



Universidad de Valladolid

Facultad de CC. Sociales, Jurídicas y de la Comunicación

GRADO EN DERECHO

TRABAJO FIN DE GRADO

**DELITO FISCAL EN EL IVA: FRAUDE TRUCHA Y
FRAUDE CARRUSEL**

Trabajo presentado por:

Diego Pedriza Alonso

Tutor:

Covadonga Mallada Fernández

Segovia, junio 2019

ÍNDICE:

1. Introducción.....	5
2. Aproximación al concepto de delito contra la Hacienda Pública.....	7
2.1. Infracción tributaria.....	7
2.2. El Delito fiscal.....	8
3. Fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).....	12
3.1. IVA: concepto y naturaleza.....	12
3.2. Normativa básica reguladora del IVA.....	13
3.3. Ámbito de aplicación y sujetos sobre los que recae el pago del impuesto.....	14
3.4. Hecho imponible.....	16
3.5. Exenciones.....	17
3.6. Tipos de gravamen.....	22
3.7. Deducciones.....	25
3.8. Obligaciones formales.....	25
4. Modalidades de fraude tributario del IVA.....	28
4.1. Transacciones intracomunitarias del IVA.....	28
4.2. Declaración de las transacciones intracomunitarias del IVA.....	29
4.3. El fraude de las Sociedades trucha o missing trader.....	30
4.4. El fraude carrusel.....	32
4.5. Lucha contra el fraude del IVA en operaciones intracomunitarias.....	35
5. Conclusiones.....	38
6. Anexos.....	40
7. Bibliografía.....	41

RESUMEN

Actualmente, con motivo de la globalización, existe un mercado común en el que se mueven las empresas con ciertas facilidades financieras a la hora de llevar a cabo sus operaciones comerciales. En este trabajo, se presenta un marco teórico con la intención de dar una explicación, lo más sencilla posible, de todo lo relativo al funcionamiento del Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA), así como de algunos ejemplos de los diferentes y más actuales fraudes que se están llevando a cabo en la práctica en el ámbito de la Unión Europea. Se trata de dos operaciones fraudulentas: el fraude mediante sociedades trucha y otra, más compleja que lleva a las anteriores un paso más allá, el fraude carrusel. Además, la intención de presentar las dificultades que encuentran las autoridades tributarias para el control de estas actividades fraudulentas y los tipos penales que encontramos en la legislación española sancionadores de aquellos sujetos que las lleven a cabo en la práctica, entre las que encontramos el delito o las infracciones, dependiendo de la cantidad defraudada.

PALABRAS CLAVE

Carrusel, delito fiscal, fraude, IVA, sanción, tributo, trucha.

ABSTRACT

Currently, due to globalization, there is a common market in which companies operate with certain financial facilities in its commercial operations. This work presents a theoretical framework with the intention of providing, as simple as possible, an explanation about the functioning of IVA and some examples of various frauds that are put in place commonly today in the European Union. Also, I intend to bring forward the challenges faced by tax authorities for controlling fraudulent activities. Finally, we will examine the types of criminal offense that punish fraudsters.

KEY WORDS

Carousel VAT fraud, tax fraud, fraud, IVA, punishment, tax, missing trader.

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
CEE	Comunidad Económica Europea
CP	Código Penal
EHA	Ministerio de Economía y Hacienda
HAC	Ministerio de Hacienda
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LO	Ley Orgánica
NIF	Número de Identificación Fiscal
NOI	Número de Operador Intracomunitario
núm.	Número
pág.	página
párr.	párrafo
RD	Real Decreto
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios
s.f.	Sin fecha
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea
UHT	Ultra High Temperature (Temperaturas Ultra Altas)
VIIES	Vat Information Exchange System

1. INTRODUCCIÓN.

Con el Trabajo de Fin de Grado titulado “Delito fiscal en el IVA: fraude trucha y fraude carrusel” se presenta el último proyecto para dar fin a la titulación Grado en Derecho en la Universidad de Valladolid.

Resulta ciertamente curioso el aumento del fraude del IVA en el ámbito de la Unión Europea. Esto es, debido a las técnicas comerciales intracomunitarias que ofrecen ciertas ventajas tributarias y pueden ser un aliciente para que ciertos operadores lleven a cabo este tipo de tramas fraudulentas del tributo. Ante este creciente acontecimiento, la Comisión Europea se ha visto obligada a reaccionar y tomar partido de una manera más contundente de como se venía haciendo hasta la fecha. Es por esto, que ha anunciado un conjunto de medidas novedosas con el fin de combatir el fraude del IVA, el cual, según datos fiables publicados por la propia Comisión, puede traducirse en una pérdida de ingresos para los Estados miembros de la Unión Europea de más de 50.000 millones de euros cada año.

Ante estas circunstancias que acontecen en la actualidad, el texto tiene como principal propósito dar una explicación sencilla y didáctica, fundamentada en derecho, sobre el funcionamiento del Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA), de modo que podamos conceptualizar de una manera precisa el tipo de tributo, el gravamen aplicado en el territorio de aplicación del mismo, en este caso en la Nación española, así como el funcionamiento general del impuesto para las operaciones que son gravadas con él. Pero no sólo vamos a centrar este estudio y explicación en el IVA que se aplica dentro de las fronteras de nuestro Estado, sino que, además, vamos a examinar lo que sucede con el impuesto a la hora de realizar por parte de empresarios y/o profesionales ciertas operaciones de adquisición de bienes y servicios dentro del espacio comunitario de la Unión Europea. De este modo se dará conocimiento de la manera y lugar de tributación, así como las operaciones que quedan fuera del gravamen tal y como lo establecen las leyes vigentes.

Aprovechando estas exenciones fiscales ofrecidas por las legislaciones vigentes, que otorgan un enorme beneficio a los operadores del mercado comunitario para llevar a cabo la compraventa de bienes y servicios en el mismo, ciertos sujetos elaboran tramas fiscales, del todo ilegales, mediante las cuales defraudan el IVA y que van a ser perseguidas por las autoridades competentes de los Estados miembros ya que van a ocasionar graves perjuicios en sus Haciendas. Son muchos los tipos de acciones delictivas que tienen como objetivo una defraudación del impuesto, pero por ser las tramas más efectivas y llevadas a cabo en la

actualidad nos vamos a centrar en la explicación concreta de dos: las tramas de fraude de IVA mediante la utilización de sociedades “trucha” y los fraudes de tipo carrusel.

Una vez obtenido un conocimiento sobre el funcionamiento y modo de operar de estos fraudes fiscales, se intentará establecer un marco jurídico de ataque para dar castigo a estas prácticas ilícitas. Por esto, cabe establecer una diferenciación de los tipos penales o administrativos de aplicación a cada tipo delictivo, en función de la cantidad monetaria defraudada por el sujeto defraudador. Aquí distinguiremos entre las infracciones tributarias de los delitos fiscales. Todo esto, sin perjuicio de los diferentes problemas con los que las Administraciones de los propios Estados afectados se van a encontrar a la hora de dar castigo a las tramas delictivas.

La elección de este trabajo ha sido la motivación de aplicar a casos que se están sucediendo en el ámbito de las operaciones intracomunitarias actualmente, los conocimientos adquiridos en la titulación del Grado en Derecho, más específicamente en la asignatura de Derecho Financiero y Tributario.

2. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

El texto Constitucional español de 1978 en el artículo 31.1 expresa el mandato a todos los ciudadanos españoles de “contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Por este motivo, los poderes legislativos ofrecerán la cobertura necesaria para que este precepto constitucional sea protegido y acatado por medio de la tipificación de ciertas conductas, de aquellos, destinadas a la defraudación de los tributos. Conductas que se clasificarán dependiendo de la cantidad defraudada como infracción tributaria o como delito fiscal, acudiendo en uno y otro caso a la norma específica que sea de aplicación.

La regulación del delito contra la Hacienda Pública española aparece en el Título XIV del Código Penal de 1995, LO 10/1995, de 23 de noviembre. Concretamente en los artículos del 305 al 310 del CP. En este Título se encuentran varias conductas típicas como son el delito fiscal o la defraudación tributaria (Art. 305), la defraudación a la Seguridad Social (Art. 307), el fraude de subvenciones (Art. 308), la defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades europeas (Art. 305.3) y el fraude de las subvenciones comunitarias (Arts. 306 y 309). Además de esta regulación común del CP, también encontramos legislación especial como es el caso de la Ley General Tributaria, LO 58/2003, de 17 de diciembre, la cual, aunque con menor importancia, también establece entre su contenido un capítulo 2 sobre infracciones y sanciones tributarias.

2.1. Infracción tributaria.

A la hora de hablar de infracciones tributarias debemos acudir a la definición que hace la Ley General Tributaria en su artículo 183 estableciendo como infracción tributaria “*las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”. Por tanto, entendemos que para tratar una conducta como infracción tributaria deben contemplarse tres elementos bien diferenciados: en primer lugar, que exista una ley que tipifique dicha acción como infracción, de lo contrario, cualquier acción u omisión llevada a cabo no se podría considerar como infracción tributaria; en segundo lugar, que esa norma que tipifica la acción u omisión como infracción, establezca a su vez una sanción para dicho comportamiento y por último, en tercer lugar, que la acción u

omisión se lleve a cabo por parte del individuo que la comete mediante dolo, entendiendo éste como un engaño, fraude o simulación llevados a cabo maliciosamente con la intención de dañar.

La LGT diferencia entre tres tipos de infracciones tributarias en el propio artículo 183 apartado 2, considerando que éstas pueden ser leves, graves y muy graves, estableciendo en el artículo posterior, el 184, que “las infracciones tributarias serán calificadas de leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta ley”. Hay que tener en cuenta que para cada uno de los tres tipos de infracciones se va a llevar a cabo una sanción proporcional a la importancia del hecho tipificado legalmente.

En este sentido, el autor MARTÍN QUERALT explica que la fundamentación de la clasificación de las infracciones en leve, grave y muy grave se encuentra en la exposición de motivos y que se realizará según el grado de culpabilidad del presunto infractor. De modo que la infracción será calificada de grave si el infractor la ha llevado a cabo mediante ocultación, si se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada cantidad. Y, por último, serán muy graves si se han utilizado medios fraudulentos en la comisión de la infracción.¹

Hay que destacar que el límite máximo actual para considerar una infracción tributaria como tal, es la defraudación en este tipo de actos de ciento veinte mil euros, y que, cuando se supera este límite de defraudación ya no podemos hablar de infracción tributaria sino de delito fiscal.

2.2. El Delito fiscal.

El delito fiscal se contempla en el Título XIV de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Concretamente viene regulado en el artículo 305 del Código Penal, el cual expone que “el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las

¹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.^a, CASADO OLLERO, G. Varios Autores. *Curso de Derecho Financiero*, Ed. Aranzadi, 8^a Edición, 2011, pág. 508.

devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

En cuanto al bien jurídico protegido de este tipo delictivo, se han manifestado controversias entre la doctrina, aunque para la gran mayoría de esta, lo que se intenta proteger es el patrimonio, en este caso, el patrimonio del Erario Público, dejando en un segundo plano el resto de las argumentaciones doctrinales, considerando éste como el patrimonio general de la Hacienda Pública². La STS de 12 de marzo de 1986 estableció, de ese modo, que se trata de un delito socioeconómico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado, o de las entidades locales o autonómicas. Por este motivo, al entender que se trata de proteger el patrimonio del Estado, éste será el sujeto pasivo del acto delictivo, o en su caso, el ente autonómico, foral o local que va a recibir el perjuicio de la defraudación tributaria que pueda llevar a cabo un particular -sujeto activo- que tenga una obligación fiscal y la cual derive en los actos específicos de la defraudación que detalla el tipo. Concretamente aquel sujeto que ven obligados al pago de tributos, el que obtenga indebidamente devoluciones o, el que disfrute también de manera indebida de beneficios fiscales³.

El comportamiento típico del delito fiscal, podemos encontrarlo en el propio artículo 305 CP que regula este tipo delictivo. Este artículo expone que la conducta criminal es la de defraudar, contemplándose de tres posibles maneras: en primer lugar, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, en segundo lugar, obteniendo indebidamente devoluciones o, en tercer lugar, disfrutando beneficios fiscales de la misma manera indebida. Eso sí, se contemplará como delito fiscal y no como infracción, siempre y cuando, la cantidad defraudada en cualquiera de los tres casos sea superior a los ciento veinte mil euros. En el caso de que la cifra defraudada sea inferior a esa cantidad, no sería considerada como típica en términos penales sino como una infracción administrativa⁴.

² BAJO, M., BACIGALUPO, S. *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2000, pág. 45.

³ MORILLAS CUEVA, L. *Estudios sobre el Código Penal reformado (Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015)*, Ed. Dykinson, S.L., 2015 pág. 697.

⁴ MORILLAS CUEVA, L. *Op. cit.*, pág. 697.

El Código Penal castiga este tipo delictivo siempre y cuando se advierta en los perjuicios patrimoniales para la Hacienda Pública estatal una figura nuclear del tipo como es la defraudación, es decir, ánimo defraudatorio por parte del sujeto activo. Esto se deja claro en la STS de 12 de marzo de 1985 y de 12 de mayo de 1986. Además de ese ánimo defraudatorio, es necesario que éste se lleve a cabo mediante engaño, cometido por omisión o comisión y entendido como una artimaña que sea capaz de inducir a error a la Administración, manifestándose en este sentido la STS de 12 de marzo de 1985⁵.

La pena que señala el Código Penal para los delitos fiscales es prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, a no ser que se hubiere regularizado la situación tributaria del modo que expone el apartado cuarto del artículo 305 CP⁶. También se impondrá la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años como se establece en el párrafo tercero del artículo 305.1 CP⁷.

⁵ BAJO, M., BACIGALUPO, S. *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2000, pág. 50.

⁶ Art. 305.4 CP. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

⁷ MORILLAS CUEVA, L. *Estudios sobre el Código Penal reformado (Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015)*, Ed. Dykinson, S.L., 2015, pág. 699-700.

Junto con este artículo 305 CP encontramos el artículo 305 bis, el cual habla de ciertas circunstancias que pueden darse en el hecho delictivo y por las cuales, la pena debiera ser diferente de la contemplada en el artículo inmediatamente anterior. En el artículo 305 bis se determina lo siguiente:

1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

El delito de defraudación tributaria en relación con la Unión Europea viene tipificado en el artículo 305.3 del CP. Este precepto del Código Penal establece las mismas penas para las mismas o muy similares conductas descritas en el apartado 1 del artículo, eso sí, siempre y cuando, se cometan contra la Hacienda Pública de la Unión Europea. La única diferencia que se advierte en este precepto legal es la cantidad defraudada, la cual, debe exceder de los 50.000 euros⁸.

⁸ CAZORLA PRIETO, L. M.^a. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Aranzadi, 17^a Edición, 2017, pág. 509-510.

3. FRAUDE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).

3.1. IVA: concepto y naturaleza.

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente el consumo de bienes y servicios⁹. Esta naturaleza del tributo viene recogida por el artículo 1 de la Ley del IVA que además expone el gravamen, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, en las siguientes operaciones¹⁰:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

En cuanto al funcionamiento de este tributo, se establece mediante un mecanismo concreto, el cual, es explicado de una manera muy sencilla por la Agencia Tributaria en base a la obligación legal de favorecer el acceso del contribuyente a la información fiscal¹¹. De ahí que los particulares puedan conocerlo con un simple vistazo al Manual Práctico de IVA que la Agencia Tributaria expide cada año, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. De modo que en la aplicación del IVA por los empresarios o profesionales se pueden distinguir dos aspectos¹²:

- 1.º Por sus ventas o prestaciones de servicios repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.
- 2.º Por sus adquisiciones soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas.

En resumen, en cada liquidación, los empresarios o profesionales se ven obligados a declarar el IVA a sus clientes por las ventas que hayan llevado a cabo, restando de éste el IVA

⁹ Manual Práctico IVA 2018, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, pág. 8.

¹⁰ Dichas clases de operaciones vienen recogidas en el art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE núm. 312, de 29/12/1992), a partir de ahora Ley sobre el IVA.

¹¹ Artículo 34 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria sobre derechos y garantías de los obligados tributarios.

¹² Manual Práctico IVA 2018, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, pág. 8.

soportado en las compras y adquisiciones a sus proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo.

Si el resultado es positivo debe ingresarse en el Tesoro. Si es negativo, normalmente, deberá ser compensado en las autoliquidaciones siguientes. Cabe destacar que el IVA se liquida trimestralmente y que si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo o si se trata de sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual, en cualquier declaración, se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones siguientes.

Para tenerlo más claro, veamos un ejemplo típico del funcionamiento del IVA:

“Un empresario que se dedica a la venta de mobiliario de cocina, en el último trimestre ha obtenido como ingresos 20.000€ más 4.200€ de IVA (el 21% sobre 20.000€). En ese mismo trimestre, los gastos por la práctica de su actividad empresarial y económica han sido de 8.000€ más 1.680€ de IVA. (el 21% sobre 8.000€).

Pues bien, al final del trimestre, en la liquidación del impuesto mediante el modelo correspondiente (en este caso el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto), el resultado sería el siguiente: como IVA repercutido encontraríamos la cantidad de 4.200€ y como IVA soportado la cantidad de 1.680€, obteniendo un resultado de 2.520€ (diferencia entre la cantidad de IVA repercutido y soportado). Como lo recaudado de IVA ha sido mayor por sus ventas, que el IVA que ha tenido que pagar por sus gastos de la actividad comercial a la que se dedica, deberá abonar los 2.520€ de diferencia a la Agencia Tributaria.”

3.2. Normativa básica reguladora del IVA.

Este tipo de impuesto ha sido objeto de regulación por una gran cantidad de normas dentro del ordenamiento jurídico español. Concretamente y como normas más importantes de la regulación del IVA encontramos la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Junto con estas dos normas de legislación principal encontramos otras complementarias como son Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método

de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, entre otras, además de una gran cantidad de normativa básica de IVA concordada con la Directiva de la Unión Europea entre las cuales destaca Reglamento (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

3.3. **Ámbito de aplicación y sujetos sobre los que recae el pago del impuesto.**

De conformidad con el artículo 3 de la Ley del IVA¹³, el ámbito espacial de aplicación del impuesto será el territorio peninsular español e Islas Baleares, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito. Quedan excluidos de la aplicabilidad del impuesto los territorios de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla¹⁴. Esto es debido a que estos territorios son considerados como un <<país tercero>> a efectos

¹³ A efectos de esta Ley del IVA se entiende por:

1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

2.º "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3.º "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1.º anterior.

¹⁴ Manual Práctico IVA 2018, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, pág. 10.

de éste. La no aplicabilidad del IVA sobre estos territorios obliga a que en los mismos se establezcan mecanismos característicos de los ajustes fiscales en frontera en las transacciones efectuadas entre Canarias, Ceuta y Melilla y el territorio peninsular español o las Islas Baleares, por exigencia de la propia naturaleza del IVA y de las normas de armonización vigentes en la Unión Europea¹⁵.

El pago del impuesto recaerá, por tanto, dentro del ámbito de aplicación de la Ley del IVA sobre unos determinados sujetos, dependiendo del tipo de operaciones que llevan a cabo. De ese modo, consideramos sujetos pasivos del Impuesto según los artículos del 84 al 86 de la Ley del IVA: en primer lugar, los empresarios o profesionales que realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto y los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen cuando las mismas se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre con los requisitos que se establecen en el propio artículo 84 de la Ley del IVA. Además, según el artículo 85 de la Ley del IVA, será sujeto pasivo del Impuesto cualquier sujeto que realice una adquisición intracomunitaria de bienes de conformidad con lo previsto en el artículo 71¹⁶ de esta Ley o por el artículo 86 de la Ley del IVA, cualquier sujeto que realice una importación de bienes, entendiéndose por importador siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera del artículo 86 apartado 2¹⁷ de la Ley del IVA.

¹⁵ ALBI, E., PAREDES, R., RODRÍGUEZ ORDARZA, J.A. *Sistema fiscal español II*, Ed. Ariel (Planeta S.A.), 8ª Edición, 2017, pág. 525.

¹⁶ Artículo 71. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

Dos. También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la presente Ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

¹⁷ Artículo 86. Dos. Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1.º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

2.º Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.4. Hecho imponible.

La conceptualización del hecho imponible del IVA viene recogida en el artículo 4 de la Ley del IVA. Comprende las entregas de bienes¹⁸ y las prestaciones de servicios¹⁹ realizadas en el ámbito espacial del impuesto (territorio español peninsular e Islas Baleares) bajo las siguientes circunstancias²⁰:

1. Que sean efectuadas por empresarios o profesionales. En el artículo 5.1 y 5.4 de la propia Ley, se indica que considera la Ley como empresario o profesional y los requisitos de dichas operaciones. Concretando que son empresarios o profesionales: las personas o entidades que realicen actividades comerciales, las sociedades mercantiles, los arrendadores de bienes, aquellos que se dediquen a la urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones para su transmisión y aquellos que realicen ocasionalmente entregas exentas de medios de transporte nuevos.
2. Debe ser realizada a título oneroso.
3. Que tengan un carácter habitual u ocasional.
4. Que se realicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional conforme a lo considerado por la Ley del IVA en sus artículos 5.2 y 5.3 sobre que actividades se consideran de este tipo.
5. Que la operación no se encuentre entre los hechos de no sujeción recogidos por la Ley en su artículo 7.
6. Que no se trate de una operación exenta de las recogidas en el artículo 20 de la Ley del IVA.

Por este motivo, se destaca que el IVA es un impuesto que somete a gravamen a un gran número de hechos, actos o negocios, entre los cuales destacan tres grandes grupos de operaciones sometidas al impuesto. Estas operaciones son; 1. Las operaciones

3.º Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.

4.º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley.

¹⁸ Artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁹ Artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²⁰ ALBI, E., PAREDES, R., RODRÍGUEZ ORDARZA, J.A. *Sistema fiscal español II*, Ed. Ariel (Planeta S.A.), 8ª Edición, 2017, pág. 526.

interiores mediante la entrega de bienes o la prestación de servicios, 2. Las adquisiciones intracomunitarias y 3. las importaciones²¹.

En primer lugar, si hablamos de operaciones interiores en cuanto a los términos que se manejan en el ámbito del tributo nos referimos a que el IVA se exige en todas las entregas de bienes y a prestaciones de servicios. La Ley define la entrega de bienes en su artículo 8 como *“la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía”*. Tras esto, en el apartado dos describe algunos supuestos concretos. Además, en el artículo 9 alude a operaciones que se asimilan a las entregas de bienes a título oneroso y, en consecuencia, sujetas a gravamen.

En segundo lugar, encontramos las adquisiciones intracomunitarias. Estas, según la Ley del IVA en el artículo 15 *“se considerarán adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, de otro Estado Miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores”*. Como podemos observar, la principal característica de las operaciones intracomunitarias estriba en el hecho de que los bienes sean adquiridos por un empresario o profesional para ser usados en un país de la Unión Europea distinto del país de adquisición²².

Por último, en base al artículo 18 de la Ley del IVA, constituirán una importación la entrada en la península o las Islas Baleares de un bien que proceda de un país extracomunitario, de las Islas Canarias o de Ceuta o Melilla.

3.5. Exenciones.

Las normas que rigen en materia de IVA van a establecer una lista de exenciones. Se trata de entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la realización del hecho imponible del IVA, pero respecto de las cuales la Ley del IVA establece que no deben ser

²¹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M.^a, CASADO OLLERO, G. Varios Autores. *Curso de Derecho Financiero*, Ed. Aranzadi, 8^a Edición, 2011, pág. 488.

²² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M.^a, CASADO OLLERO, G. Varios Autores. *Curso de Derecho Financiero*, Ed. Aranzadi, 8^a Edición, 2011. pág. 502.

sometidas a gravamen. De entre las exenciones del impuesto podemos diferenciar dos tipos: las exenciones plenas y las exenciones limitadas. Al hablar de las primeras, nos referimos a las exenciones que dan derecho a deducir IVA soportado en todo momento siempre y cuando se trate de operaciones como exportaciones de bienes, operaciones asimiladas a las exportaciones y operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos, a determinados regímenes aduaneros y fiscales y las entregas intracomunitarias de bienes. En segundo lugar, cuando nos referimos a las exenciones limitadas, estamos hablando de aquellas en las que se establece la exención de la entrega del bien o de la prestación del servicio, pero no se permite deducir el IVA soportado por el empresario o profesional en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta²³.

Dentro de las exenciones que se prevén en la Ley del IVA se distinguen cuatro grupos: exenciones en operaciones interiores, exenciones para operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con operaciones exteriores y asimiladas, exenciones en adquisiciones intracomunitarias y las exenciones en la importación.

En primer lugar, encontramos las operaciones interiores de entregas de bienes o prestación de servicios exentas recogidas en el artículo 20 de la Ley del IVA son las siguientes:

1. Las entregas de bienes o prestación de servicios que constituyan el servicio postal universal (Art. 20. Uno. 1º LIVA).
2. Exenciones en operaciones médicas y sanitarias como servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios que consistan en diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades (Art. 20. Uno. 2º, 3º, 4º, 5º, 15º LIVA).
3. Los servicios de asistencia social (Art. 20. Uno. 8º LIVA).
4. Exenciones relativas a actividades educativas entendiendo estas como educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluso durante el tiempo interlectivo, durante el comedor o en situaciones extraescolares (Art. 20. Uno. 9º, 10º LIVA).
5. Ciertas prácticas sociales, culturales y deportivas (Art. 20. Uno. 10º, 11º, 12º, 13º, 14º LIVA).
6. Exenciones en operaciones de seguro y financieras (Art. 20. Uno. 16º, 18º LIVA).

²³ Manual Práctico IVA 2018, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, pág. 43.

7. Exenciones inmobiliarias como las entregas de terrenos rústicos y terrenos no edificables, las entregas de terrenos para la realización de parques, jardines y viales y las segundas o ulteriores entregas de edificaciones (Art. 20. Uno. 20º LIVA).
8. Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas (Art. 20. Uno. 19º LIVA).

Además de exenciones en las operaciones interiores, en segundo lugar, distinguimos las exenciones recogidas en los artículos del 21 al 25 de la Ley del IVA. Concretamente se trata de exenciones para operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con operaciones exteriores y asimiladas. En cuanto a estas operaciones, la Ley del IVA reconoce de manera expresa el derecho que tienen los titulares a deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios exportados o entregados a otro Estado miembro de la Unión Europea. Se trataría de una exención de tipo plena gravada con un tipo impositivo 0²⁴. Concretamente, las exenciones relacionadas con operaciones exteriores y asimiladas son²⁵:

- 1) Exenciones en las exportaciones de bienes del artículo 21 de la Ley del IVA. Estarán exentas por Ley las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea por el transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe por cuenta y nombre de los dos anteriores y los transportes directamente relacionados con las exportaciones de bienes fuera de la Comunidad.
- 2) Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones del artículo 22 de la Ley del IVA. Entre ellas, encontramos el transporte de viajeros por vía marítima o aérea siempre que proceda o que el destino sea un puerto o aeropuerto situado fuera territorio peninsular o de las Islas Baleares. Además, se incluyen los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea y ciertas operaciones relacionadas con buques y aeronaves, así como las exenciones aplicables en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.

²⁴ ALBI, E., PAREDES, R., RODRÍGUEZ ORDARZA, J. A. *Sistema fiscal español II*, Ed. Ariel (Planeta S.A.), 8ª Edición, 2017, pág. 559-563.

²⁵ Manual Práctico IVA 2018, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, pág. 51-52.

- 3) Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos del artículo 23 de la Ley del IVA.
- 4) Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales del artículo 24 de la Ley del IVA.
- 5) Exenciones en las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro de la Unión Europea del artículo 25 de la Ley del IVA. Para declarar sujeta como adquisición intracomunitaria de bienes la compra en el país de destino de los bienes, debe declararse exenta en el país de origen de los bienes la venta para que no se produzca una doble tributación. Por este motivo están exentas del IVA español las siguientes entregas de bienes:

1.º Entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor o adquirente al territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea cuando el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España. La excepción de la exención radicaría en que no se aplica a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino o acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2.º Las entregas de medios de transporte nuevos, destinados a otro Estado miembro, en todo caso, cuando los adquirentes en destino sean particulares o personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas.

3.º Las transferencias de bienes a las que resultaría aplicable la exención del apartado 1.º si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

Inmediatamente posterior a las exenciones anteriores, en el artículo 26 de la Ley del IVA se encuentran compiladas el tercer grupo de exenciones, las cuales, se van a dar en las adquisiciones intracomunitarias. Este conjunto de exenciones vienen fundamentadas por la entrada en vigor del mercado interior de la Unión Europea, proporcionando a las

operaciones intracomunitarias un trato igualitario a las que tienen las operaciones interiores de cada Estado miembro. Se desprenden de la Ley las siguientes exenciones²⁶:

1. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega hubiera estado no sujeta o exenta en el territorio de aplicación del impuesto.
2. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado exenta.
3. Las adquisiciones llevadas a cabo en el ámbito de operaciones triangulares en el comercio internacional.
4. Aquellas adquisiciones intracomunitarias de bienes para las que se atribuya al adquirente, siempre que este sea un empresario o profesional no establecido en la UE, el derecho a la devolución total del IVA soportado.

Para terminar, encontramos el cuarto y último grupo de exenciones. Éstas están recogidas en los artículos del 27 al 67 de la Ley del IVA con el título de exenciones en la importación. Se trata de exenciones para ciertas operaciones entre las que destacan las siguientes, entre muchas otras²⁷:

1. Las importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviera exenta. En estos casos el TS exige una declaración del importador sobre el destino de los bienes (STS de 8 de Julio de 2009).
2. Las importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual (Art. 28 LIVA), las importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de vivienda secundaria (Art. 30 LIVA), las importaciones de bienes personales del matrimonio (Art. 31 LIVA) o por causa de herencia (Art. 32 LIVA), las importaciones de bienes muebles efectuadas por estudiantes (Art. 33 LIVA) y las importaciones de bienes de escaso valor (Art. 34 LIVA)²⁸.

²⁶ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M.^a, CASADO OLLERO, G. Varios Autores. *Curso de Derecho Financiero*, Ed. Aranzadi, 8ª Edición, 2011, pág. 529-530.

²⁷ ALBI, E., PAREDES, R., RODRÍGUEZ ORDARZA, J. A. *Sistema fiscal español II*, Ed. Ariel (Planeta S.A.), 8ª Edición, 2017, pág. 570-571.

²⁸ ALBI, E., PAREDES, R., RODRÍGUEZ ORDARZA, J. A. *Op. cit.*, pág. 570.

3. Las importaciones de bienes que se contienen en los equipajes personales de viajeros que proceden de países terceros con las limitaciones y requisitos exigidos en la Ley.

Es muy importante a la hora de corroborar las exenciones anteriormente descritas para las operaciones, el lugar de realización del hecho imponible y de ese modo, la forma de conocer si las operaciones llevadas a cabo están sujetas o no al IVA español. Para conocer el lugar de realización del hecho imponible debemos acudir a la regulación que se establece por la Ley del IVA en los artículos 68 y siguientes de la misma.

3.6. Tipos de gravamen.

Los tipos impositivos del impuesto del IVA son el porcentaje que gravan ciertas operaciones comerciales. Estos tipos se recogen en los artículos 90 y 91 de la Ley del IVA y se diferencian tres tipos de IVA: el tipo general, el tipo reducido y el tipo superreducido. Estos diferentes tipos existentes en el IVA responden a un doble motivo: una acomodación que ha debido hacerse a la Ley del IVA en base a los dispuesto en la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre sobre armonización de los tipos impositivos en la UE y a la idea de dotar al gravamen que hace el IVA de una cierta progresividad²⁹.

Como ya hemos comentado, existen tres tipos impositivos de IVA. El primero, es el del artículo 90.1 de la Ley del IVA exponiendo que el impuesto se exigirá al 21% salvo lo indicado en el segundo apartado del artículo. Además, el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo, es decir, el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria. Este primer tipo de IVA es el aplicado más comúnmente, y gravaría las operaciones mas comunes o con carácter más general.

Pero este porcentaje no ha sido así siempre, el tipo general de IVA ha ido evolucionando a lo largo de los años, pasando de un 12% aplicable en el año 1.986, a un 13% en el 1.992, un 15% en agosto de 1.992 y durante el 1.993 y un 16% en 1995. El porcentaje inmediatamente anterior al del tipo actual era de un 18%, que se aplicó desde julio de 2.010

²⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M.^a, CASADO OLLERO, G. Varios Autores. *Curso de Derecho Financiero*, Ed. Aranzadi, 8^a Edición, 2011, pág. 529-530.

hasta septiembre de 2012, momento en que se cambió el tipo de nuevo, imponiendo un tipo general del 21%, tipo que conservamos en la actualidad.

El segundo tipo es el reducido. Este tipo se recoge en el artículo 91 de la Ley del IVA en el cual se establece que se aplicará el tipo del 10% a una serie de operaciones, que son en resumidas cuentas³⁰:

1. Sustancias o productos utilizados para la nutrición humana o animal (tabaco y bebidas alcohólicas excluidas).
2. Animales, vegetales y demás productos destinados a la obtención de productos para la nutrición humana o animal.
3. Bienes utilizados en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas.
4. Aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego.
5. Medicamentos para uso veterinario.
6. Aparatos y material sanitario destinados a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales (exceptuando los cosméticos y algunos productos de higiene).
7. Semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen vegetal utilizados en la obtención de flores y plantas vivas.
8. Transportes de viajeros y sus equipajes.
9. Servicios de hostelería y restaurantes (salvo servicios mixtos).
10. Servicios para actividades agrícolas, forestales o ganaderas.
11. Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
12. Servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización y la recogida o tratamiento de aguas residuales.
13. Manifestaciones culturales.
14. Asistencia social.
15. Servicios funerarios.
16. Espectáculos deportivos de carácter aficionado.
17. Exposiciones y ferias de carácter comercial.
18. Los arrendamientos con opción de compra de viviendas, incluidas un máximo de dos plazas de garaje, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

³⁰ Agencia tributaria; *Nuevos Tipos impositivos en el IVA*. Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novedades_IVA_2012/Nuevos_tipos_IVA_es_es.pdf.

19. Ejecuciones de obra sobre edificaciones destinadas principalmente a viviendas, incluidos locales, anejos, garajes e instalaciones complementarias.

Este segundo tipo de IVA también ha sufrido cambios a lo largo de la historia, pasando de un 6% aplicable, por un 7 y 8 %, hasta llegar al actual 10% aplicable en septiembre del año 2.012.

El tercer y último tipo es el tipo superreducido. Este tipo grava con un 4% las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican en el artículo 91.2 de la Ley del IVA³¹:

1. El pan común; harinas panificables; leche natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo; los quesos, los huevos, las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales según el Código Alimentario.
2. Los libros, periódicos y revistas que no contengan publicidad y/o elementos complementarios que se entreguen conjuntamente.
3. Medicamentos para uso humano, sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios utilizados en su obtención.
4. Los vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas.
5. Prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.
6. Las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.
7. Los servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida y de las sillas de ruedas.
8. Los arrendamientos con opción de compra de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.
9. Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche, y atención residencial en plazas concertadas o mediante precios derivados de un concurso administrativo o consecuencia de prestación económica que cubra más del 75% del precio.

Una vez recopilados los tres tipos de gravámenes que la Ley establece para el IVA español y con un fin puramente informativo cabe destacar que, aunque exista una

³¹ Agencia tributaria; *Nuevos Tipos impositivos en el IVA*. Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novedades_IVA_2012/Nuevos_tipos_IVA_es_es.pdf.

armonización comunitaria del impuesto no son los mismos tipos porcentuales en todos los países y por tanto, que en el ámbito de la UE, para los diferentes Estados miembros varían bastante. En el caso del IVA y de los impuestos especiales sobre la gasolina, el tabaco y el alcohol, los Estados han decidido establecer unos tipos mínimos para evitar la distorsión de la competencia entre ellos. No obstante, al parecer, los altos mandos de la UE buscan armonizar el IVA en los estados miembros de modo que no existan tantas diferencias en el tipo de gravamen de un Estado miembro a otro.

En el apartado de Anexos, concretamente en el ANEXO I se muestra en forma de tabla todos los tipos de IVA de los diferentes países de la UE.

3.7. Deducciones.

Las deducciones en el caso de IVA podrían definirse de manera simple como la devolución de la tributación a un sujeto por ciertos gastos o inversiones llevadas a cabo y contempladas en la Ley. Las deducciones en materia de IVA se regulan en los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA. La profesora ALBARRÁN SANZ determina que para que el IVA soportado por un sujeto pueda ser deducido deben cumplirse ciertos requisitos:

1. Que se trate de un sujeto con la consideración de empresario o profesional en la manera que determina la Ley en el artículo 5 de la misma;
2. Y que los bienes o servicios objeto de adquisición por ese sujeto empresario o profesional se utilicen para la llevanza directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional del sujeto y estén comprendidos dentro de la clasificación que hace el artículo 94 de la LIVA. En resumen, un empresario o profesional podrá solicitar la devolución del pago de IVA que haya realizado en aquellas operaciones utilizadas en el ejercicio de sus actividades empresariales.

3.8. Obligaciones formales.

El artículo 164 de la Ley del IVA impone *que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:*

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. Este requisito obligatorio se llevará a cabo por parte del sujeto pasivo mediante el Modelo 036 y 037 de la Agencia Tributaria.

2.º *Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.*

3.º *Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.*

En cuanto al deber de expedir facturas de los empresarios o profesionales es una de las obligaciones introducida por el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de regulación de las obligaciones de facturación, en el cual se obliga a los sujetos pasivos del tributo a expedir facturas en el modo que establece el RD en todo caso y conservar copia de las mismas cuando se den las operaciones siguientes³²:

- Que el destinatario sea un empresario o profesional y actúe como tal.
- Cuando el destinatario de la obligación así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria como la deducción en los tributos en los que sea sujeto pasivo.
- Exportaciones de bienes exentas de IVA (salvo las realizadas en tiendas libres de impuestos).
- Entregas intracomunitarias de bienes exentas de IVA.
- Cuando el destinatario sea una Administración Pública o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.
- Determinadas entregas de bienes objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando aquella se ultime en el territorio de aplicación del impuesto.
- Ventas a distancia y entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales, cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

La obligación de expedir facturas para los sujetos pasivos empresarios o profesionales acarrea cierta problemática en la práctica. Concretamente, ciertos sujetos pasivos llevan a cabo uno de los fraudes tributarios más comunes en materia de tributación de IVA. Hablamos de la expedición de las facturas falsas, que como bien explica Dña. SOFÍA TERCERO en un artículo de actualidad jurídica de internet, normalmente suele darse en aquellos sujetos que se encuentran situados en un régimen de estimación objetiva en el que no se tributa de manera directa por las ventas o prestaciones de servicios sino por un régimen simplificado en base a unos módulos objetivos de obtención de rendimientos. En estos casos, se pueden dar este tipo de facturas falsas en las cuales se

³² Manual Práctico IVA 2018, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, pág. 246.

reflejarán operaciones irreales, las cuales, nunca se han llevado a cabo con el fin de deducirse el pago del tributo³³.

4.º *Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.* El modo de cumplir con esta obligación sufrió un cambio en 2016³⁴. Tras este cambio, con lo que supone esta modernización, los sujetos pasivos con periodo de liquidación mensual deberán llevar los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5.º *Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.*

6.º *Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.*

7.º *Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad Europea.*

³³ TERCERO GONZÁLEZ, S. *La emisión de facturas falsas: cómo funciona y cuáles son las sanciones que impone la administración tributaria* (14/10/2017). Recuperado el 5 de marzo de 2019. Véase: <http://queaprendemoshoy.com/la-emision-de-facturas-falsas-como-funciona-y-cuales-son-las-sanciones-que-impone-la-administracion-tributaria/>

³⁴ Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 6 de diciembre).

4. MODALIDADES DE FRAUDE TRIBUTARIO DEL IVA.

El Acta Única Europea de 1987 impulsó la creación del mercado interior en la Comunidad Europea, iniciándose éste en el año 1.993 pasando del Mercado Común Europeo originado en el Tratado de Roma, al Mercado Único Comunitario. A partir de la creación de este nuevo mercado interior y con la idea de “adquisición intracomunitaria” como hecho imponible del IVA se produce la eliminación de las fronteras intracomunitarias y la aplicación del régimen de tributación del IVA únicamente en el lugar de destino de las mercancías o servicios.

Para la autora EVA FERNÁNDEZ, la creación de la Comunidad Europea vino a proporcionar una norma especial de IVA que intenta ofrecer más facilidades en el intercambio comercial dentro de la UE gravando todas las transacciones comerciales entre profesionales y empresas residentes en los países miembros³⁵.

4.1. Transacciones intracomunitarias del IVA.

Como establece el catedrático de Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Barcelona, ALONSO GONZÁLEZ en su manual de fraude y delito fiscal en el IVA, basándose en los epígrafes 26 a 29 de las Conclusiones de la Abogada General del TJCE, la señora Julia Kokott, en el Caso Teleos (C-409/04, de 11 de enero de 2007) en un primer momento, con anterioridad al régimen de los intercambios comunitarios, las entregas entre dos Estados miembros eran consideradas como entregas de intercambio común internacional. Esa entrega de bienes estaba sujeta al IVA en el lugar de entrega, pero quedaban exentos del impuesto con la exportación. De ese modo, se aplicaba el IVA con ocasión de la otra parte de la transacción comercial, la importación, en el Estado de destino. Esa exención se acreditaba únicamente mediante la plasmación de la operación en los documentos aduaneros³⁶.

³⁵ ANFIX. FERNÁNDEZ, E. *IVA intracomunitario: ¿Qué es, cómo se aplica y cómo declararlo?* (30/01/2018). Recuperado el 25 de marzo de 2019. Véase: <https://blog.anfix.com/como-se-gestiona-el-iva-en-las-operaciones-intracomunitarias/>

³⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Ed. Marcial Pons, 2008, pág. 246-247.

Posteriormente y mediante la aparición del mercado interior, se produjo la eliminación de las fronteras en el interior de la Unión Europea, con el fin de facilitar las transacciones comerciales entre profesionales. Aunque se promulgó ese nuevo mercado interior europeo en la práctica, no se llevó a cabo una reforma en la normativa de IVA y por tanto se continuó con la consideración de que el impuesto sería aplicado en el Estado miembro de destino del bien o servicio, es decir, en el país en el que tiene lugar el consumo final. Por este motivo, como la tributación del IVA por adquisiciones intracomunitarias se llevará a cabo en el Estado de destino, se exime del pago del IVA en el Estado de origen para evitar la doble imposición del impuesto³⁷.

La nueva idea de mercado interior y de apertura de fronteras en los países miembros de la Comunidad Europea plantean ciertos problemas. Problemas como las complejidades que se presentan a las autoridades para realizar un control exhaustivo de la circulación de mercancías. Esta eliminación material de los controles fronterizos ha intentado ser nivelado con el establecimiento de importantes obligaciones formales que permitan la obtención de información acerca de las transacciones intracomunitarias con el fin de evitar el fraude intracomunitario del IVA.

En España, esta obligación formal consistiría en la inscripción de los empresarios o profesionales en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI). Esta inscripción el ROI ofrecería al empresario la exención en el pago del IVA en algunas transacciones comerciales dentro del mercado interior comunitario. Una vez dado de alta en el Registro se le asignará al empresario un NIF y de un sistema europeo de confirmación de este, conocido como VIES. Además, los empresarios y profesionales tienen la exigencia de ofrecer una declaración de comercio intracomunitario junto a una declaración que recapitule operaciones intracomunitarias de manera trimestral o anual, dependiendo de su condición y de las operaciones llevadas a cabo.

4.2. Declaración de las transacciones intracomunitarias del IVA.

En cuanto a la declaración comunitaria del IVA, deberá informarse por parte del empresario o profesional mediante el modelo 349 de la Agencia Tributaria. En este modelo

³⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Ed. Marcial Pons, 2008, pág. 246-247.

quedan reflejadas las operaciones efectuadas en la UE ofreciendo información sobre los importes de compras y ventas realizadas. Para operaciones con importes anuales inferiores a 35.000€ de entregas de bienes o prestaciones de servicios, o en su caso, de 15.000€ si se trata de entregas de bienes a otro Estado miembro, basta con presentarlo una vez al año en el mes de enero del año siguiente, pero para importes de cantidades superiores a esas cifras, y dependiendo de esta cantidad, habrá que presentarlo cada uno, dos o tres meses. Además, si lo que el empresario busca es la recuperación del IVA pagado en las exportaciones que ha realizado dentro de la UE se deberá rellenar el modelo 360. En última instancia, en el modelo 303 de autoliquidación del IVA de la Agencia Tributaria se tendrá que incluir la información relativa al IVA devengado y soportado correspondiente a las operaciones intracomunitarias³⁸.

Incluso, mediante la llevanza de este control de las operaciones intracomunitarias, el fenómeno de defraudación en el IVA ha conseguido llegar a unos niveles muy elevados en los últimos años. Existen una gran cantidad de fraudes en el tráfico mercantil europeo como son, entre otros muchos, el fraude en aduanas, el sándwich holandés, las sicav, el fraude trucha o missing trader o el fraude carrusel. Nos vamos a centrar en la explicación de estos dos últimos fraudes por ser dos de las defraudaciones tributarias más llevadas a cabo en la actualidad.

La defraudación del IVA por medio de estos sistemas ilegales como son las truchas o el fraude carrusel se encuentran ciertamente relacionados, ya que normalmente, se utiliza el primero, las truchas, para la consecución del segundo, el fraude carrusel, pero no siempre es así y puede ocurrir que únicamente se produzca una defraudación por medio de sociedades trucha sin llegar a la consecución de un fraude carrusel³⁹.

4.3. El fraude de las Sociedades trucha o missing trader.

Las “truchas” son sociedades ficticias de existencia temporal que son creadas para no declarar ni abonar el pago del IVA en las operaciones que realiza. Estas sociedades están

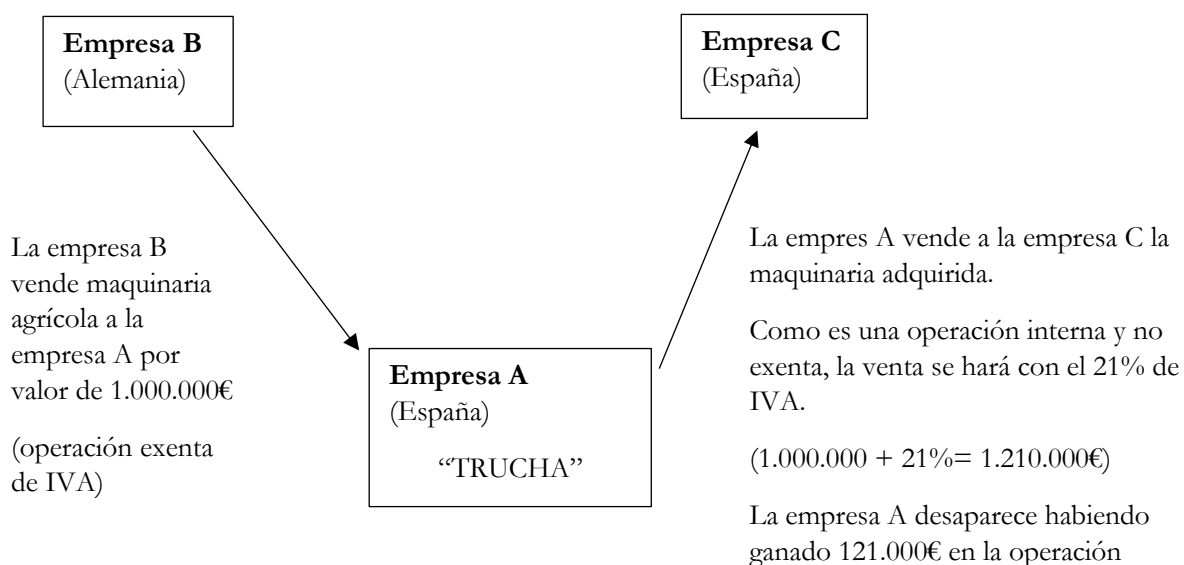
³⁸ FERNÁNDEZ, E. *IVA intracomunitario: ¿Qué es, cómo se aplica y cómo declararlo?* (30/01/2018), Recuperado el 26 de marzo de 2019. Véase: <https://blog.anfix.com/como-se-gestiona-el-iva-en-las-operaciones-intracomunitarias/>

³⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Ed. Marcial Pons, 2008, pág. 249.

comúnmente administradas por socios insolventes, contra los cuales, la Administración no puede ir a cobrar debido a que no disponen de ningún recurso para pagar.

El funcionamiento de este sistema defraudatorio de IVA es el siguiente: una empresa A (TRUCHA), con residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, adquiere una serie de bienes, los cuales estarían exentos del pago del tributo por la Ley vigente, a una empresa B, residente de otro Estado miembro diferente. Una vez llevado a cabo la entrega intracomunitaria de bienes por parte de la empresa B a la empresa A, ésta A, vende con IVA a una empresa C, (empresa del mismo Estado que la A) los bienes adquiridos y desaparece dejando de ingresar el IVA en las arcas del Estado. La empresa C declara el IVA de la operación de compra a la empresa A (TRUCHA) y las ventas que pueda realizar al consumidor final, es decir, se deduce el IVA que han soportado de la empresa “trucha” y repercuten el IVA por sus ventas al consumidor final.

ESQUEMA BÁSICO DEL FRAUDE MEDIANTE SOCIEDAD TRUCHA



Este tipo de fraudes afecta a sectores económicos de importantes países. En España, uno de los sectores más afectados por estas tramas es el de la comercialización de vehículos de alta gama. En este tipo de trama, la mecánica a seguir es la creación de sociedades que adquieren los vehículos con exenciones en el IVA y simplemente mediante la tributación de un pequeño impuesto especial, el cual, si no se abona, los vehículos no pueden ser matriculados. Pues bien, una vez, matriculados, esos vehículos son transmitidos a otra

sociedad operadora en el mercado de manera correcta, es decir, cumpliendo con sus obligaciones en materia fiscal, la cual, pondrá los vehículos a la venta para los consumidores finales. Cuando la sociedad adquiriente de los vehículos llegados desde otra parte de la Unión Europea transmite los mismos a la sociedad real que los pondrá a la venta, desaparecerá sin dejar rastro. Por este motivo se dice que la trucha se caracteriza por crearse simple y llanamente para llevar a cabo una actividad fraudulenta y desaparecer con la mayor rapidez posible. Tanto es así, que se considera como principales rasgos de este tipo de sociedades su naturaleza “efímera” como exponen los autores PERINI y TAVERNARI y su carácter “aparente” conforme a la Comunicazione di servizio número 115, emitida en Roma, el 22 de diciembre de 2005, por el Director Central de la Agencia Entrate de Italia. En este mismo país, Italia, se han desmantelado también algunas tramas de este tipo que han cifrado un fraude fiscal de hasta diez millones de euros. También cabe destacar, que no sólo se lleva a cabo este tipo de fraude en el interior de la Unión Europea, sino que, si nos salimos de las fronteras comunitarias encontramos otras tramas similares de entidad enorme como lo que ocurre en Canadá con el “flipping”, trama en la que se utilizan mecanismos muy parecidos a los elementos del fraude trucha intracomunitario⁴⁰.

Para combatir estas tramas, la Agencia Tributaria ha tomado como medida principal la suscripción de convenios con entidades de los sectores más afectados. Convenios como por ejemplo con ANVAM (Asociación Nacional de Vehículos a Motor), con ANFAC (Asociación Nacional de Fabricantes de Automóviles y Camiones) entre otros. Además, también se ha puesto en contacto con entidades de consumidores mediante un acuerdo suscrito con la OCU (Organización de Consumidores y Usuarios) que motive una colaboración ciudadana que logre ofrecer información relevante y útil mediante la que se pueda dar un paso más en la erradicación de este tipo de fraudes tributarios⁴¹.

4.4. El fraude carrusel.

El fraude carrusel es simplemente un paso más allá del fraude que hemos explicado con anterioridad en el caso de las sociedades trucha. Hasta ahora, la sociedad trucha de un Estado miembro que había adquirido intracomunitariamente sin abonar el IVA por esa

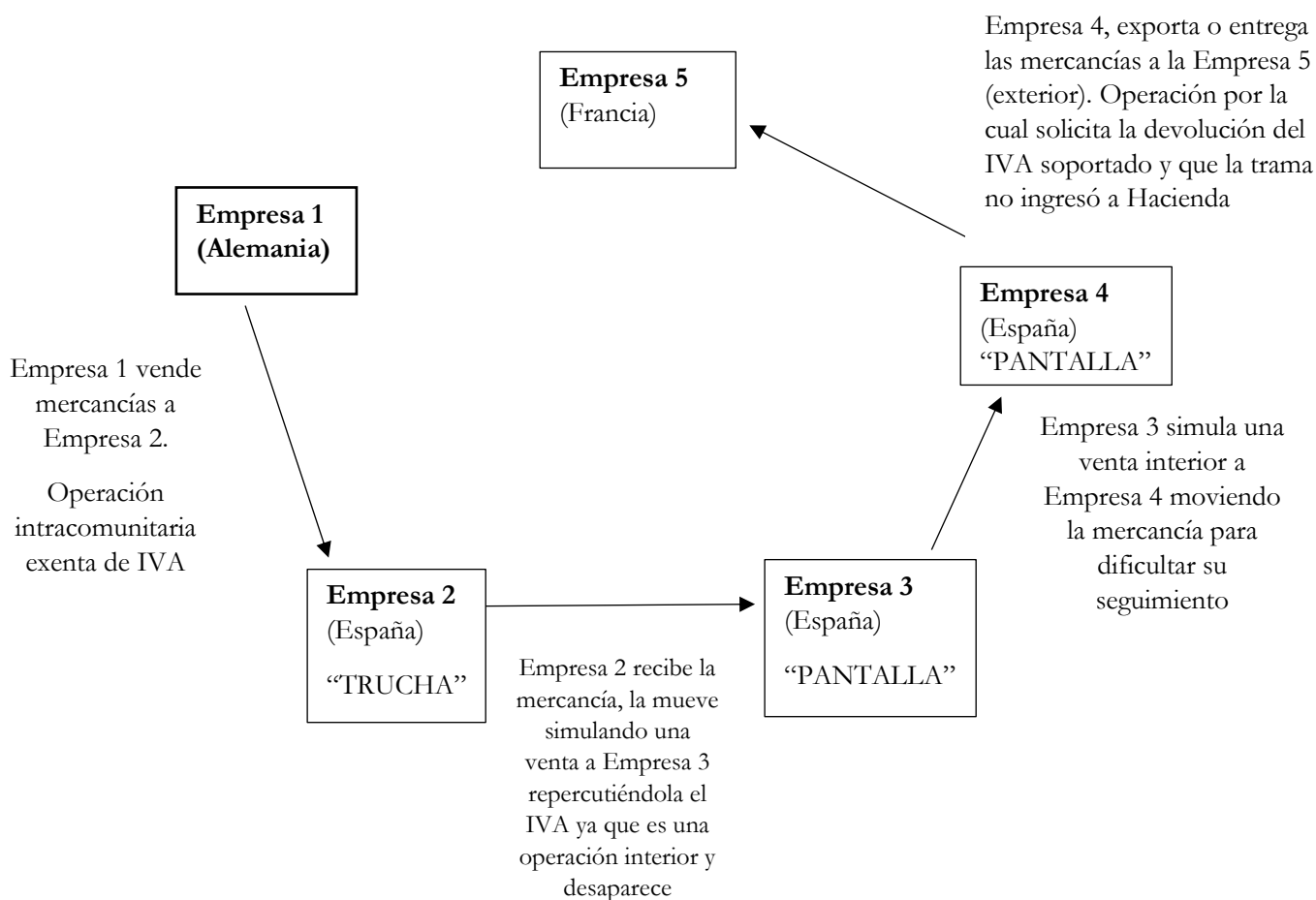
⁴⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Ed. Marcial Pons, 2008, pág. 259, 266, 267.

⁴¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M, *Op cit.*, pág. 269.

adquisición vendía a otra empresa tercera esa mercancía repercutiéndola el IVA de la compraventa que se suscita en el tráfico mercantil en el interior de un mismo país. Pues bien, a partir de aquí es cuando se considera que la trama puede ir un paso más allá considerándola como un fraude carrusel si la última empresa no se limitara a la venta al consumidor final de las mercancías adquiridas, sino que actuara como una empresa pantalla más, la cual va a realizar de nuevo una entrega intracomunitaria que otorgará a esta la capacidad de deducción del IVA que hubiese soportado en la compra de las mercancías a la sociedad trucha o una exportación que estaría exenta de tributación en materia de IVA. En el fraude carrusel, podría mostrarse como círculo cerrado cuando la entrega o la exportación que lleve a cabo la empresa pantalla tuviese como destinatario la misma sociedad principal, de la cual salieron los bienes en un primer momento hacia la sociedad “trucha” adquiriente. Por este motivo, esta mecánica es conocida como carrusel, debido a que las operaciones giran circularmente.

Para entenderlo más fácilmente vamos a intentar explicarlo con un ejemplo en forma de esquema.

ESQUEMA BÁSICO DE FRAUDE CARRUSEL.



Aunque el funcionamiento más común es el explicado anteriormente, en ocasiones, en las defraudaciones de tipo carrusel pueden darse diferentes variantes como expone CAMARERO GARCÍA⁴²:

- Puede tratarse de mercancías irreales, en las cuales se opera con cajas vacías o bienes de muy escaso valor.
- Incluso puede darse un fraude carrusel documental, el cual consistiría en que las mercancías no existieran y lo único que circule son los documentos que simulan las adquisiciones y transporte de las mismas⁴³.
- Puede darse la trama con una o un número más elevado de empresas pantalla para mover las mercancías y normalizar la operación.
- La última empresa “pantalla”, en lugar de realizar una entrega intracomunitaria, llevará a cabo una venta a consumidores finales en el mercado interior.
- Que se de el sistema conocido como “cruz belga” mediante un circuito interior que va desde el fabricante hasta la empresa vendedora correctamente en el mercado interior, sin embargo, la empresa que debía de ingresar el mayor importe de la cuota ha obtenido cuotas deducibles mediante otra cadena fraudulenta, de forma que no ingresa nada o solamente ingresa una pequeña cantidad.

El fraude carrusel acarrea consecuencias muy graves⁴⁴. En primer lugar, las consecuencias económicas para la Hacienda Pública de los Estados es muy importante ya que no obtendrían la recaudación oportuna de estos contribuyentes. Además de dejar de contribuir con la Hacienda Pública, el fraude carrusel acarrea con ingresos provenientes del erario público ya que se pide la devolución del IVA soportado y no ingresado con anterioridad. Podría considerarse como un robo en las arcas estatales. Otras consecuencias serían las distorsiones que podrían darse en ciertos sectores del mercado. Las prácticas fraudulentas pueden llegar a expulsar a los competidores que sí cumplen con sus obligaciones

⁴² CAMARERO GARCÍA, J. (2010). *El “fraude carrusel” en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo*, pág. 50.

⁴³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Ed. Marcial Pons, 2008, pág. 254-255.

⁴⁴ CAMARERO GARCÍA, J. (2010). *El “fraude carrusel” en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo*, pág. 50.

tributarias, los cuales se verían perjudicados porque no pueden competir con los agentes defraudadores.

4.5. Lucha contra el fraude del IVA en operaciones intracomunitarias.

En consonancia con lo establecido por el autor ALONSO GONZÁLEZ, las pérdidas recaudatorias por estas tramas delictivas son muy elevadas y resultan ser una grave amenaza para las Haciendas de los Estados miembros de la Unión. Es por esto por lo que las Administraciones fiscales comunitarias intenten combatir estos actos fraudulentos de tributación en materia de IVA de muy diversas maneras sin tener una solución concreta debido a la dificultad de las tramas.⁴⁵:

- 1) En primer lugar, la adopción de medidas preventivas que procuran centrar la atención en imposibilitar la instalación de la sociedad “trucha” en el territorio de aplicación del impuesto. Esta precaución está fundada en la dificultad que tienen los Estados para la localización y detención debido a la rapidez con la que la sociedad trucha opera y desaparece.

Para prevenir la localización de estas sociedades que integran la trama de fraude en el IVA, los Estados imponen a las empresas que vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias la sujeción al NOI y la inscripción en el ROI. Mediante estas dos obligaciones, lo que busca la Administración es obtener un mayor control en cuanto a la forma social de la empresa, las personas que la rigen, los sectores en los que opera, pudiendo ser estos de riesgo, y los medios que utiliza para llevar a cabo sus operaciones comerciales (locales, almacenes...) entre otras cuestiones. Una vez obtenidos los datos informativos de la sociedad, la Administración va a llevar a cabo una personación por medio de funcionarios de Hacienda en las propias empresas que corroboren la certeza, realidad y licitud de la sociedad investigada.

- 2) Tras llevar a cabo los mecanismos preventivos y cuando la Administración constate que se encuentra ante una sociedad que realiza prácticas fraudulentas, establecerá una serie de medidas enfocadas a dotar de velocidad y eficacia sus actuaciones mediante la restricción de algunos derechos de los sujetos que llevan a cabo el fraude. De entre

⁴⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Ed. Marcial Pons, 2008..

estas medidas encontramos la prolongación del plazo de actuación inspectora para que pueda continuar con la investigación de la sociedad y sujetos sospechosos, así como la supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso por delito fiscal.

- 3) Para finalizar, encontramos que la persecución de las tramas de delito fiscal se realizará por la vía penal (en el modo en el que se explica en el subepígrafe 2.2. El delito fiscal). Existen problemas en atención a la persecución penal de este tipo de tramas ya que la doctrina del TS respecto de la consumación del delito en la STS número 1688/2000, de 6 de noviembre expone “*que el delito se consuma cuando expira el plazo legal voluntario para realizar el pago*”. Por tanto, no podría atacarse antes debido a que el obligado tributario tendría aun plazo para verificar el pago mediante una declaración complementaria. Este supuesto dificulta, por tanto, la rapidez de actuación de la Administración en materia fiscal. Del lado contrario a la opinión del TS y en aras de llevar a cabo una actuación más precoz, encontramos la postura del Observatorio de Delito Fiscal en el primer informe del Observatorio Administrativo Previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Este órgano recomienda la judicialización inmediata de los expedientes sin esperar, en algunas ocasiones, a la conclusión de los periodos impositivos si se considera evidente la conducta delictiva⁴⁶. De este modo, el Observatorio de Delito Fiscal, además, recomienda la adopción de medidas cautelares que intenten “*abogar financieramente a los participantes en las tramas y de ese modo no puedan continuar con su labor ni seguir ejerciendo su perjudicial efecto sobre los mercados*”⁴⁷. Una vez considerada la conducta delictiva de la trama, el Observatorio de Delito Fiscal encuentra dos tipos de vías de ataque contra las tramas de defraudación tributaria dependiendo de a quién se le imputaría el delito fiscal llevado a cabo, pudiéndose considerar como sujeto defraudador de IVA a la empresa comercializadora final de la trama o persiguiendo a las empresas truchas que son las que verdaderamente han dejado de ingresar el IVA, lo cual, también concurriría con

⁴⁶ Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, Apartado 2.3. Criterios en la persecución de las tramas, pág. 83.

⁴⁷ *Ibidem* pág. 83-84.

un problema desde el punto de vista procesal a la hora de imputar a unos u otros en este tipo de tramas.

Además, otro de los problemas que acarrea la persecución de este tipo de delitos tributarios es que, en ciertas tramas de fraude tipo carrusel, las sociedades que adquieren los productos de las empresas fraudulentas que llevan a cabo la trama pueden ser inocentes y verse implicadas en una trama de delito fiscal. En estos casos, empresas reales que repercuten el IVA y que ni siquiera saben que la empresa trucha no lo va a ingresar en las arcas del Estado podría ser obligado a ingresar la deuda tributaria que la sociedad trucha ha provocado⁴⁸.

Cuando se susciten casos de este tipo, las empresas de las que se dude su inocencia deberán probarla, aunque la consideración de la culpabilidad derivada de saber si este tipo de empresas involucradas conocían o no la trama llevada a cabo es muy difícil. Para resolver esta dificultad entraría en juego el test de Kittel, derivado de la Sentencia del TJUE en los asuntos acumulados C- 439/04 y 440/04, en las que el TJUE declara que cuando en una entrega, la sociedad que la recibe no conocía o no podía haber conocido que la operación formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, no se podrá denegar el derecho de la sociedad a la deducción del IVA soportado. Al contrario, el TJUE es claro, y en cuanto se pueda acreditar que la empresa receptora sabía de la trama o que, poniendo diligencia, podría haber sabido de ella, se le denegaría de forma inmediata la deducción del IVA en la operación llevada a cabo. Estas medidas del Tribunal comunitario son llevadas a cabo para el fomento de los controles de legalidad de operaciones de las propias empresas con el resto de los operadores en el mercado⁴⁹.

⁴⁸ DERECHO. BLOGS UDIMA. MALLADA FERNÁNDEZ, C. *El fraude carrusel IVA* (28/11/2014). Recuperado el 2 de abril de 2019. Véase: <https://blogs.udima.es/derecho/el-fraude-carrusel-iva/>

⁴⁹ LEGAL TODAY. MATESANZ, F. *El fraude carrusel y el test de kittel* (16/02/2015). Recuperado el 30 de marzo de 2019. Véase: <http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-sobre-tributacion-indirecta/el-fraude-carrusel-y-el-test-de-kittel>

5. CONCLUSIONES.

La Europol cifra entre 50.000 y 70.000 millones de euros dejados de ingresar en la Unión Europea por parte de los Estados miembros por motivos de fraude fiscal intracomunitario. De los 28 Estados miembros, los países en los cuales se produce un nivel de defraudaciones superior son Grecia, Rumanía e Italia. En el caso de España, lo encontramos en el ranking en el puesto 24. Se trata de uno de los países europeos en el que menos se defrauda debido a la mejora de los controles de las diferentes tramas de fraude fiscal que se han llevado a cabo en los últimos años mediante una ampliación de las medidas aplicadas como el incremento de técnicos y gestores en plantilla en la Agencia Tributaria, el incremento de recursos para la persecución de fraudes como la elaboración de estudios, el incremento de actividades inspectoras tributarias en diferentes sectores proclives a la defraudación de impuestos y sobre todo, gracias a un programa de concienciación ciudadana de los perjuicios que acarrea el fraude tributario en la sociedad.

Para dar conclusión a este trabajo, habría que poner de manifiesto la dificultad que entraña para las autoridades fiscales la persecución y castigo de los defraudadores en general, y más concretamente los que se dedican a realizar tramas delictivas en materia de IVA. Uno de los principales problemas que acarrea estas tramas, es que los defraudadores mediante sociedades creadas para la elusión de los tributos siempre van un paso por delante de las leyes que las castigan. Esto es, que se lleva a cabo por los sujetos defraudadores una innovación continua en las tramas delictivas, lo que resulta para las autoridades fiscales de los Estados miembros una complicación superior para comprenderlos y después atacarlos fiscal y penalmente.

Concretamente, en mi opinión, existen dos principales problemas a la hora de combatir el delito tributario. En primer lugar, encuentro un problema que considero como a nivel interno nacional que consiste en la concienciación de la ciudadanía española. Actualmente, la sociedad española no concibe el pago de tributos como una contribución beneficiosa para el común de la sociedad, es decir, como una ayuda al Estado del bienestar español, sino como una pena que le impone el Estado. Cabe destacar que la principal función de la actividad tributaria de un Estado es la financiación del mismo para después poder llevar a cabo, entre otras, políticas sociales. Es curiosa la diferencia en la concienciación de las diferentes sociedades que habitan los diferentes países de la Unión Europea pero también en el mundo, ya que, en un país como Alemania, resulta casi impensable para su sociedad la elusión del pago de impuestos, ya que lo ven y lo entienden como una ayuda necesaria para

el correcto funcionamiento del Estado. Este problema de concienciación de la ciudadanía de los aspectos negativos que acarrearán el pago de impuestos lo que provoca es que los ciudadanos, a la hora de operar, intenten minimizar el pago de tributos lo máximo posible, lo cual derivará en la concurrencia de fraudes fiscales. La solución que se puede dar a este primer problema es una correcta educación de la sociedad, sensibilizándolos de las consecuencias positivas que conllevan el pago de los tributos y que, de ese modo, como ocurre en Alemania, resulte algo impensable para la población dejar de pagar impuestos.

En segundo término, otro de los problemas actualmente existentes es que no se da en la Unión Europea una armonización en materia de IVA, la cual, imponga a todos sus Estados miembros un tipo impositivo común así los defraudadores no podrían aprovechar las diferencias en los tipos de IVA que se están dando en los diferentes Estados. Esto se refleja en que los defraudadores aprovechan la diferencia entre el porcentaje que grava unos productos concretos en un país o en otro, para obtener un beneficio de la diferencia. En la Unión Europea se lleva intentando resolver este problema de armonización durante muchos años, pero no se consigue un consenso entre los Estados miembros debido a que creen que esta común legislación fiscal les haría perder soberanía nacional. En mi opinión, esta desarmonización en materia fiscal y en concreto del IVA, es la causa principal detonante de las tramas fraudulentas. Para solucionarlo, la Comisión de la Unión Europea deberá suavizar las reticencias que existen entre los países que no están de acuerdo con la imposición de unas normas comunes en materia fiscal.

6. ANEXOS.

ANEXO I

<i>País</i>	<i>Tipo General</i>	<i>Tipo Reducido</i>	<i>Tipo Superreducido</i>
<i>Alemania</i>	19%	7%	
<i>Austria</i>	20%	13%	10%
<i>Bélgica</i>	21%	12%	6%
<i>Bulgaria</i>	20%	9%	
<i>Chipre</i>	19%	9%	
<i>Croacia</i>	25%	13%	5%
<i>Dinamarca</i>	25%		
<i>Eslovaquia</i>	20%	10%	
<i>Eslovenia</i>	22%	9,5%	
<i>España</i>	21%	10%	4%
<i>Estonia</i>	20%	9%	
<i>Finlandia</i>	24%	10%	
<i>Francia</i>	20%	10%	5,5%
<i>Grecia</i>	24%	13%	6%
<i>Holanda</i>	21%	6%	
<i>Hungría</i>	27%	5%	
<i>Irlanda</i>	24%	13%	6%
<i>Italia</i>	22%	10%	4%
<i>Letonia</i>	21%	12%	
<i>Luxemburgo</i>	15%	12%	3%
<i>Malta</i>	18%	5%	
<i>Polonia</i>	23%	5%	
<i>Portugal</i>	23%	6%	
<i>Reino Unido</i>	20%	5%	
<i>República Checa</i>	21%	14%	
<i>Rumanía</i>	20%	5%	
<i>Suecia</i>	25%	6%	

7. BIBLIOGRAFÍA.

Manuales:

ALBI, E., PAREDES, R., RODRÍGUEZ ORDARZA, J. A. *Sistema fiscal español II*, Ed. Ariel (Planeta S.A.), 8ª Edición, 2017.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Ed. Marcial Pons, 2008.

BAJO, M., BACIGALUPO, S. *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2000.

CAZORLA PRIETO, L. Mª. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Aranzadi, 17ª Edición, 2017.

MANUAL PRÁCTICO IVA 2018, en base a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, 2018.

MARTÍN QUERALT, J. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (Dir.), CAYÓN GALIARDO, A. (Dir.), AAVV: ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, Mª. C., GARCÍA GÓMEZ, A. J., GARCÍA MORENO, A., IBÁÑEZ MARSILLA, S., JIMÉNEZ COMPAIRED, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G., RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, Mª.DEL P., RUIZ BAÑA, Mª. L. *Manual de Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, 8ª Edición, 2011.

MORILLAS CUEVA, L. *Estudios sobre el Código Penal reformado (Leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015)*, Ed. Dykinson, S.L., 2015.

Páginas web:

AGENCIA TRIBUTARIA (s.f.). *Impuesto sobre el Valor Añadido. Normativa básica del IVA*.

Recuperado el 3 de marzo de 2019. Disponible en web:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Impuestos/Impuesto_sobre_el_valor_anadido_IVA/Impuesto_sobre_el_valor_anadido_IVA_.shtml

AGENCIA TRIBUTARIA (s.f.). *Nuevos Tipos impositivos en el IVA*. Recuperado el 10 de marzo de 2019. Disponible en web:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novedades_IVA_2012/Nuevos_tipos_IVA_es_es.pdf.

AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. Operaciones intracomunitarias* (s.f.). Recuperado el 14 de marzo de 2019. Disponible en web:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/5__Impuesto_sobre_el_valor_añadido/5_8_Operaciones_intracomunitarias/5_8_Operaciones_intracomunitarias.html

ANFIX. FERNÁNDEZ, E. *IVA intracomunitario: ¿Qué es, cómo se aplica y cómo declararlo?* (30/01/2018). Recuperado el 25 de marzo de 2019. <https://blog.anfix.com/como-se-gestiona-el-iva-en-las-operaciones-intracomunitarias/>

CAMARERO GARCÍA, J. (2010) *Agencia Estatal de Administración Tributaria. El "fraude carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo*. Disponible en web: <https://docplayer.es/13414658-El-fraude-carrusel-en-el-impuesto-sobre-el-valor-añadido-modalidades-y-propuestas-para-erradicarlo.html>

DERECHO. BLOGS UDIMA. MALLADA FERNÁNDEZ, C. *El fraude carrusel IVA* (28/11/2014). Recuperado el 2 de abril de 2019. Disponible en web: <https://blogs.udima.es/derecho/el-fraude-carrusel-iva/>

LEGAL TODAY. MATESANZ, F. *El fraude carrusel y el test de kittel* (16/02/2015). Recuperado el 30 de marzo de 2019. Disponible en web: <http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-sobre-tributacion-indirecta/el-fraude-carrusel-y-el-test-de-kittel>

TERCERO GONZÁLEZ, S. *La emisión de facturas falsas: cómo funciona y cuáles son las sanciones que impone la administración tributaria* (14/10/2017). Recuperado el 5 de marzo de 2019. Disponible en web: <http://queaprendemoshoy.com/la-emision-de-facturas-falsas-como-funciona-y-cuales-son-las-sanciones-que-impone-la-administracion-tributaria/>

Legislación:

- Constitución Española (BOE núm. 311, de 29/12/1978).
- Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.
- DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007).
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 29/12/1992).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE núm. 302, de 18/12/2003).
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 281, de 24/11/1995).
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 314 de 31 de diciembre de 1992).
- Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE núm. 289, de 01/12/2012).