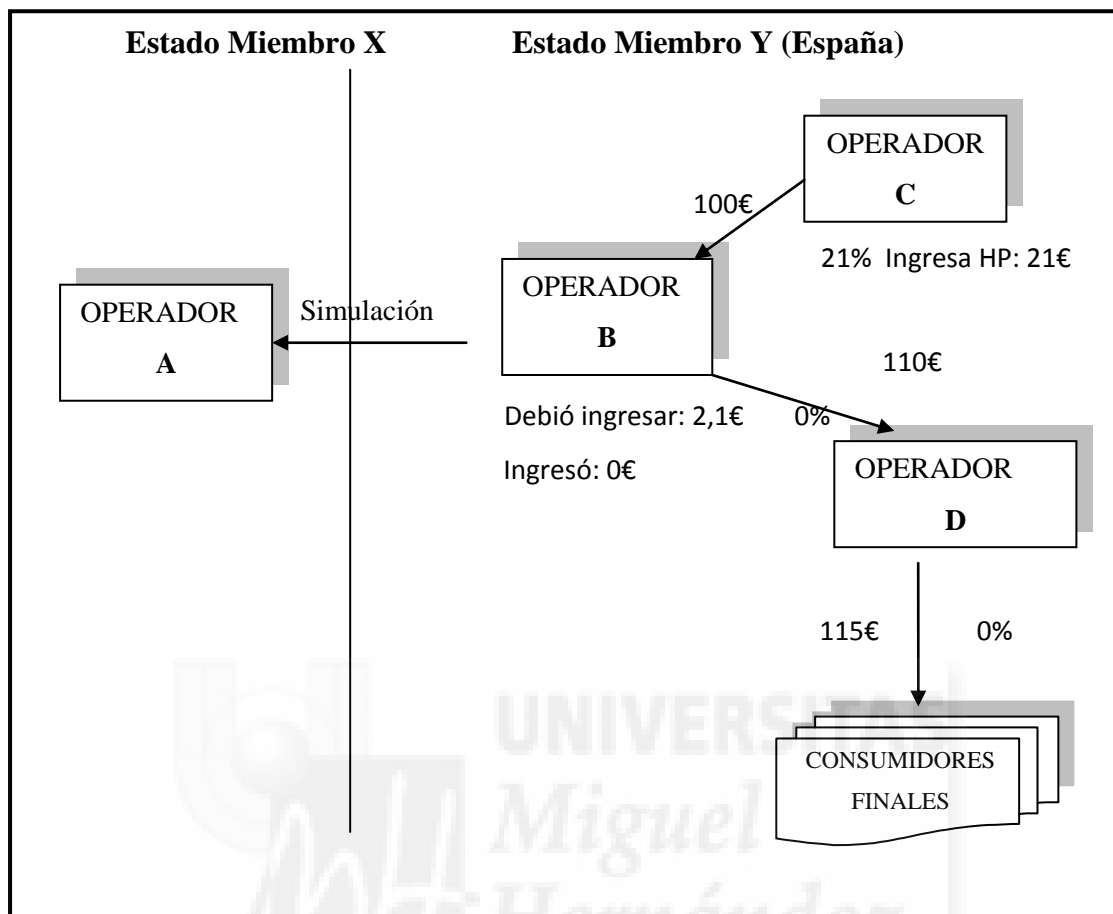
Como vemos en el ejemplo el beneficio económico de B es únicamente el impuesto que se queda indebidamente, que es la integridad de la cuota de IVA. Si B y C son independientes lo que va a ocurrir normalmente es que B va a vender los teléfonos a un precio inferior por el que los ha comprado a A puesto que de otra forma lo normal es que C los comprara directamente a A y se evitara el extraño intermediario. Ello implica que B va a perder dinero en lo que es el negocio legal y en cambio obtendrá su ganancia ilegal de apropiarse las cuotas de IVA. Si el saldo neto es positivo lo realizará porque ofreciendo precios interesantes a C, que estén por debajo del mercado, va a vender muchos más teléfonos y de esta forma obtener más beneficios de su “negocio” de apropiarse del IVA que van a pagar los consumidores finales.

Como el operador B es una sociedad pantalla la mercancía realmente va a ir físicamente desde el operador extranjero A hasta las instalaciones de C. Normalmente B estará domiciliado en un domicilio particular con un fax con el que realizar los pedidos reales o simulados.

5.3.2 Fraude de entregas

En este fraude un operador va a simular realizar una entrega intracomunitaria de mercancías cuando en realidad está realizando una operación interior. Como consecuencia de ello ese operador va a obtener una devolución indebida de IVA. Se trata de un tipo de fraude en el que se “lava” una mercancía del IVA que hasta esa transacción lleva incorporado, esto es, se la “desfiscaliza” o se la deja neta de IVA y en condiciones de integrarla en la economía sumergida lo que provoca fraude en los impuestos indirectos, pero también en los directos, (IS, IRNR, IRPF).

Esquema de Fraude de Entregas²⁴



Ejemplo 3²⁵

“Un operador nacional C vende una mercancía por valor de 100,00€ repercutiendo una cuota del 21% por IVA. El operador B español simula realizar una entrega intracomunitaria mientras que lo que realmente hace es una entrega interior por importe de 110,00€ a un operador D quien finalmente lo vende a los consumidores finales a un precio de 115,00€. Evidentemente estas dos últimas transacciones se hacen en “negro”, no emitiendo factura ni repercutiendo IVA.

.../...

²⁴ GIL DEL CAMPO, Miguel, MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel, MOLINA ALGUEA, Enrique. La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal ob.cit. pág.87

²⁵ Ibid. pág.87 y 88.

.../...

En este caso, el operador C ha ingresado a la Hacienda Pública el importe de 21,00 € al haber realizado una venta interior que está sujeta a IVA. El operador B vende al operador D por importe de 110,00 € con lo que debió haber ingresado a la HP el importe de 2,1 € (la diferencia entre lo que debió haber repercutido a D 23,1€ y lo que se podía deducir 21,00 €, la cuota soportada en la adquisición) y sin embargo ha obtenido una devolución impropcedente de 21,00 € puesto que en su declaraciones de IVA se va a deducir la cuota soportada de C por haber simulado una entrega intracomunitaria. El perjuicio total para la HP sería **24,15 €** que es la devolución obtenida impropcedentemente por B más la cuota de IVA que éste debió haber ingresado de 2,1 € más la cuota de IVA que D debió haber ingresado por importe de 1,05€ (debió haber repercutido a los consumidores finales 24,15 € y haberse deducido lo soportado de B por importe de 23,1 €).

Además, puede haber un fraude en el Impuesto sobre Sociedades si las facturas falsas que B emite a A son por un importe inferior al valor de venta de las mercancías a D. Por supuesto, B contabilizará las facturas falsas como si fueran reales. Si, por ejemplo, simulara haber vendido las mercancías a A por importe de 103,00 € entonces habría un beneficio de 7,00 € que no va a declarar en el Impuesto de Sociedades (IS). Como las mercancías han entrado ya en el circuito “en negro” de la economía, D tampoco va a declarar en su impuesto directo personal (IS o IRPF) el beneficio de 5,00 € que obtiene cuando lo vende a los consumidores finales”.

Para que una entrega intracomunitaria esté exenta y dé derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición interior previa, el operador español debe probar que los bienes han sido expedidos o transportados al territorio de otro estado miembro con destino al adquiriente. Los bienes deben salir del territorio nacional aun cuando la expedición o transporte se realice por el vendedor, por el adquiriente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores. Otro requisito esencial es que el comprador

extranjero esté dado de alta y tenga número de registro de IVA en su país de origen. Si se incumple cualquiera de estos dos requisitos el operador español pierde la exención y su entrega si está sujeta y no exenta como si fuera una entrega interior.

Ello implica que si B quiere defraudar a la Hacienda Pública, debe o bien mandar las mercancías para luego volverlas a introducir en el territorio nacional ocultando cualquier prueba que justifique esta vuelta, o bien puede falsificar los documentos de expedición al exterior, entre los que están los CMR²⁶ (un documento de transporte en el que firman todas las partes, el expedidor, el transportista y el receptor; por tanto tiene que falsificar las firmas del transportista y el receptor de la mercancía).

En cuanto al segundo requisito, el operador B que decida defraudar tiene que aceptar los servicios de cualquier intermediario (persona física o jurídica) que le preste su número de operador de IVA o bien puede él mismo crear una sociedad en el país de destino, darse de alta en su registro de IVA y luego no presentar declaraciones allí (o presentarlas negativas por internet y así no aparecer como incumplidor de obligaciones formales). Por supuesto, esta sociedad estará ilocalizable en el Estado X. Las autoridades fiscales de ese país van a poder controlar a través del VIES (el sistema informático que se creó en 1993 para controlar las operaciones intracomunitaria) que la sociedad A tiene cuantiosas adquisiciones intracomunitarias pero no presenta declaraciones fiscales, por lo que deberían alertar a las autoridades fiscales de donde provienen las mercancías que estamos ante un posible fraude de IVA. No siempre este control se realiza y cuando se realiza suele ser demasiado tarde. También puede ocurrir que el operador B “usurpe” un número de operador de alguna empresa del supuesto país de destino de las mercancías.

²⁶ Convenio relativo a la normativa internacional reguladora del transporte internacional por carretera (CMR, del francés *Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route*). El CMR, también conocido como carta de porte CMR, regula el transporte de mercancías de todo tipo en camión. Se aplica obligatoriamente en el transporte internacional por carretera cuando el lugar de recepción y el de entrega de una mercancía están en dos países distintos. El convenio es válido en todos los países miembros de la Unión Europea.

5.3.3 Fraude Carrusel

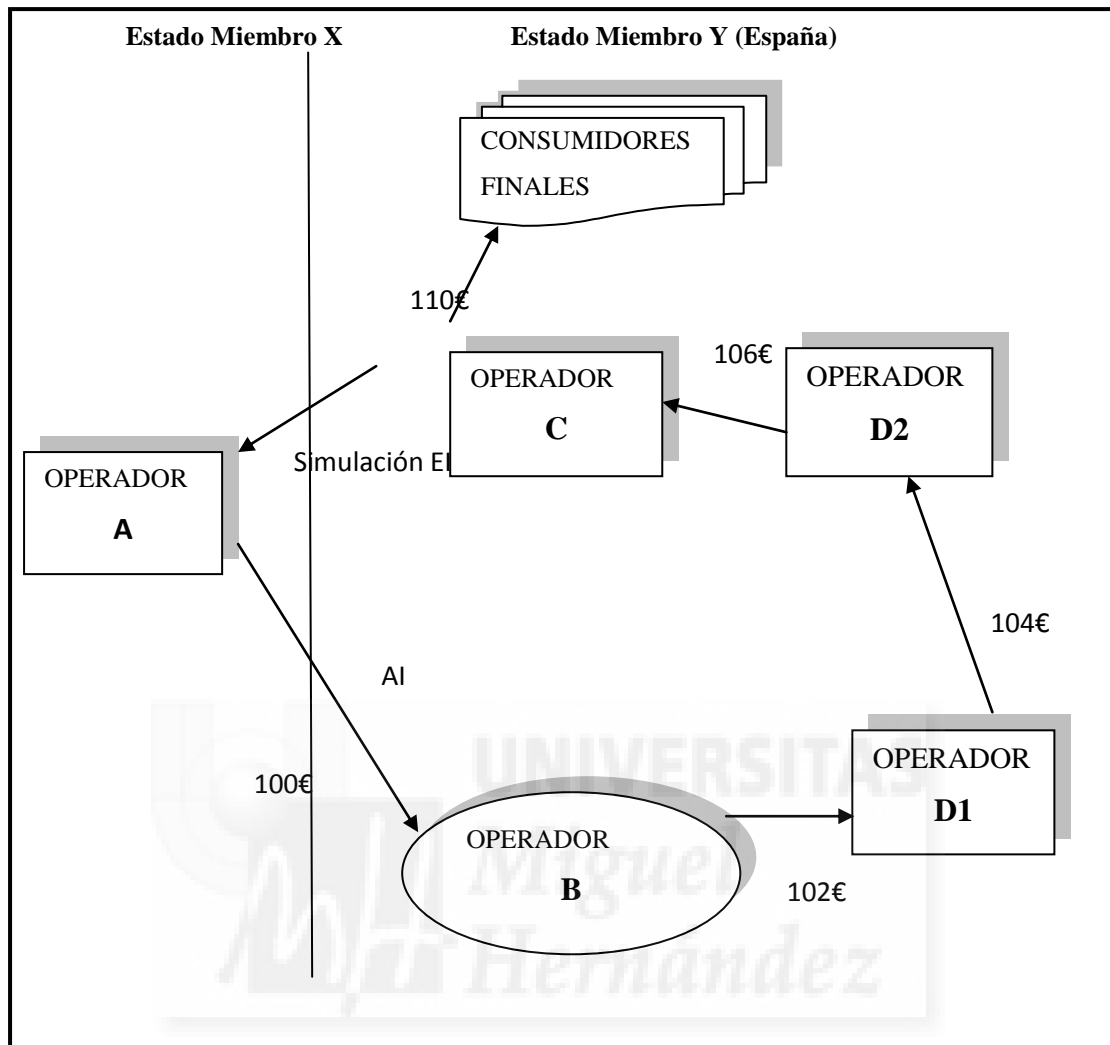
Es el fraude más complejo, sofisticado, bien organizado y estructurado, debido al número y a la dispersión geográfica de los agentes que intervienen entre los que hay empresas reales y ficticias todas ellas mezcladas para dificultar su persecución. Sus organizadores buscan fórmulas con las que justificar ante las Autoridades las operaciones simuladas que se dan en este tipo de fraude, existen movimientos de fondos que tratan de simular los pagos y cobros para aparentar que las operaciones son reales aunque en las cuentas bancarias sólo suelen aparecer los pagos a clientes y cobros a proveedores, pero no se reflejan pagos que habitualmente hace una sociedad que realiza una verdadera actividad económica, como puede ser el pago de nóminas al personal, domiciliaciones de luz, agua, teléfono etc.

El fraude carrusel consiste en: entra o se simula que entra una mercancía en España procedente de una empresa de la Unión Europea a favor de una sociedad “trucha” española; en poco tiempo la mercancía vuelve a salir o a simular salir hacia otro Estado Miembro.

Las características de un “fraude carrusel” son la simulación, a través de un proceso de facturación, de operaciones mercantiles. Estas operaciones tienen por objeto la obtención de “devoluciones” de un IVA que no ha sido ingresado en la Hacienda Pública.

En la figura 4 incluimos un gráfico simplificado de un fraude de este tipo, aunque debemos advertir que, en la actualidad, se suele complicar bastante más haciendo que intervengan muchas más empresas situadas en diferentes Estados miembros.

Esquema de Fraude Carrusel²⁷



La empresa A que vamos a denominar empresa conductora o canalizadora (en terminología anglosajona “*Conduit Company*”), situada en un Estado miembro realiza una entrega intracomunitaria de mercancías a la empresa B, que es una “trucha”. El operador B realiza una adquisición intracomunitaria, con lo cual introduce las mercancías exentas de IVA al país donde se va a ejecutar el fraude y posteriormente o a la vez realiza una entrega interior a la empresa C, denominada agente o distribuidor (en terminología anglosajona “*bróker*”). En esta entrega interior, B repercute pero no ingresa el IVA a C quien realiza una entrega intracomunitaria al país primero del que procedían las mercancías. El operador C solicita devolución de las cuotas soportadas en la

²⁷ GIL DEL CAMPO, Miguel, MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel, MOLINA ALGUEA, Enrique. La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal ob.cit. pág. 89

adquisición interior a B puesto que la entrega intracomunitaria se beneficia de una exención plena²⁸, esto es, la entrega está exenta y se tiene derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en la adquisición previa. Como el que se beneficia sobre todo es el operador C, que es una empresa establecida (a veces muy importante) normalmente se interponen una o varias empresas D entre el operador desaparecido y el agente con lo cual se consigue dar una apariencia de verosimilitud económica a la operación. A las empresas D se las denomina empresas “*buffer*” o empresas “pantalla”. Como también ocurre con C, las empresas D son operadores o comerciantes reales (tienen actividad real, operan habitualmente en el mercado en cuestión con anterioridad a su participación en la trama de defraudación) no son operadores desaparecidos.

Como vemos en el cuadro siempre tiene que haber al menos un operador desaparecido B en el país donde se va a cometer el fraude. Este operador B cumple la función de librar a las mercancías de las cuotas de IVA, las introduce en el territorio nacional libres de impuestos si bien simula venderlas a otros operadores nacionales repercutiendo el IVA. El operador B es una “empresa” desaparecida, normalmente está domiciliado en algún domicilio de conveniencia donde hay domiciliados muchos más operadores desaparecidos, o bien en algún domicilio particular.

En el fraude carrusel la mercancía puede existir, de modo que se introducen en el territorio nacional mercancías que finalizan saliendo de nuevo a la empresa de donde vinieron o a otras intermediarias, o bien, en la mayoría de los casos, la mercancía es “virtual” no existe, sino que únicamente tiene realidad

²⁸ Las operaciones exentas se refieren a entregas de bienes y prestaciones de servicios que la Ley del IVA establece que no deben ser sometidas a gravamen. En el IVA se pueden distinguir las exenciones plenas y las exenciones limitadas.

Las exención plena se aplica a las exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones (por ejemplo entregas intracomunitarias) e implica que el empresario o profesional que realiza la exportación, y que no repercute el impuesto, pero si se le permite deducir el IVA soportado.

La exención limitada supone la ausencia de tributación en la entrega del bien o servicio objeto de la exención, pero sin posibilidad de deducir el IVA soportado en los productos y servicios incorporados a la producción, del bien o servicio, objeto de exención, lo cual obliga al empresario a trasladar a los precios esas cuotas soportadas y no deducidas. Algunos ejemplos de operaciones que tienen exención limitada: los servicios sanitarios, educativos, sociales, culturales, operaciones de seguro y financieras entre otras.

la documentación comercial de la misma. Solo hay soporte documental, no hay soporte físico. Pueden darse casos mixtos, de modo que en la primera vuelta del carrusel la mercancía exista pero en la segunda y sucesivas ya no. Evidentemente cada vuelta al circuito origina una devolución de IVA impropio.

Ejemplo 4²⁹

“Supongamos una trama de fraude con un operador desaparecido B que realiza una adquisición intracomunitaria al operador extranjero A por importe de 100,00 € y transmite la mercancía al operador nacional D1 por importe de 102,00 € y este a otro operador intermediario D2 por importe de 104,00 €, quien a su vez lo transmite a otro operador nacional C por importe de 106,00 €. Este último simula la realización de una Entrega Intracomunitaria al operador A cuando realmente lo que hace es vender las mercancías en el mercado interno a consumidores finales por importe de 110,00 € no repercutiendo el IVA correspondiente. El operador C solicita una devolución de IVA por importe de 16.96 € (vuelta 1)

En la segunda vuelta ya no hay mercancía real, sino que se emiten todos los documentos comerciales (facturas, albaranes, documentos de transporte etc.) como si la mercancía existiese, incluso se mandan cajas vacías a través de empresas de mensajería internacionales simulando el envío de mercancías”.

Respecto al tema que estamos tratando resulta interesante comentar alguna sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE).

Consideramos en primer lugar la Sentencia del TJCE de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries* y otros, C384/04, Rec. P. I-4191, apartados 11 a 13. En el apartado 11 se describe el “fraude en la adquisición”, y en los apartados 12 y 13 el “fraude carrusel”. “El objeto del litigio versaba sobre

²⁹ GIL DEL CAMPO, Miguel, MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel, MOLINA ALGUEA, Enrique. La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal ob.cit. pág. 90

la posible incompatibilidad de una norma nacional con determinados preceptos de la Sexta Directiva. El Estado miembro en cuestión había adoptado una serie de medidas legales para combatir el fraude en el IVA que, básicamente, consistían en la atribución a los órganos competentes de la Administración tributaria de facultades de exigir la constitución de garantías para reconocer un crédito por el tributo. También se establecía la responsabilidad solidaria de los consecutivos proveedores en caso de impago del impuesto, cuando concurría una serie de circunstancias que, básicamente consistían en que el sujeto pasivo en el momento de la entrega sabía, o razonablemente podía sospechar, que todo o parte del IVA correspondiente no sería pagado. Esta responsabilidad solidaria era para determinados bienes, tales como teléfonos y demás equipos de telefonía o telecomunicaciones, y para ordenadores y diverso material de informática, objeto habitual del fraude en adquisiciones.”³⁰

Sentencia del TJCE de 6 de julio 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Rec. P. I-6161. Asunto *Kittel y Recolta Recycling*.

“En esta sentencia se cuestionaba el derecho a deducir el IVA soportado en operaciones implicadas en fraudes de tipo “carrusel”, en que se vieron envueltas las sociedades *Recolta y Computine*. La negativa de la Administración se basaba en que los contratos a que se referían las facturas, de acuerdo con el derecho civil belga, eran nulos de pleno derecho por ser su causa ilícita imputable al vendedor, ya que tales operaciones tenían como finalidad la realización de un fraude fiscal. El TSJUE se pronunció en el sentido de que cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional, según la cual la anulación del contrato de venta³¹ implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado, siendo irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en ese Impuesto o de otros fraudes. En

³⁰ Las tramas de fraude en el IVA: la STS de 23 de mayo de 2012 (asunto *Investrónica*) y la STJCE en el asunto *Mahaében Kft* y otros. Por José Antonio Barciela Pérez .Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi número 10/2013 parte Legislación. Edición digital.

³¹ En virtud de una norma de Derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor.

cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo 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 denegarle el derecho a deducir”.³²

En el siguiente apartado del presente trabajo pasamos a examinar las consecuencias que tiene este tipo de fraude.

6. CONSECUENCIAS DEL FRAUDE

Las consecuencias que ocasiona el fraude en el IVA como en cualquier otro impuesto son muy graves y tienen consecuencias importantes como es la reducción de la recaudación para la Hacienda Pública, y no es solo que se deje de recaudar sino que además los defraudadores obtienen ingresos de las arcas públicas. A raíz del incumplimiento de los pagos a la Hacienda Pública por los defraudadores, el mercado también sufre sus consecuencias distorsionando su funcionamiento, el impago de impuestos hace posible que las mercancías se puedan vender más baratas en determinados sectores, de esta manera los empresarios que cumplen con sus obligaciones tributarias se encuentran en desventaja y se vean obligados a retirarse por la imposibilidad de competir en el mercado.

¿Qué medidas toma la Administración Tributaria para acabar con este tipo de fraudes? A continuación veremos las nuevas directrices que se establecen en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014.

³² Las tramas de fraude en el IVA: la STS de 23 de mayo de 2012 (asunto Investrónica) y la STJCE en el asunto Mahaében Kft y otros. Por José Antonio Barciela Pérez .Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi número 10/2013 parte Legislación. Ob.cit..

7.- LUCHA CONTRA EL FRAUDE

7.1.- Plan Anual de Control Tributario y Aduanero

Por resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015.³³

En su punto número 6 de esta Directiva se hace referencia al fraude organizado en tramas de IVA y expone lo siguiente:

La lucha contra el fraude organizado ha constituido una prioridad de la Agencia Tributaria desde su creación. Por ello continuarán las actuaciones de control en las tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido. Respecto a las estructuras organizadas de fraude, se atenderá especialmente a la detección y regularización de aquellas operaciones fraudulentas dirigidas a dificultar la exigencia de responsabilidades tributarias a los titulares de las sociedades. En particular, serán objeto de especial seguimiento las siguientes operaciones o colectivos:

- Control dirigido a impedir la aparición de tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias con una estrategia orientada a la detección temprana de dichas tramas utilizando los procedimientos previstos en la normativa comunitaria y que se desarrollará mediante la realización de las actuaciones de investigación y de control preventivo del Registro de Operadores Intracomunitarios, y en su caso, la judicialización temprana de los expedientes.

- Control sobre los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal. En particular, analizará la información periódica a suministrar por parte de los titulares de los establecimientos respecto a la repercusión de las cuotas de los Impuestos Especiales.

³³ “BOE” número 60, de miércoles 11 de marzo de 2015, Sec.I. pág. 22350 y 22351.

- Detección de esquemas organizados de fraude a través de los que se produce la adquisición masiva y por precios simbólicos de sociedades sobre las que recaen o van a recaer importantes contingencias fiscales, por parte de personas ilocalizables, con el fin de facilitar la elusión de las responsabilidades tributarias de todo tipo en las que hubieran incurrido los anteriores titulares de dichas sociedades.
- Detección temprana de las sociedades orientadas a la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión Aduanera reduciendo los tributos exigibles con ocasión de la importación.

En la siguiente noticia que publicaba el periódico El Mundo el día 4 de febrero de 2015 se hace referencia a la lucha contra el fraude en el IVA.

En la noticia se relata cómo, agentes de la Agencia Tributaria llevaron a cabo una gran operación contra el fraude en el IVA, esta operación llamada “Flash” se estaba desarrollando en Madrid capital y en varias localidades de la Comunidad. El resultado fue de unos 25 detenidos y un registro de seis inmuebles, además de requisar vehículos de lujo y numerosa documentación.

En la operación se ha investigado un fraude a Hacienda de alrededor de 40 millones de euros en la importación de productos de electrónica como teléfonos móviles, tabletas, etc.,

La organización operaba camuflada en un entramado empresarial que ha complicado mucho la investigación, en la que han participado agentes de Vigilancia Aduanera (DAVA) y la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), junto a otros departamentos de la Agencia Tributaria.

Los detenidos eran los responsables de empresas legales que servían de pantalla. Estos, a su vez controlaban otras empresas denominadas “trucha”, en las que figuraban testaferros, en ocasiones con sede en diversos países de la Unión Europea.

Las empresas “trucha” compraban los productos electrónicos a otras empresas muy difíciles de rastrear que los investigadores llaman “trucha de motas”. Estas truchas de motas, adquirían productos dentro de la UE exentos de IVA y se los vendían a las empresas “trucha” que si deberían pagar el IVA pero no lo hacen, y esta se lo revende, también sin IVA, a las empresas pantalla de la trama.

Cuando Hacienda reclamaba el IVA a la empresa pantalla, los detenidos alegaban que le correspondía pagarlo a la empresa “trucha”. Pero el problema es que las “trucha” se disolvían en apenas unos meses, por lo que ya se perdía el rastro. Así las empresas pantalla conseguían reventar el mercado con productos mucho más baratos porque no habían pagado el IVA.

En definitiva, a fuerza de poner intermediarios difíciles de localizar, esta organización se ha beneficiado de las ventajas fiscales europeas engañando a Hacienda. La investigación ha sido dirigida por un juzgado de instrucción de Alcorcón, donde están algunas de las oficinas de los detenidos.

7.2.-La Asistencia Mutua³⁴

La Asistencia Mutua es un intercambio de información entre los Estados miembros que permite a un país participar en las investigaciones sobre deudas tributarias en otros países de la Unión Europea, y su objetivo es garantizar la ejecución efectiva de la deuda.

El acuerdo de Asistencia Mutua no solo afecta al intercambio de información, sino también a la recaudación de créditos u otros fines de naturaleza tributaria. Es decir, si nos establecemos en Francia, este país podrá embargarnos por deudas que hemos dejado en España.

³⁴ MORENO VALERO, Pablo Antonio. El fraude en el IVA y sus desencadenantes. <http://www.hacienda.go.cr/cifh/sidovih/uploads/archivos/Articulo/El%20fraude%20en%20el%20IVA%20y%20sus%20desencadeantes.pdf>

Esta cooperación como medida preventiva puede ser un instrumento clave a la hora de intentar impedir que las tramas de fraude actúen. El problema es que esta cooperación se encuentra más desarrollada en el ámbito del intercambio de información que en el ámbito de la recaudación tributaria y sería importante que se desarrollara en los dos ámbitos al mismo nivel.

El escaso desarrollo en la recaudación tributaria se debe, sobre todo, a razones políticas. Los Estados miembros consideran que establecer unos mecanismos de cooperación administrativa a la recaudación supondría un intrusismo extraterritorial de la soberanía financiera del Estado.

El problema básico con el que se encuentra la recaudación de la misma manera que la cooperación a nivel de información es la imposibilidad para el Estado que lo solicita actuar y desplegar sus mecanismos de control fuera de su ámbito territorial.

Cabe señalar que los Estados miembros no están dispuestos a ceder soberanía en aspectos que son tan propios de un Estado como la recaudación tributaria.

8. CONCLUSIONES

Después de haber investigado sobre el fraude fiscal para realizar este trabajo, he podido observar la gran transcendencia social y económica que tiene el no cumplir con las obligaciones tributarias. Como bien se dice “Hacienda somos todos” y todos para lo bueno y para lo no tan bueno.

¿Qué sucedería si todos decidiéramos eludir el pago de nuestros impuestos? Está claro que no podríamos disfrutar de una enseñanza pública, y por supuesto tampoco tendríamos sanidad pública. Cada ciudadano tendría que pagar de su bolsillo la educación de sus hijos, el médico, los medicamentos y ni que decir tiene que no existirían las pensiones, y un sinfín de servicios que ahora disfrutamos de forma gratuita. Todo esto parece ser un motivo importante para

que todos nos concienciamos de que hay que acabar de una vez para siempre con el fraude fiscal.

Y por supuesto sin olvidarnos de la gran cantidad de empresas que cumplen con sus obligaciones fiscales y que sin embargo tienen que abandonar el mercado porque no pueden competir con empresas que abaratan la mercancía a costa de no ingresar los impuestos correspondientes y además beneficiarse de unas devoluciones que no les pertenece; es inmoral e indignante y no se debe tolerar que esto siga ocurriendo.

Como hemos podido comprobar a lo largo de todo el trabajo el problema del fraude del IVA supone una gran amenaza contra la economía y no sólo de nuestro país sino del resto de los Estados. Son tramas muy bien organizadas y con un conocimiento de los puntos débiles del sistema tributario, por ese motivo se tienen que reforzar esos puntos para poder atajar el problema de la manera más rápida y eficaz.

Para poder acabar con el fraude del IVA se deberían de tomar una serie de medidas como las que se detallan a continuación, entre otras:

- 1) Una medida importante, sería la colaboración de aquellos empresarios que se ven perjudicados por la competencia desleal de otros que no cumplen con sus obligaciones tributarias, si se denunciara esas actuaciones dando a conocer los nombres de los defraudadores, se podría tener información sobre ellos y poder actuar lo antes posible para que no cometieran el fraude.

- 2) Ser más exigente y aumentar los requisitos a la hora de permitir la inscripción de una empresa en el Registro de Operadores Intracomunitarios. Como se ha expuesto en el trabajo, para poder realizar operaciones intracomunitarias exentas de IVA, una empresa debe estar inscrita en este registro. Sería muy importante que antes de aceptar la inscripción de cualquier empresa se llevara a cabo una inspección de los domicilios fiscales, y comprobar si realmente dispone de los recursos humanos y de las instalaciones necesarias para llevar a cabo su actividad.

- 3) Existe una necesidad de aumentar los recursos materiales y humanos, para poder llevar a cabo un control y seguimiento de expedientes. Está claro que para ello es necesaria una gran inversión económica, que con total seguridad será menor que la cantidad que se defrauda por no disponer de esos recursos.
- 4) El intercambio de información entre países es complicado y lento, a ello hay que sumarle las dificultades del idioma, lo que ocasiona que sea realmente compleja la comprobación de las operaciones que se realizan entre distintos Estados. Hay que agilizar el intercambio de información de las operaciones, con programas informáticos, donde se puedan comprobar de manera simultánea, los datos de todos aquellos que intervengan en operaciones intracomunitarias, (proveedores, clientes y transportistas) entre los distintos Estados.
- 5) En cualquier caso es muy importante la educación tributaria del contribuyente. Es fundamental que los ciudadanos crezcan con una concienciación social y que vean en el fraude conductas insolidarias que no tienen cabida en nuestra sociedad. La Agencia Tributaria tiene un buen programa de educación cívico tributario del que deberían potenciar su conocimiento.
- 6) Ante todo la clase política debería dar ejemplo a los ciudadanos, condenando a todo político que eluda el pago de sus impuestos defraudando a la Hacienda Pública.

En definitiva nos encontramos ante un grave problema de fraude en las tramas del IVA, que a los expertos en el tema les está costando mucho esfuerzo a lo largo del tiempo encontrar soluciones. Es necesario mejorar e implantar más medidas contra este tipo de fraude atendiendo a la poca efectividad de los medios tradicionales cuando se trata de operaciones llevadas a cabo por tramas organizadas, ya que en lugar de extinguirse son cada vez más numerosas y sofisticadas.

BIBLIOGRAFÍA

BARCIELA PÉREZ, José Antonio. Las tramas de fraude en el IVA. Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi número 10/2013 parte Legislación. Consultado el 28 de agosto de 2015.

<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4725488>

CABRERA FERNANDEZ, José Manuel. Todo IVA 2013. S.A. CISS, Valencia 2013.

CAMARERO GARCIA, Jesús. El “fraude carrusel” en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo. Consultado 27 de agosto de 2015.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/27_10.pdf

CAMARGO HERNANDEZ, D.F .Evasión fiscal: un problema a resolver. Edición electrónica 2005. Consultado el 28 de agosto de 2015.

www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/

Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. Informe 2014. Consultado 30 de agosto de 2015.

<http://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>

GAVÁ I ARJALAGUER, M. Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA. Cuadernos de Formación de la AEAT. Colaboración 24/08. Volumen 6/2008. Consultado el 28 de agosto de 2015.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_24_08.pdf

GIL DEL CAMPO, Miguel, MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel, MOLINA ALGUEA, Enrique. La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal 1ª ed. Edición Fiscal CISS. Valencia febrero 2007.

GONÇALVEZ PEREIRA,C. Aspectos generales del IVA en el tráfico intracomunitario de bienes y servicios. Consultado 20 agosto 2015.

https://www.icex.es/icex/wcm/idc/groups/public/documents/documento_anexo/mde0/mjx/~edisp/dax2014291094.pdf

LALANNE, Guillermo A. Economía de opción y fraude de Ley en el derecho tributario. Consultado 30 de agosto de 2015.

http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf

LINARES GIL, Maximino J. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Consultado 30 de agosto de 2015.

http://www.indret.com/pdf/225_es.pdf

LUCAS DURÁN, Manuel. Instituto de Estudios Fiscales. Consultado el 31 de agosto de 2015.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2006_21Feb_Lucas.pdf

MENDEZ CORTEGANO, Ignacio, PUJANTE GIL, Juan Antonio. Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario. Consultado el 28 de julio de 2014.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_30_08.pdf

MIRANDA FUERTES, Nuria, DE NAVASCUÉS AYBAR, Susana. El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo. Cuadernos de Formación. Colaboración 10/12. Volumen 15/2012. Consultado el 30 de agosto de 2015.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_10.pdf

MORENO VALERO, Pablo Antonio. El fraude en el IVA y sus desencadenantes. Consultado el 22 de agosto de 2014.

<http://www.hacienda.go.cr/cifh/sidovih/uploads/archivos/Articulo/El%20fraude%20en%20el%20IVA%20y%20sus%20desencadeantes.pdf>

VV.AA, ALIAGA AGULLO, Eva (coord.) Ordenamiento tributario español los impuestos, 2ª ed. Tiran lo Blanch, Valencia 2013.

VV.AA, LUCAS DURAN, Manuel (coord.) Derecho Financiero y Tributario 3ª ed. Tecnos. 2013.

WEBGRAFÍA

Agencia tributaria. Consultado el 28 de agosto de 2015.

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

Boletín Oficial del Estado número 60 de miércoles 11 de marzo de 2015. Consultado el 30 de agosto de 2015.

<https://www.boe.es/boe/dias/2015/03/11/>

Consejo General del Poder Judicial. Consultado el 8 de agosto de 2015.

<http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/6422466/tributario/20120702>

FERNANDEZ NAVARRETE, Donato. La armonización fiscal. Consultado el 29 de agosto de 2015.

<https://www.google.es/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=la+armonizaci%C3%B3n+fiscal+donato+fernandez+navarrete>

Noticias Jurídicas. Art. 108 de Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Consultado el 28 de agosto de 2015.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/124-1988.t9.html

Noticias jurídicas. Art. 16 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Consultado el 28 de agosto de 2015.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t1.html

