



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Máster de Auditoría

El fraude en el IVA intracomunitario
Análisis de su origen y medidas para combatirlo

Autor/es

Paula Abad Rodrigo

Director/es

Fernando Rodrigo Sauco

Universidad de Zaragoza / Facultad de Economía y empresa

2018

Resumen

El objetivo del presente trabajo es el de analizar con detalle uno de los principales problemas que presenta el IVA en la actualidad: el fraude en las operaciones intracomunitarias, con graves consecuencias recaudatorias y efectos distorsionadores de la competencia.

Detallamos el origen de este problema, y la tipología habitual de las tramas fraudulentas. Además a través de un caso práctico tratamos de mostrar la complejidad del proceso de acción-reacción entre dichas tramas y las administraciones tributarias de los distintos países implicados, aislando sus fortalezas y debilidades, y proponiendo un conjunto de medidas de control e investigación que se podría acometer para prevenir o reaccionar más rápida y eficazmente ante indicios de casos de fraude similares.

Abstract

This present study aims to examined one of the main problems of Value-Added Tax: fraud connected with the intra-Community transactions, which implies a loss of tax-collecting and trade-distorting effects.

The source of the problem and the usual typology of fraudulent schemes are described in detail. Plus, an action-reaction sequence between such schemes and tax authorities of the countries involved is shown through a detailed case study, along with a proposal of control and investigation measures in order to prevent and react more rapidly and effectively in response to fraud cases evidences.

Índice

Introducción: Motivación, objetivos y estructura generales del TFM	1
Parte I: Los problemas del IVA intracomunitario.....	2
1. Contexto actual del escenario fiscal. El impuesto del IVA como pilar fundamental en la UE.....	2
2. El funcionamiento general del IVA en Europa.....	4
2.1 El actual régimen legal del IVA en la Unión Europea. Puntos clave.	5
2.2 La eficiencia recaudatoria efectiva del IVA en el ámbito europeo: Indicios de un importante fraude.....	11
3. Fraude en el IVA en el comercio intracomunitario.....	14
4. Propuestas de mejora del IVA europeo. El ‘combate’ de la UE por mejorar los fallos del IVA.	20
Parte II. Caso práctico	29
Conclusiones, limitaciones y extensiones.....	40
Referencias bibliográficas	42

Introducción: Motivación, objetivos y estructura generales del TFM

El IVA es la principal figura de la imposición indirecta en el actual sistema tributario y la segunda en cuanto a volumen de recaudación de todo el sistema tributario español únicamente por detrás de las cotizaciones sociales.

Fue en 1967, cuando los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea que entonces la constituían acordaron establecer un sistema común de IVA. Desde ese preciso momento, la actividad económica no ha cesado en su evolución creciente durante el resto del siglo, alcanzando la globalización económica su máxima expresión en estas últimas décadas.

La liberación del comercio, la internacionalización de las empresas y la consolidación de la economía digital que ha permitido a las empresas a desarrollar su negocio en la *nube*, han alterado de forma sustancial la estructura productiva de los países.

Como resultado de ello, muchas de las transacciones que actualmente se dan en la actividad económica constituyen un entramado que dificulta el seguimiento e identificación del valor añadido. Véase, por ejemplo, el sistema financiero. La actividad financiera es una materia compleja, con escasa regulación y además en constante evolución. La incompreensión por parte de las administraciones tributarias del sistema de tarificación que utilizan las entidades financieras ha dado como resultado que las operaciones financieras estén exentas del impuesto, cuando lo más lógico sería que al ser una operación empresarial estuviera gravada por el IVA.

Otros ejemplos que han mostrado las dificultades de la adaptación del impuesto en nuevas actividades han sido el de la economía colaborativa o el comercio electrónico. En el primer caso, las dificultades han tenido que ver con la proliferación de numerosos sujetos pasivos del impuesto no incorporados normalmente a la operativa regular del tributo. En el segundo caso, las dificultades se han producido por los problemas en la localización de las transacciones.

Mientras tanto, las estrategias de planificación fiscal agresiva y las cuotas de fraude fiscal no han cesado de incrementar, poniendo en evidencia las debilidades del actual sistema de fiscalidad internacional de bienes y servicios.

Como cualquier impuesto, el IVA es vulnerable a la evasión y al fraude pero sus características distintivas como los mecanismos de deducción y devolución ofrecen oportunidades únicas de abuso¹, elevando los datos del déficit de recaudación en los últimos años, lo que a su vez ha llevado a que los organismos públicos busquen soluciones urgentes a este fenómeno mundial que afecta a todos los agentes económicos.

En los últimos años el fraude en el IVA ha evolucionado y se ha perfeccionado hasta convertirse en una importante preocupación para la Unión Europea, y en particular, el denominado fraude carrusel en el comercio intracomunitario favorecido por la desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea. Este tipo de fraude no sólo supone una pérdida de recaudación,

¹ Keen (2006)

sino que también incide negativamente en el comercio y distorsiona la competencia en beneficio de los defraudadores.

En el presente estudio se pretende mostrar un análisis de las deficiencias que presenta el IVA y el impacto económico que conllevan estructurando el trabajo en dos bloques diferenciados: primero a través de la exposición, apoyada en la literatura económica y fiscal, del desafío al que se enfrenta la UE en relación al fraude del impuesto, centrándonos en las operaciones intracomunitarias, un tema que acapara escasa atención de la ciudadanía pero que tiene graves consecuencias, tanto por el importante desfaldo que supone a las arcas públicas como por los efectos distorsionadores negativos que produce en los mercados y, segundo, dando visibilidad y sistematización a este problema fiscal con un ejemplo lo suficientemente representativo que pretende mostrar la complejidad del proceso de acción-reacción entre algunos sujetos pasivos del IVA organizados delictivamente y las administraciones tributarias de los distintos países implicados.

Parte I: Los problemas del IVA intracomunitario actual

1. Contexto actual del escenario fiscal. El impuesto del IVA como pilar fundamental en la UE

El impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se ha convertido en uno de los tributos con mayor peso recaudatorio para los países de la Unión Europea y la OCDE. Desde que se introdujo por primera vez en Francia en 1954, su implementación en el resto de países ha aumentado progresivamente, siendo su regulación y establecimiento una condición sine qua non para el ingreso de un país en la Unión Europea. Actualmente se halla en vigor en 160 países de todo el mundo².

Las principales ventajas económicas de este impuesto y que explican el éxito en su aplicación en el escenario fiscal podemos resumirlas del modo siguiente:

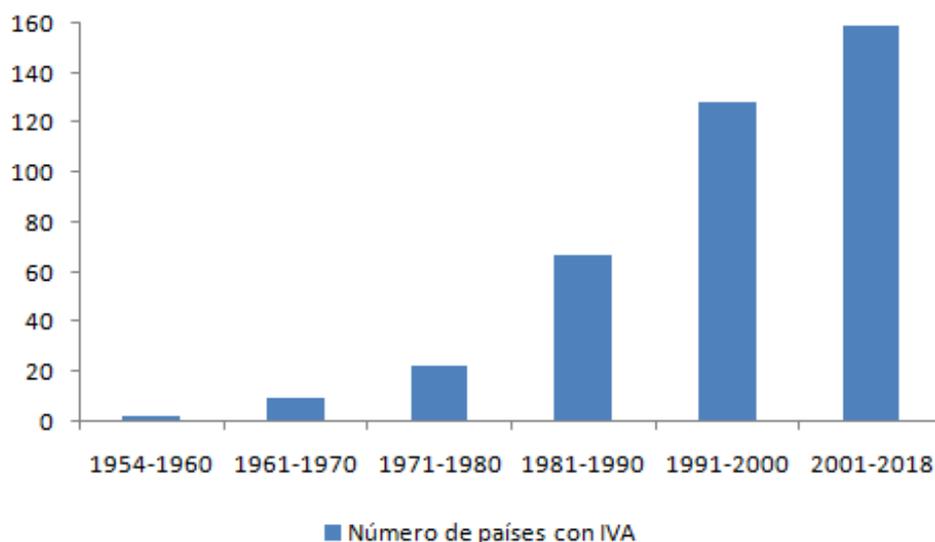
- **Gran potencial recaudatorio.** Al tratarse de un impuesto de ámbito general, todas las transacciones económicas quedan sujetas al mismo. Por ejemplo, en el ámbito europeo, el IVA supone, en media de los últimos años, una cifra de recaudación situada en torno al 6-7% del PIB de los países.
- **Elevado nivel de información y control.** Todas las fases del proceso productivo quedan gravadas, lo que permite una comparación cruzada de la información disponible en cada momento por medio del control de facturas entre proveedores y clientes.
- **Es neutral.** El IVA permite la cuantificación exacta de la carga fiscal soportada por cada producto, en cualquier fase de su proceso de producción y distribución, de manera que únicamente queda gravado el valor añadido en cada fase y no su acumulación a través del precio. En este sentido, presenta ventajas económicas frente a los rudimentarios impuestos en cascada.

² Ministry of Finance Malasya (2014)

- **Facilidad en el campo de aplicación.** En el impuesto del IVA es sencillo definir el sujeto pasivo legal porque al gravar completamente el proceso productivo, todas las empresas o agentes tienen esta condición (excepto en los casos de no sujeción o exención).
- **Es idóneo desde el punto de vista internacional.** Al posibilitar los ajustes fiscales en frontera de forma relativamente sencilla.
- **Sencillez administrativa.** Al figurar gravadas todas las transacciones se reduce el coste administrativo en relación a otros impuestos donde sí se hace necesario determinar qué parte está sujeta al impuesto y cuál no.

No obstante, estas cualidades teóricas aquí descritas distan mucho de obtener reflejo en la práctica real del impuesto ya que, en la mayoría de países, se ha constatado que el IVA es un impuesto complejo, con diferentes tipos impositivos, exenciones, regímenes especiales y otras obligaciones derivadas de su aplicación. Por ejemplo, en el seno de la Unión Europea hay una legislación de armonización pero también notables competencias normativas propias de cada país.

Gráfico 1. Evolución de los países con IVA

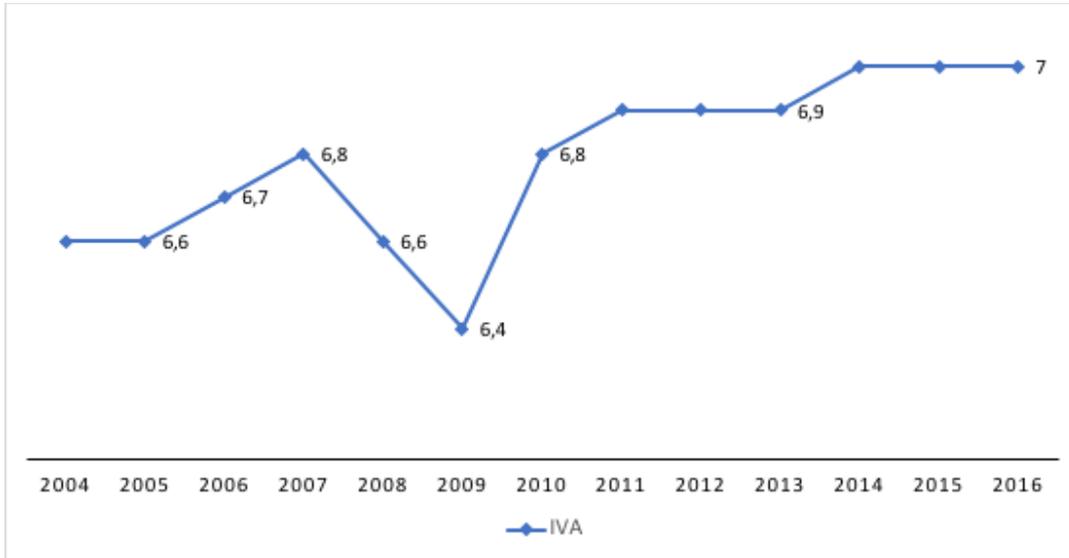


Fuente: Malaysian Customs Department (2014)

Como se ha dicho, no solo es que el IVA exista en el ordenamiento fiscal de la mayoría de los países sino que, para muchos de ellos, supone una fuente considerable de sus ingresos. A los ojos de la Unión Europea, el impuesto del IVA es especialmente importante ya que los ingresos recaudados contribuyen al mantenimiento de los servicios y prestaciones públicas. En este sentido, se ha visto como este comportamiento se ha visto intensificado en los momentos de crisis financiera ya que al encontrarse la tributación directa estancada los Estados miembros, para poder seguir financiando el Estado del Bienestar, han optado por aumentar los tipos impositivos en la tributación indirecta. Por ejemplo, en España, ha habido dos subidas recientes del tipo general de IVA, pasando del 16% en junio de 2010 al 21% actual.

En el año 2015, los ingresos por IVA en la UE supusieron más de un billón de euros al año, el 7% del PIB comunitario, alcanzando en España los 68.589 millones de euros, datos todos ellos obtenidos de la Oficina Eurostat³.

Gráfico 2. Recaudación del IVA sobre el PIB en la Unión Europea (%)



Fuente: *Taxation Trends in the European Union (2018)*

2. El funcionamiento general del IVA en Europa

Al igual que en el resto de Estados miembros, el IVA constituye la base del sistema español de la imposición indirecta, siendo su hecho imponible las entregas de bienes, las prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes.

Los rasgos tributarios distintivos del IVA pueden enunciarse como los siguientes:

- **Indirecto.** Grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales.
- **Plurifásico.** Grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en todas las fases de las correspondientes cadenas de producción-comercialización.
- **General.** Grava todo el tráfico empresarial, aplicándose a partir de ahí, las exenciones y los regímenes especiales.
- **Neutral.** No incide en los costes empresariales y, en consecuencia, no interviene en las alternativas de elección.

Es importante insistir en que la característica fundamental del impuesto son las deducciones. Este mecanismo permite que el impuesto únicamente tenga incidencia sobre el consumidor final, al deducirse los empresarios las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que emplean en sus operaciones. De esta manera la carga impositiva no se ve alterada

³Taxation Trends in the European Union (2018)

por el número de fases del proceso productivo, garantizándose el principio de neutralidad en el impuesto.

Tabla 1. Funcionamiento del impuesto de IVA

Fases	Precio venta	IVA repercutido (21%)	Precio total	Deducción IVA soportado	IVA a ingresar
1ª fase	100	21	121	0	21
2ª fase	200	42	242	21	21
3ª fase	500	105	605	42	63
4ª fase	900	189	1.089	105	84
5ª fase	1.000	210	1.210	189	21
Total					210

Fuente: Elaboración propia

Pues bien, más adelante veremos con más detalle que no siempre se cumplen todas las características del IVA, y que además, algunas de ellas provocan el efecto opuesto al perseguido.

2.1 El actual régimen legal del IVA en la Unión Europea. Puntos clave.

Se puede señalar a la Directiva 2006/112/ CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 como la piedra angular legal del IVA europeo. Esta norma incluye las reglas de armonización del impuesto en el territorio de la Unión Europea para que posteriormente los países traspongan a sus legislaciones nacionales los contenidos armonizados.

La Unión Europea, en su anhelo de crear un mercado único más fuerte en la economía y en el desarrollo político y social de sus Estados miembros, diseñó el IVA como un impuesto que gravara de forma eficiente el consumo de bienes y servicios entre los diferentes Estados de la manera más armonizada posible y que facilitara las condiciones para una mayor transparencia.

Ello implicaba en principio el establecimiento del principio de tributación en origen para las operaciones intracomunitarias como de si de una operación interior se tratara, aplicándose un tipo unificado en toda la Unión. De esta manera, no habría distinción en el tratamiento fiscal entre operaciones locales e intracomunitarias. Con todo, este principio exige una cierta proximidad entre los tipos impositivos nacionales ya que de lo contrario, se favorece el desvío de comercio hacia los países de baja tributación.

Así, y ante la posición de los países por retener cierta soberanía, el régimen de tributación en origen que debería haber sido implementado en 1997 fue prorrogándose en el tiempo, suplantado por un régimen transitorio de tributación en destino que todavía se mantiene a día de hoy y que, cómo veremos, dará lugar a una enorme conflictividad y a ingentes casos de fraude fiscal. Con el principio de destino, no obstante, se logra que la producción nacional y la importada compitan en las mismas condiciones tributarias ya que los impuestos que se cargan son los del lugar donde se consumen ambos tipos de producciones.

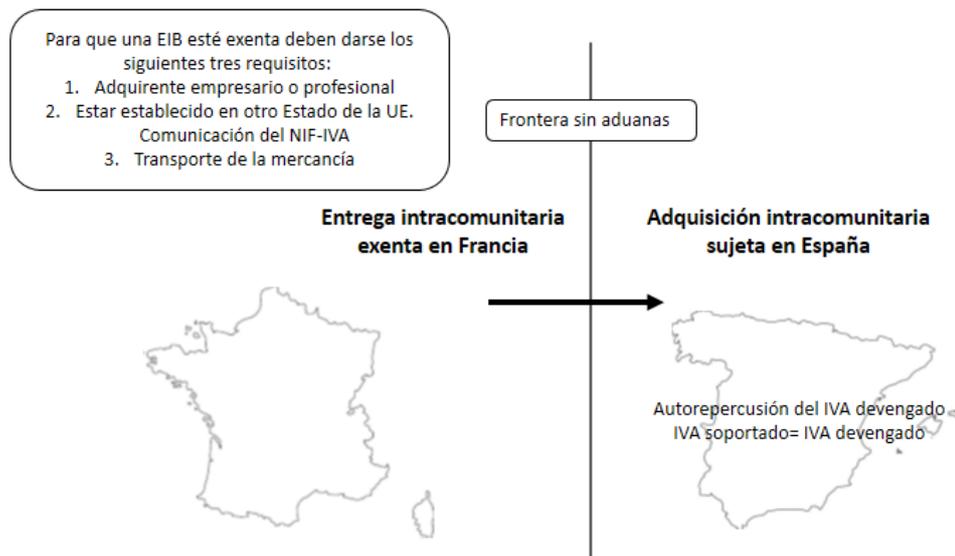
El 1 de enero de 1993 se eliminaron los controles fronterizos, lo que supuso para las operaciones intracomunitarias su desdoble en dos hechos imponible para cumplir con la citada tributación en destino:

- **Una entrega intracomunitaria exenta** en el país de origen con derecho a la deducción del impuesto por quien realiza la entrega y;
- **Una adquisición intracomunitaria sujeta** en el país de destino cuyo IVA, en general, se autorrepercute y soporta el adquirente quien así mismo se lo deduce.

Este mecanismo permite gravar el consumo garantizando la igualdad fiscal, al ser el país de destino (país donde los consumidores soportan el impuesto) el que recauda el impuesto.

Además, para los operadores que realizan operaciones intracomunitarias, supuso el tener que cumplir con una serie de **obligaciones formales** adicionales⁴. Las adquisiciones intracomunitarias pasaron a declararse, con carácter general, en las autoliquidaciones periódicas del sujeto pasivo adquirente, mientras que los empresarios o profesionales que realizaran las entregas intracomunitarias asumieron una nueva obligación: la presentación de una declaración recapitulativa de sus entregas a otros países miembros (modelo 349 en España)⁵. Todo ello ha obligado a reforzar la cooperación interestatal.

Figura 1. Funcionamiento del IVA en las operaciones intracomunitarias



Fuente: Elaboración propia

⁴Con la entrada en vigor del Real Decreto 1493/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación, el único documento acreditativo de la realización de la operación es la factura original emitida por el proveedor extranjero que tiene que registrarse en el libro de facturas recibidas.

⁵Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

A pesar de todo, la realidad es que desde la supresión de las fronteras los casos de fraude han seguido incrementándose. Se pueden esbozar, de modo resumido, algunas de las razones que han permitido la irrupción del comportamiento delictivo en el sistema del IVA:

- No existe un control aduanero lo suficientemente exhaustivo que pueda acreditar de forma contundente la salida de los bienes del país de origen.
- La exención de las entregas intracomunitarias tiene la consideración de exención plena, lo que quiere decir que la realización de esas entregas origina el derecho a la deducción (y, en su caso, devolución) de las cuotas soportadas por el vendedor en sus inputs. Ello implica que pueden llegar a efectuarse devoluciones tributarias sin que las operaciones que originan el derecho a la deducción se hayan realizado realmente, es decir, haya habido una entrega jurídica efectiva.
- La adquisición de bienes en otros Estados miembros sin soportar el IVA puede facilitar las ventas en el país de destino sin el ingreso de las cuotas repercutidas en la Hacienda Pública, con la desaparición del operador que ha realizado la adquisición. Es lo que se conoce como fraude del operador desaparecido o *missing trader*.
- Por último, la emisión de facturas formalmente correctas, elemento habilitante del derecho a la deducción, ha resultado ser un mecanismo muy sencillo para los operadores fraudulentos.

A este problema se dedicará el próximo capítulo con más detenimiento.

Como se ha señalado, otra característica importante del IVA es que está armonizado mediante directiva europea, es decir, no obliga a los Estados miembros a aplicarla directamente, sino a adaptar su normativa interna de acuerdo con los criterios que fija la directiva. El objetivo fue que cada país tuviera su propio IVA, si bien manteniendo una estructura común que permitiera conseguir en el ámbito europeo un funcionamiento de impuesto similar.

En consecuencia los Estados tienen libertad, por ejemplo, para establecer el tipo general, el cual en ningún caso puede ser inferior al 15% o introducir un tipo reducido a partir del 5% sobre una lista específica de bienes y servicios que prevé la norma comunitaria. Igual ocurre con las exenciones ya que la directiva recoge la exención armonizada de numerosos bienes y servicios pero los Estados miembros pueden trasponer esa medida de acuerdo con sus intereses particulares⁶.

A modo ilustrativo, en el siguiente cuadro se recogen los diferentes tipos impositivos del IVA en la Unión Europea. Se trata de una información de acceso público, que acredita las disparidades entre los tipos domésticos y que dificultan las transacciones entre los países, restando atractivo a la inversión extranjera.

⁶ Comunicación sobre los tipos del IVA distintos del tipo normal, COM (2007) 380 final

Tabla 2. Tipos de IVA vigentes en la UE

	General	Reducido	Superreducido
Austria	20%	13%	10%
Bélgica	21%	12%	6%
Bulgaria	20%	9%	
Croacia	25%	13%	5%
Chipre	19%	9%	5%
República Checa	21%	15%	10%
Dinamarca	25%		
Estonia	20%	9%	
Finlandia	24%	14%	10%
Francia	20%	10%	5,5%
Alemania	19%	7%	
Grecia	24%	13%	6%
Hungría	27%	18%	5%
Irlanda	23%	13,5%	9%- 4,8%
Italia	22%	10%	5%-4%
Letonia	21%	12%	5%
Lituania	21%	9%	5%
Luxemburgo	17%	14%	8%-3%
Malta	18%	7%	5%
Holanda	21%	6%	
Polonia	23%	8%	5%
Portugal	23%	13%	6%
Rumania	19%	9%	5%
Eslovaquia	20%	10%	
Eslovenia	22%	9,5%	
España	21%	10%	4%
Suecia	25%	12%	6%
Reino Unido	20%	5%	

Fuente: Comisión Europea

Pese al carácter público de la citada información, en muchos casos se hace indispensable acceder a un asesoramiento profesional para poder cumplir con la normativa tributaria local concreta, lo que incide negativamente en las empresas pequeñas y PYMES que, normalmente, no tienen recursos para ello. Es decir, las numerosas particularidades nacionales en la gestión práctica del denominado IVA de las operaciones internacionales incrementan de forma notable los casos operativos de las empresas exportadoras e importadoras, permitiendo a su vez que aflore un negocio creciente de asesoría.

La realidad en la aplicación del impuesto ha dado lugar a que, desde su origen hasta ahora, el IVA haya experimentado numerosas modificaciones en su normativa, dando lugar a una regulación muy prolija que no solo dificulta la eficacia del impuesto sino que además vulnera el principio de neutralidad lo que ocasiona la toma de decisiones distorsionadas.

En cualquier caso el sistema descrito es un sistema transitorio, ya que el objetivo de la Unión Europea es que todas las transacciones comunitarias queden gravadas como si de un mismo mercado se tratara, y eso solo es posible mediante el principio de tributación en origen.

Sin embargo, muchos expertos en la materia coinciden en la dificultad y el esfuerzo que supondría implementar el criterio de tributación en origen. Para empezar, según el estudio publicado por la Comisión, el Libro Verde sobre el futuro del IVA en el año 2010, sería necesaria:

- Una fuerte armonización de los tipos impositivos para evitar distorsiones en las decisiones de compra;
- La supresión de una gran parte de las exenciones.

Otra de las cuestiones a resolver que implicaría el principio de tributación en origen es el problema de la distribución de la recaudación entre países, ya que lo que cada Estado recaude no dependerá de lo que consuma sino de lo que produzca.

En ese sentido, se propuso la implantación de un único tipo del 15% para las transacciones intracomunitarias que quedaría gravado en el país de origen, sin perjuicio de la posterior aplicación del tipo vigente en el Estado Miembro de destino, lo que originaría un ingreso o devolución complementaria en dicho país. No obstante, esta idea no tuvo éxito entre los países por lo que acabo siendo descartada.

Otra de las soluciones que propuso la Comisión a este problema fue la introducción de varios sistemas de compensación. El primero llamado *clearing house microeconómico* consistía en que cada país facilitase una cuenta mensual donde se recogiesen las cuotas de IVA percibidos y deducidos por cada Estado para que de esta forma se estableciese una posición deudora o acreedora frente a la Caja Central. Si el Estado resultaba deudor, su obligación era la de ingresar la suma correspondiente a la Caja Central de compensación, y en el caso contrario, la de pedir un reembolso de su crédito.

El segundo sistema, *clearing house macroeconómico*, utilizaba para sus cálculos unas estadísticas agregadas de intercambios comerciales en lugar de las declaraciones de IVA.

Por otra parte, con el criterio de gravamen en origen existe el riesgo de utilización de precios de transferencia para reducir ficticiamente la tributación, situando el mayor valor añadido exportador posible en las jurisdicciones con tipos menores.

Resumiendo, el principio de tributación en destino dificulta el funcionamiento del mercado único, sencillamente, porque las transacciones intracomunitarias siguen un régimen distinto al de las nacionales. Además, su complejidad normativa dificulta que determinadas actividades económicas continúen realizando su actividad de manera legal aún sin ánimo defraudador.

Asimismo, existen grandes dificultades para establecer un sistema de tributación en origen eficaz. La falta de unanimidad entre los Estados miembros en la armonización de los tipos de IVA y la no creación de un sistema de compensación, al priorizar los países sus intereses particulares frente al interés comunitario, parece hacer imposible que este sistema llegue a alcanzarse algún día.

Una posible alternativa que ha surgido con fuerza en los últimos años con el cambio en las reglas de tributación de las prestaciones de servicios internacionales⁷ es la de gravar los bienes en el Estado de consumo o donde esté establecido el consumidor⁸.

El impuesto del IVA se había diseñado en su origen sobre la base de objetos imponibles conocidos, como son los bienes y servicios tangibles. Sin embargo, con el comercio electrónico *on-line*, debido a la intangibilidad y la deslocalización de los bienes comercializados que implicaba, la normativa del impuesto necesitó ser adaptada. Para la Unión Europea resultaba de especial importancia que el nuevo planteamiento del impuesto no vulnerara el principio de neutralidad, es decir, que se asegurara una imposición homogénea e igualitaria entre el comercio electrónico y el comercio tradicional.

Dentro del comercio electrónico podemos encontrar dos modalidades:

- El comercio electrónico *off-line*, en el que a pesar de seguirse un proceso de contratación completamente electrónico, la recepción del pedido o del servicio se realiza de forma físicamente y;
- El comercio electrónico *on-line*, en el que la transmisión de bienes y servicios se realiza de forma íntegra a través de internet.

Esta novedosa forma de llevar a cabo las relaciones comerciales suscitó numerosos problemas, como el de la propia calificación de las operaciones entre bienes y servicios, y el del lugar de realización del hecho imponible (principalmente si el destinatario es un consumidor final).

Las transacciones *off-line*, al calificarse como entrega de bienes, tributan al igual que en el comercio tradicional, es decir, en destino, siempre y cuando el destinatario sea un empresario o profesional. Por el contrario, en caso de que el destinatario sea un particular, entra en juego el régimen de ventas a distancia, conforme al cual la operación se grava en origen si no se superan unos umbrales determinados para cada país.

En el comercio electrónico *on-line*, al no haber entrega material de los bienes, las operaciones consideradas como entregas de bienes suministradas electrónicamente pasaron a considerarse prestaciones de servicios. Esta circunstancia implica que un mismo bien tribute de forma diferente dependiendo de si la transacción comercial ha sido realizada de forma tradicional o electrónica. Por ejemplo, en el caso de los libros, en España la adquisición de un libro en un establecimiento tradicional tributa como una entrega de un bien al 4% mientras que, si se adquiere a través de una página web, tributa como un servicio al 21%.

Aun así, el aspecto más conflictivo de las prestaciones de servicios *on-line* surge de su elevado carácter internacional. En ocasiones resulta muy difícil determinar qué Estado tiene la potestad tributaria sobre la operación comercial en curso. Además, directamente relacionado con el

⁷Nos referimos a la prestación de servicios electrónicos, de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos.

⁸Desde el 1 de enero de 2015, con la entrada en vigor de las nuevas normas sobre el «lugar de la prestación».

problema anterior está la dificultad en identificar al comprador y destinatario, no siempre localizados en el mismo lugar.

La **regla general** para la localización de los servicios diferencia en función de si el destinatario tiene la condición de empresario o profesional, o consumidor final: en operaciones en que el prestador y destinatario tienen condición de empresario o profesional el gravamen se localiza en jurisdicción de destino, mientras que cuando el destinatario es un particular el gravamen se localiza en la jurisdicción de origen.

Siguiendo esta regla, cuando las prestaciones de servicios iban dirigidas a consumidores finales, estas quedaban gravadas en el país del proveedor, lo que favorecía la deslocalización de las empresas hacia países con menores tipos impositivos, soportando, así, una menor carga tributaria, y con la consiguiente bajada de ingresos en el IVA para la Unión Europea. Además, los operadores establecidos en la Unión Europea se encontraban en desventaja respecto a los no establecidos ya que éstos no tributaban por IVA.

Con la entrada de la Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero de 2008, los servicios prestados por vía electrónica tributan en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, independientemente de la condición del prestador del servicio y de su localización. No obstante, cuando el destinatario es un particular residente en países terceros se produce la deslocalización del servicio (no hay sujeción).

La tributación en destino de los servicios electrónicos internacionales ha facilitado la competitividad de los empresarios comunitarios, al encontrarse en iguales condiciones fiscales que los no europeos y además se evita la pérdida de recaudación consecuente a la solicitud de servicios a empresas no comunitarias por parte de particulares que no tienen derecho a deducción. No obstante, la complejidad que supone este tipo de transacciones ha provocado que el impuesto del IVA todavía no haya sabido adaptarse para ofrecer un sistema de tributación neutral entre las operaciones vía comercio tradicional y *on-line*, donde estas últimas salen perjudicadas frente a las primeras.

La normativa del IVA tiene todavía muchos desafíos a los que hacer frente y, aunque este trabajo se centre en las operaciones intracomunitarias de bienes, no debemos olvidar que existe otro hecho imponible como es el de la prestación de servicios, a los que la internacionalización de las relaciones también afecta dificultando que su tributación se lleve a cabo de una forma eficaz.

2.2 La eficiencia recaudatoria efectiva del IVA en el ámbito europeo: Indicios de un importante fraude.

Uno de los principales problemas, y que constituye el punto de partida en la lucha contra el fraude del IVA intracomunitario, es que no existe ningún sistema fiable para estimarlo. Como señaló el Tribunal en 2008, «la existencia de datos comparables sobre la evasión intracomunitaria del IVA contribuiría a una cooperación mejor orientada entre los Estados miembros. La Comisión necesita desarrollar un enfoque común junto con los Estados miembros para cuantificar y analizar la evasión del IVA».

Como se señaló al comienzo de este trabajo, el impuesto del IVA es fundamental para la Unión Europea y los ingresos recaudados con este impuesto permiten la sostenibilidad del Estado del

Bienestar. Los últimos datos oficiales de 2015 mostraron que los ingresos por IVA en la Unión Europea fueron de más de un billón de euros al año, el 7% del PIB comunitario, alcanzando en España la cifra de 68.589 millones⁹.

Sin embargo, estas cuantías distan de ser satisfactorias tras conocerse las ingentes cantidades que dejaron de ingresar las Administraciones públicas durante ese año y que fueron de 151.530 millones de euros, lo que equivale a un 12,8% de la recaudación potencial.

Las pérdidas estimadas de recaudación en España en 2015 reflejan una mejora sustancial respecto a otros años. En el citado ejercicio, se sitúan en un 12% (más de 2.500 millones) cuando en 2011 era del 19%.

Esta reducción de las pérdidas recaudatorias sitúa a nuestro país como el segundo con menores pérdidas recaudatorias por IVA en la Unión Europea.

Durante los últimos años se han ido publicando estudios anuales sobre la brecha del IVA o VAT GAP en terminología anglosajona (diferencia global entre los ingresos por IVA previstos y el importe realmente recaudado), donde analizan la tendencia que sigue la recaudación real del impuesto y la que debería conseguirse, así como las causas que impiden la recaudación total del impuesto.

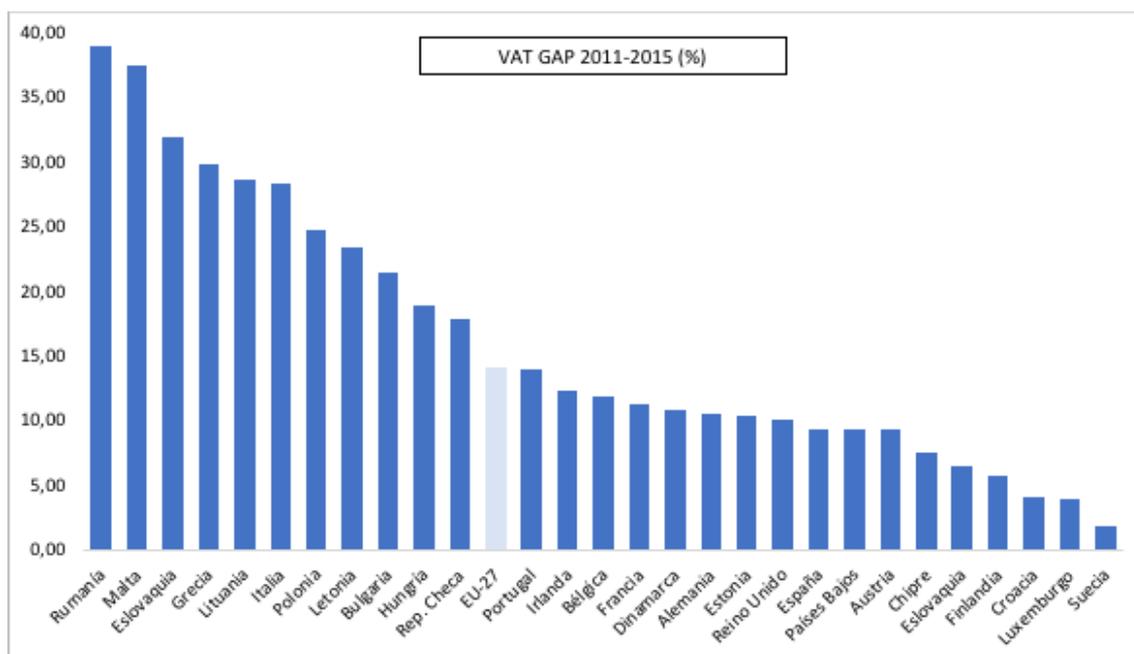
Tabla 3- Déficit recaudatorio del IVA (millones de euros)

	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Bélgica</i>	3.625	4.385	3.807	2.975	3.323
<i>Alemania</i>	20.589	23.991	24.649	24.894	22.366
<i>Irlanda</i>	1.795	1.880	3.153	2.919	3.092
<i>Grecia</i>	7.656	5.479	6.158	4.290	5.079
<i>España</i>	8.622	6.109	7.975	5.757	2.503
<i>Francia</i>	12.115	19.853	18.218	21.981	20.113
<i>Italia</i>	40.818	38.390	40.065	38.305	35.093
<i>Países Bajos</i>	4.563	4.272	4.742	4.342	3.872
<i>Portugal</i>	2.196	2.586	2.578	2.232	1.989
<i>Polonia</i>	7.747	10.229	9.945	9.715	9.765
<i>Reino Unido</i>	12.696	15.632	16.494	18.715	22.210
EU- 27	146.983	159.538	161.997	160.220	151.530

Fuente: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report

⁹Comisión Europea (2017)

Gráfico 3. Brecha recaudatoria del IVA en la UE durante 2011-2015 (%)



Fuente: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report

Una de las principales causas de la pérdida de ingresos para los Estados miembros, se debe al fraude transfronterizo (operador desaparecido o *missing trader*). Según estimaciones del Tribunal de Cuentas Europeo y de Europol, el fraude del operador desaparecido podría suponer una pérdida de ingresos anuales en concepto de IVA de entre 40.000 y 60.000 millones de euros, y el 2 % de los grupos delictivos organizados podría ser responsable del 80 % de los casos de fraude.

No obstante, no podemos asociar la brecha de incumplimiento del IVA como una medición inequívoca del fraude del IVA intracomunitario, porque aparte del hecho de que incluye tanto el fraude interno como transfronterizos también comprende otras pérdidas de ingresos totalmente legales, como las debidas a las exenciones, los tipos reducidos, la elusión fiscal legal o a la insolvencia de los operadores, entre otros factores. Además, la brecha del IVA es muy sensible a las estimaciones de la economía sumergida que se incluyen en los datos del PNB.

Por otra parte, la propia naturaleza del fraude lleva a que su estimación sea una tarea compleja, cuyos resultados pueden depender en gran parte de cuestiones metodológicas. Por ejemplo, aunque solía asociarse un mayor fraude en el IVA con tipos impositivos más elevados, el Informe *Reckon*¹⁰, uno de los estudios más completos en materia de fraude de IVA europeo, no encontró ninguna relación entre estas dos variables. Por tanto, resulta difícil ser concluyente en este terreno.

En cualquier caso, las cifras ponen en evidencia que la recaudación tributaria del impuesto no es eficiente y no hace más que reiterar la necesidad de introducir reformas profundas a fin de

¹⁰ Reckon (2009)

que los Estados miembros puedan hacer pleno uso de los ingresos de IVA para sus presupuestos, evitando a su vez tramas fraudulentas tipificadas en este impuesto concreto que trataran de explicarse con más detalle en el siguiente apartado.

3. Fraude en el IVA en el comercio intracomunitario.

Si bien el concepto de fraude fiscal es variable, en este trabajo cuando se haga referencia a fraude fiscal, se hará como análogo al formulado en la Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994 en su punto 7b que establece : «los actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mínimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen perjuicio al presupuesto de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas que supongan desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos, por un lado, y disminución abusiva de ingresos, por otro».

En particular, existe una trama organizada de fraude en el IVA cuando se interponen sociedades que repercuten cuotas de IVA a otros obligados tributarios con la finalidad fundamental de generar en sus destinatarios un aparente derecho a la 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 Tributaria¹¹: el IVA supuestamente repercutido (pero no abonado en la práctica) no se ingresa en las arcas públicas pero sí que se deduce en la declaración del cliente como cuota supuestamente soportada.

El fraude fiscal del IVA además de erosionar significativamente los ingresos tributarios de los Estados miembros, perturba la actividad económica dentro del mercado interior, distorsionando la competencia por las ventajas obtenidas por las empresas fraudulentas con su quebranto a Hacienda, y permitiendo el acceso al mercado de bienes a precios anormalmente bajos.

La función del IVA es la de gravar cada transacción de la cadena de comercialización de un producto hasta el destinatario. Estas cantidades se reembolsan en todas las etapas, excepto cuando los consumidores hacen la compra final. Cuando el comprador es otro empresario establecido en otro Estado miembro, los bienes circulan exentos del impuesto en el país de origen de la mercancía. Como consecuencia de esta exención en las operaciones intracomunitarias, se permite que los bienes entren en el país de destino legalmente sin haber satisfecho el IVA. Si a esto le unimos otra característica del impuesto, que es la deducibilidad del IVA soportado en las compras efectuadas por empresarios, se genera un caldo de cultivo para la materialización de tramas fraudulentas especializadas.

Para la UE resulta muy complejo combatir este tipo de fraude fiscal, no solo porque se vean involucrados dos o más Estados miembros, sino porque también se ven implicadas distintas áreas funcionales de las administraciones tributarias como son los departamentos de Inspección, Gestión, Aduanas y Recaudación y, cuando se trata de actos delictivos, los órganos judiciales. Dicho de otra manera, la trazabilidad completa de las transacciones queda notablemente oscurecida. Por todo esto es necesario, realizar importantes esfuerzos de

¹¹ GAYÀ I ARJALAGUER (2008).

coordinación administrativa y funcional, que como veremos más adelante, esta labor no resulta todo lo eficaz que se podría esperar.

3.1 Aspectos fundamentales del fraude mediante tramas

- Se trata de un fraude organizado. Sus promotores son auténticos profesionales del mismo y en ocasiones, tienen antecedentes penales vinculados con la delincuencia organizada.
- Se da una creación de sociedades que rápidamente defraudan y aún más rápidamente desaparecen
- Existe una dispersión territorial nacional e internacional de los participantes.
- Existe una dificultad probatoria de la connivencia entre el distribuidor final y los operadores.
- Existe una multiplicidad de participantes. El fraude se instrumenta mediante un entramado de personas físicas y jurídicas, que desempeñan distintos papeles en el fraude: truchas (*missing traders*), pantallas y distribuidoras. Por otra parte, el número de participantes puede ser muy alto y la trama resultante muy intrincada, constituyendo mallas cuyo análisis es difícil y laborioso.
- Las formas de implicación de los beneficiarios finales de las tramas con sus organizadores son variables. Desde la participación activa en su creación hasta la utilización consciente o inconsciente de tramas inventadas por otros.
- Fraude altamente reactivo. Sus organizadores disponen de un buen conocimiento del funcionamiento de la Administración Tributaria y siguen aparentemente las medidas adoptadas en cada país.

3.2 Sociedades que intervienen en las tramas fraudulentas

En la práctica, el fraude en el comercio europeo adopta diferentes formas en complejidad y tamaño, no obstante, con carácter general podemos señalar las siguientes empresas interventoras:

Conduit company: sociedad conductora de la operación. Puede ser creada para cumplir con el papel de iniciador del fraude o ser desconocedora de la trama articulada sobre los bienes objeto de la operación intracomunitaria.

Operador desaparecido, *missing trader* o trucha¹²: se trata del sujeto pasivo de la operación (adquirente de la mercancía). Normalmente, no tiene base económica, ni patrimonial y, en muchos casos tampoco medios personales e instalaciones para el desarrollo de la actividad comercial. Es común utilizar algún buzón como dirección fiscal de la empresa, de manera que sea imposible a la Administración localizarla y acceder a la contabilidad o a cualquier otro documento que pueda poner en evidencia su existencia.

Tampoco suele presentar ningún tipo de declaración de impuestos y si la presenta es de dos maneras, o son declaraciones incorrectas con lo cual no ingresa las cuotas de IVA que repercute

¹² El término “trucha” le viene a estas empresas por sus características, ya que aparecen y desaparecen con mucha facilidad y son tan escurridizas como las propias truchas.

pero sí solicita la devolución del IVA supuestamente soportado dando lugar a una cuota a ingresar negativa, o en otros casos presenta declaraciones correctas con cuotas a ingresar, pero solicita un aplazamiento de la deuda que la Agencia Tributaria nunca podrá cobrar ya que tanto la empresa como su administrador son insolventes.

En definitiva, su único fin es la de eludir el pago del IVA y beneficiarse de devoluciones improcedentes de la Hacienda Pública.

Pantalla o buffer: su finalidad es la de dificultar la comprobación del fraude, evitando que exista una conexión directa entre la sociedad trucha y el operador que solicita la devolución del IVA. Cumplen con sus obligaciones fiscales y presenta declaraciones de IVA. Este tipo de sociedades recibe 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 factura simultáneamente lo que le emiten 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.

A diferencia de las truchas cuya duración en el tiempo generalmente es muy corta, 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.

Distribuidora o broker: estas sociedades están situadas al final de la cadena del entramado. La distribuidora está establecida en el mismo Estado miembro que la trucha. Obtienen grandes beneficios tanto por la vía de obtención de devoluciones, o la de beneficiarse de precios artificialmente bajos.

Su estructura empresarial tiene un funcionamiento normal y al igual que las sociedades pantalla cumplen con sus obligaciones fiscales. En ocasiones recibe directamente la mercancía del proveedor comunitario sin pasar por los eslabones intermedios.

Contra-trader: la culminación del fraude puede ser dificultada cuando interviene una última sociedad conocida como *contra-trader*. En estos casos, se paraliza la trama y se venden bienes a otro operador interno, desconectado de la trama, que es quien realiza la venta al exterior y solicita la devolución del IVA soportado. De esta manera, se combinan dos tramas, una aparentemente limpia y otra fraudulenta, dificultando la detección del fraude.

Transitorio o transportista: por último, también puede aparecer la empresa de transportes que traslada la mercancía o al menos, facilita la documentación para justificar formalmente la operación (recordemos que para que haya una entrega y una adquisición intracomunitaria de bienes tiene que haber una expedición efectiva de bienes transportados al territorio de aplicación del impuesto, por ejemplo, a España desde otro Estado miembro).

3.3 Tipos de fraude

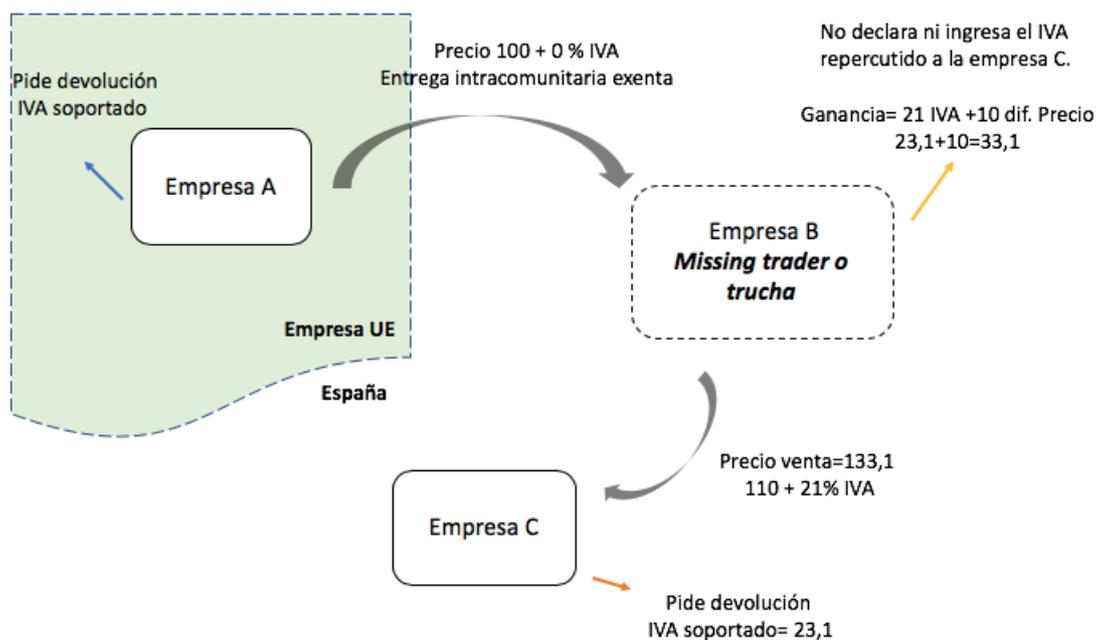
3.3.1 El fraude del missing trader

El tipo de fraude más sencillo y que más se repite por excelencia en el comercio intracomunitario es el del agente desaparecido o *missing trader*, cuyo funcionamiento es el siguiente:

Una empresa (trucha) adquiere mercancías a otra situada en otro país de la Unión Europea (empresa A) y se la vende al destinatario final (empresa C) repercutiéndole el IVA de la operación interna pero sin haberse autorrepercutido ni declarado el IVA por la adquisición intracomunitaria. Cuando se realiza la primera entrega intracomunitaria, la empresa A obtiene la devolución del IVA soportado en las compras, mientras que la empresa B desaparece sin declarar ni ingresar el IVA en la Hacienda Pública.

Por su parte, la empresa C repercute el IVA a los consumidores mientras que se deduce el IVA soportado por la adquisición.

Figura 2. Esquema fraude básico



La autoliquidación del IVA (modelo 303) 'legal' de la empresa B sería la siguiente:

IVA DEVENGADO

- (1) Entrega local de bienes = $21\% \times 110 = 23,1$
- (2) AIB (IVA autorrepercutido) = $21\% \times 100 = 21$

IVA SOPORTADO DEDUCIBLE

- (3) AIB (IVA autorrepercutido) = $21\% \times 100 = 21$

IVA A INGRESAR

$$(1) + (2) - (3) = 23,1$$

En el fraude del *missing trader*, B desaparece sin ingresar los 23,1 correspondiente al IVA devengado en la adquisición intracomunitaria y en la entrega de bienes posterior a C.

3.3.2 El fraude carrusel

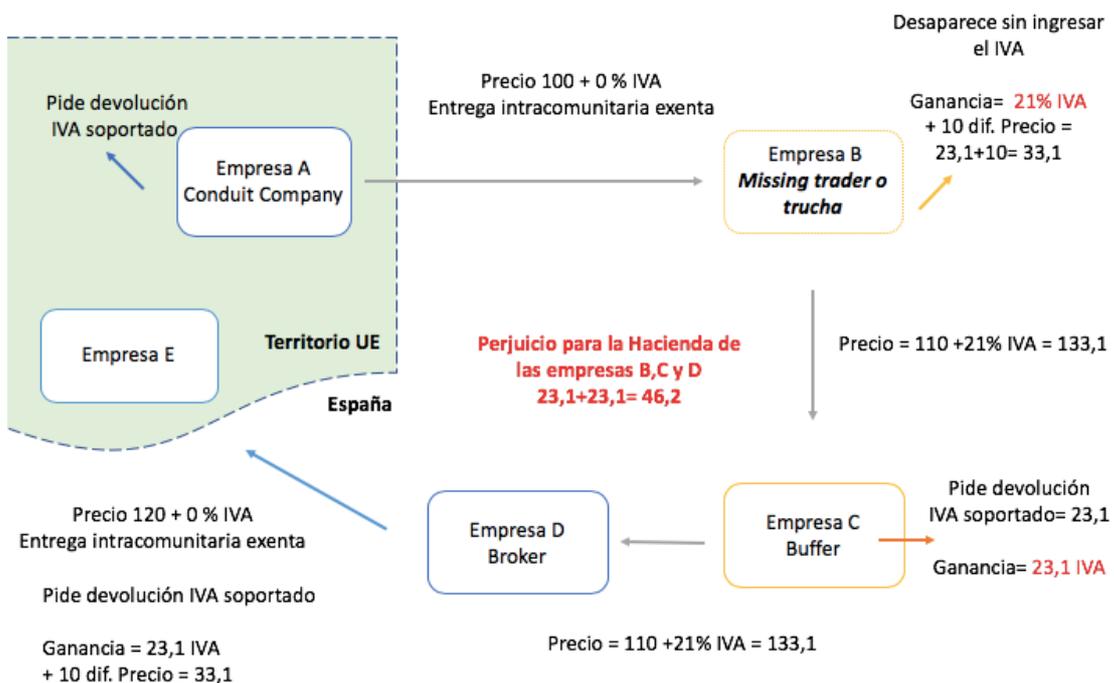
El fraude adquiere tintes de complejidad cuando intervienen varios sujetos que se encuentran en distintos Estados miembros, en lo que se denomina fraude carrusel. Pueden intervenir diferentes números de Estados miembros y empresas, dando lugar a infinitas variantes.

No obstante, con carácter general, la operativa suele ser siempre la misma:

La *conduit company* (empresa A) realiza una entrega intracomunitaria exenta y solicita la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones nacionales. La sociedad trucha (empresa B) realiza la adquisición intracomunitaria y posterior venta local, desaparece sin declarar ni ingresar el IVA repercutido a la *buffer* (empresa C) que posteriormente vende la mercancía a la *broker* (empresa D) que se beneficia de la trama de dos posibles formas, bien realizando una entrega intracomunitaria exenta y solicitando la devolución del IVA soportado, o bien al comprando los bienes más baratos (la empresa D al no pagar el IVA puede vender más barato) y obteniendo un margen mayor y una mejor posición en el mercado que los operadores que si han cumplido con sus obligaciones fiscales.

Este esquema puede complicarse en múltiples variantes, en ocasiones la mercancía que circula son cajas vacías, o que directamente no circula ninguna y se simulada con facturas y documentos falsos.

Figura 3. Esquema fraude carrusel robo



La autoliquidación del IVA (modelo 303) 'legal' de la empresa B sería la siguiente:

IVA DEVENGADO

- (1) Entrega local de bienes= $21\% \times 110 = 23,1$
- (2) AIB (IVA autorrepercutido) = $21\% \times 100 = 21$

IVA SOPORTADO DEDUCIBLE

- (3) AIB (IVA autorrepercutido) = $21\% \times 100 = 21$

IVA A INGRESAR

$$(1) + (2) - (3) = 23,1$$

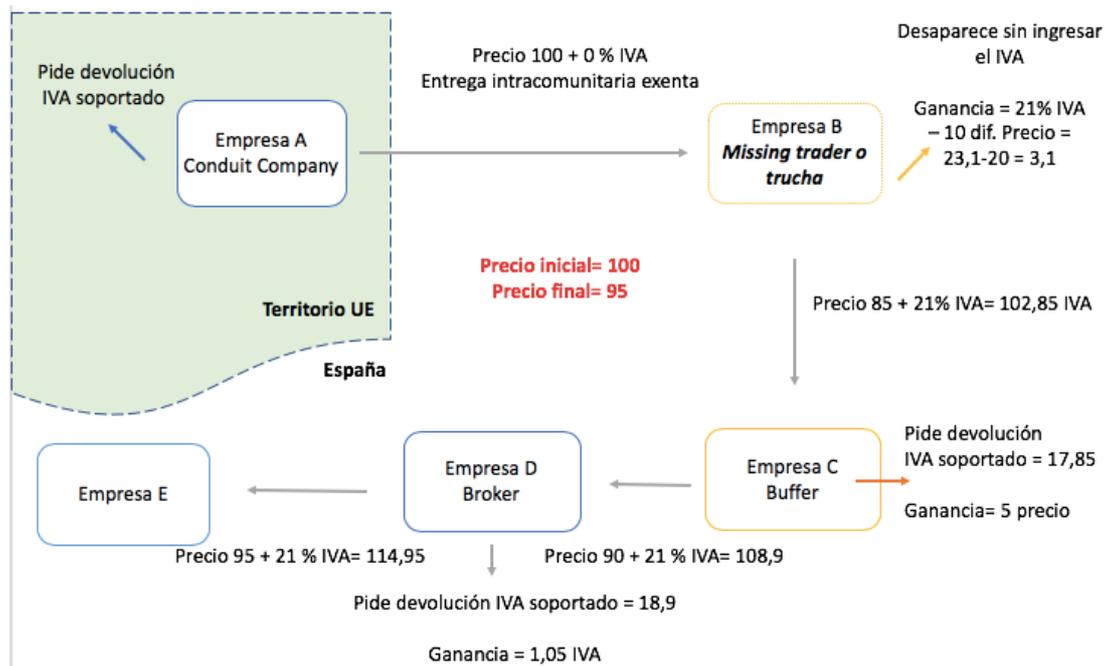
En este caso, además de no ingresar la empresa B el IVA correspondiente, se produce un perjuicio a la Hacienda al deducirse las empresas C y D un IVA soportado por sus operaciones que, sin embargo, la empresa A no se ha autorrepercutido.

El fraude carrusel es un claro ejemplo de abuso de la exención del IVA en el comercio intracomunitario. Suele darse con frecuencia en los sectores de telefonía móvil, coches de lujo y componentes informáticos, aunque también algunos activos intangibles como el gas, la electricidad, o los derechos de emisión de CO₂ y del carbón también han sido blanco de estas operaciones.

Como consecuencia de ello, las mercancías que son negociadas en esos mercados sin haber soportado el pago del IVA constituyen para los defraudadores una notoria ventaja, permitiéndoles vender la mercancía a un precio inferior o con un margen mayor a la que la venden los empresarios que si cumplen con sus obligaciones fiscales.

En última instancia, empresarios cumplidores se han visto expulsados de estos mercados al verse incapaces de competir con los empresarios defraudadores.

Figura 4. Esquema fraude carrusel precios



La autoliquidación del IVA (modelo 303) 'legal' de la empresa B sería la siguiente:

IVA DEVENGADO

- (1) Entrega local de bienes = $21\% \times 85 = 17,85$
- (2) AIB (IVA autorrepercutido) = $21\% \times 100 = 21$

IVA SOPORTADO DEDUCIBLE

- (3) AIB (IVA autorrepercutido) = $21\% \times 100 = 21$

IVA A INGRESAR

$$(1) + (2) - (3) = 17,85$$

La empresa B al no cumplir con sus obligaciones fiscales, obtiene un mayor margen para sus operaciones que le permite vender a un precio menor que el resto de operadores, obteniendo unos beneficios procedentes únicamente de la defraudación del IVA.

4. Propuestas de mejora del IVA europeo. El 'combate' de la UE por mejorar los fallos del IVA.

Todo lo expuesto hasta ahora, pone de manifiesto uno de los problemas más urgentes que tiene la Unión Europea como es la existencia de un fraude fiscal en el IVA al que no puede hacerle frente de manera contundente. A ello hay que adicionar, las exenciones que no dan derecho a deducción y la regulación de las adquisiciones intracomunitarias que provocan distorsiones económicas.

En ese mismo año, la Comisión presentó una serie de propuestas para impedir que los defraudadores vulneraran la regulación del IVA¹³. Algunas de las medidas fueron introducidas en la Directiva 2006/ 112/CE y que a continuación detallamos.

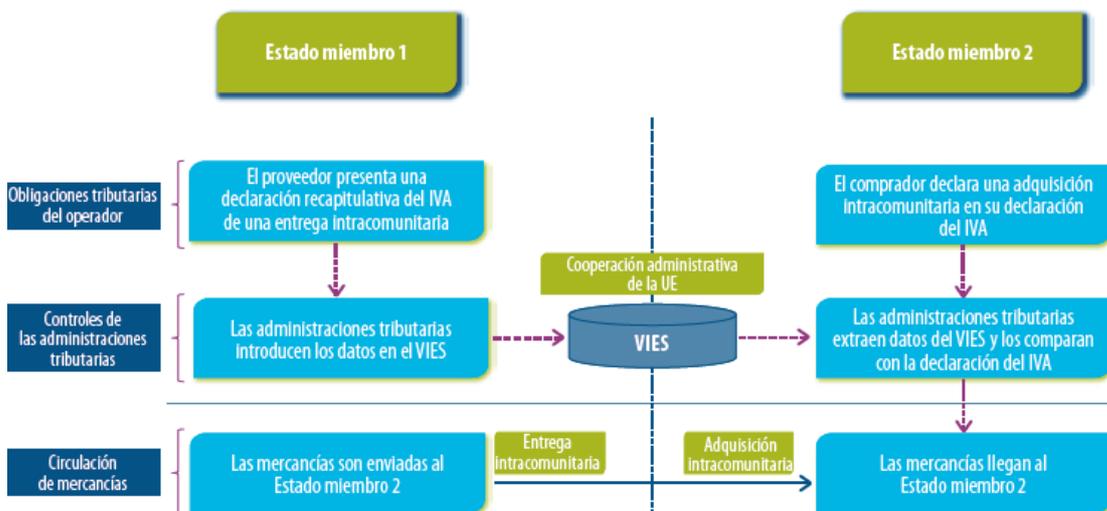
4.1. Medidas de cooperación entre los Estados Miembros

Desde que se suprimieron los controles fronterizos para el comercio intracomunitario, los Estados miembros dependen de la información recibida de sus vecinos para poder recaudar el IVA en su territorio. Para ello, la UE establece una serie de mecanismos de cooperación administrativa.

Además de los intercambios de información y la creación de controles multilaterales entre dos o más Estados miembros simultáneamente, la primera medida fue la **introducción del sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES)**, a través del cual los Estados miembros intercambian información sobre los operadores registrados a efectos del IVA y sobre las entregas intracomunitarias. Los Estados miembros son los encargados de garantizar la calidad y la fiabilidad de la información introducida en el VIES.

El siguiente esquema ilustra el funcionamiento del sistema VIES:

Figura 5. Funcionamiento del sistema VIES



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo (2015)

Este sistema ha sido objeto de numerosas revisiones y recomendaciones, aunque en ningún momento se ha hecho referencia a la obligatoriedad del registro de los operadores para realizar transacciones intracomunitarias. Si bien es sabido que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se opone a que los Estados miembro denieguen la exención del IVA de una entrega intracomunitaria porque el adquirente no se encuentre registrado en el VIES por ser únicamente

¹³Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea, COM (2008) 807 final.

un instrumento de control¹⁴, parece razonable que el registro en el censo VIES no debería ser solo un simple requisito formal sino preceptivo, para que, de esta manera, los adquirentes puedan tener información cierta sobre el vendedor.

En 2010, se creó la **red Eurofisc** con el objetivo de reforzar la cooperación administrativa entre los Estados miembros en determinadas áreas de riesgo y de establecer un mecanismo multilateral de alerta temprana para combatir el fraude carrusel en el IVA. La red funciona como marco de cooperación sin personalidad jurídica y la incorporación de los Estados miembros es voluntaria, es por ello que muchos expertos consideran que la red Eurofisc debería convertirse en obligatoria.

Actualmente se encuentran en funcionamiento cuatro ámbitos de trabajo, siendo el primero de ellos el del fraude intracomunitario del operador desaparecido. Cuando un Estado categoriza una empresa como instrumental, la información relativa a los operadores debe enviarse a Eurofisc para que puedan ser identificados, y, en caso necesario, eliminarse del registro de operadores.

Si bien los Estados miembros consideran que Eurofisc constituye un sistema eficiente de alerta rápida para la prevención del fraude, coinciden con el intercambio de información no es lo suficientemente rápido y sencillo de procesar¹⁵.

Tampoco existen indicadores de calidad y eficacia en la gestión de Eurofisc, ni se dispone de estadísticas globales de la puntualidad de la información de retorno, aunque si se proporcionan estadísticas sobre el número de empresas notificadas a través de la red y de su clasificación en varias categorías.

En el período 2011-2014, se cargó un total de 30.493 señales por operadores sospechosos en el ámbito del fraude intracomunitario del operador desaparecido. Del total de señales cargadas, solo el 64% fue atendida por los Estados miembros, quedando las restantes calificadas como como operadores normales.

Desde 2018, la red Eurofisc intercambia información procedente de Estados miembros directamente con la OLAF y Europol, lo que permite a estos organismos contrastar la información nacional sobre posibles casos de fraude con sus propios datos, contribuyendo a identificar a los verdaderos autores del fraude y sus redes.

Posteriormente, en 2013, la Unión Europea creó un programa de acción bajo el nombre de **Fiscalis**, con el objetivo de potenciar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior mejorando la cooperación entre los países participantes, sus administraciones tributarias y sus funcionarios. El programa Fiscalis 2020 redefine su objetivo específico, insistiendo con más claridad en el apoyo a la lucha contra el fraude fiscal, la evasión de impuestos y la planificación fiscal agresiva.

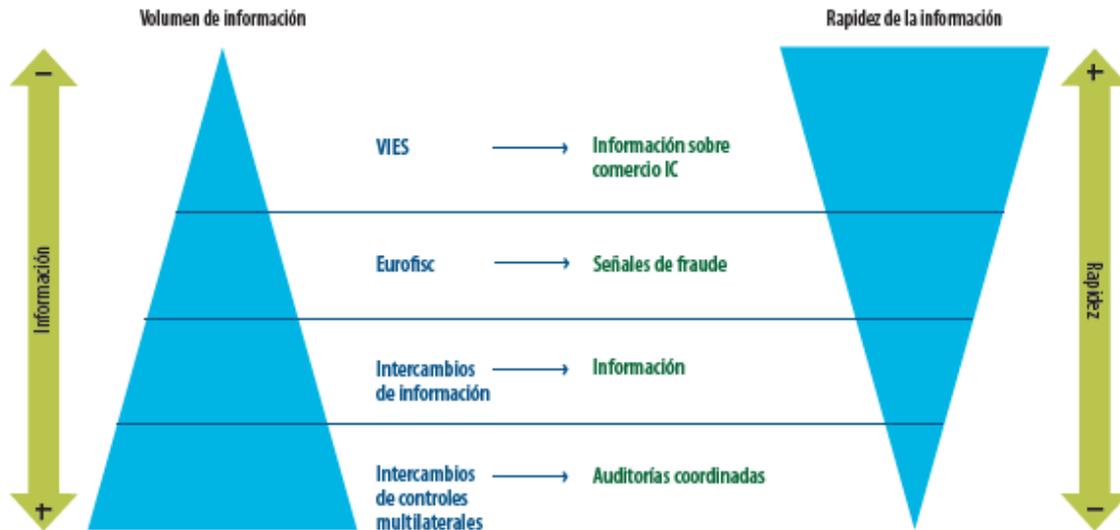
Entre las actividades llevadas a cabo por Fiscalis se incluyen los sistemas de comunicación e intercambio de información, los controles multilaterales, seminarios y grupos de proyectos,

¹⁴Vid. STJUE de 9 de febrero de 2017 (asunto C-21/16).

¹⁵ Informe Especial, TCE (2015)

visitas de trabajo, actividades de formación y otras actividades similares. Según el informe de evaluación del Programa Fiscalis 2013, los controles multilaterales ayudaron a identificar 3,26 mil millones de euros que pretendían evadirse en el IVA y contribuyeron a la creación de un *compliance effect* entre los contribuyentes del impuesto estimado en 160 millones de euros¹⁶

Figura 6. Clasificación de los instrumentos de cooperación administrativa en función de la rapidez y el grado de detalle de la información suministrada



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo (2015)

Estos sistemas presentan una carencia común, y es que no ha sido posible evaluar la eficacia de los distintos ámbitos de trabajo en ninguno de ellos a falta de cifras de referencia e indicadores, por lo que si bien estas medidas han contribuido en la prevención del fraude no podemos cuantificar en qué medida lo han hecho.

En 2015, el Tribunal Europeo de Cuentas publicó un informe de auditoría sobre la eficiencia de la UE en la lucha contra el fraude del IVA intracomunitario. Los resultados del informe incluían una serie de deficiencias y recomendaciones de mejora en los sistemas actuales. En particular:

- no se realizan controles cruzados eficaces entre los datos aduaneros y fiscales en la mayoría de los Estados miembros visitados
- existen problemas de exactitud, exhaustividad y puntualidad de los datos en el marco de cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros,
- no hay suficiente cooperación y las competencias de las autoridades administrativas, judiciales y policiales se solapan.

En este sentido, se recogen una serie de recomendaciones dirigidas a la Comisión:

- iniciar un esfuerzo coordinado por parte de los Estados miembros para establecer un sistema común de recopilación de estadísticas sobre el fraude del IVA intracomunitario;

¹⁶Informe final Fiscalis, UE (2015)

- b) proponer modificaciones legislativas que permitan contrastar con eficacia los datos aduaneros y del IVA;
- c) mejorar la puntualidad de las respuestas a las solicitudes de información, la fiabilidad del VIES y el seguimiento de las constataciones de sus informes anteriores sobre cooperación administrativa;
- f) suprimir las barreras jurídicas que impiden el intercambio de información entre las autoridades administrativas, judiciales y policiales a nivel nacional y de la UE. En particular, la OLAF y Europol deberían tener acceso a los datos de VIES y Eurofisc, y los Estados miembros deberían beneficiarse por su parte de la información facilitada por estos organismos.

4.2. Medidas legislativas

En segundo lugar, se produjo la **armonización de las normas de facturación**, y se introdujeron los supuestos de **responsabilidad solidaria** en el caso de adquisiciones intracomunitarias e importaciones. La introducción de tal responsabilidad implica que si un sujeto pasivo conoce o debería conocer las actividades fraudulentas del otro operador, se convierte en el responsable del pago del IVA. Se ha comprobado que la introducción de la responsabilidad solidaria ha tenido cierta efectividad en algunos Estados miembros aunque no deja de ser una medida “cortafuegos”, exigente en tiempo y recursos, lo que supone una ventaja para estas tramas¹⁷.

Mucho más eficiente ha resultado ser la introducción del **mecanismo de inversión del sujeto pasivo** mediante la Directiva 2013/42/UE¹⁸, por el que con carácter opcional, se permite a los Estados miembros aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo para el pago del IVA sobre ciertas entregas de bienes y prestaciones servicios preestablecidas que sean susceptibles de fraude, en particular, del fraude intracomunitario del operador desaparecido. Como su propio nombre indica, supone que para esa operación concreta el operador no pueda repercutir el IVA en su factura, ni recibir de su cliente la cuota correspondiente del IVA. En consecuencia, no puede desaparecer con dicha cantidad. Esta medida ha resultado particularmente eficaz para combatir el fraude en los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Se ha reiterado que la inversión del sujeto pasivo es conveniente solo como medida a corto plazo pero no como solución a largo plazo. Al tratarse de un mecanismo sectorial se añade mayor complejidad al régimen del IVA del Estado miembro participante, lo que provoca el aumento de los costes de cumplimiento para las empresas y una mayor carga administrativa para las autoridades fiscales. Según un estudio de la consultora Ernst & Young (2014), la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo implica un aumento del 43% en los costes de cumplimiento de las empresas, que todavía se ve más agravado para las pymes, que con

¹⁷Informe sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, COM (2004) 260 final

¹⁸Informe sobre los efectos de los artículos 199 bis y 199 ter de la Directiva 2006/112/CE del Consejo en la lucha contra el fraude, COM (2018) 118 final

frecuencia, carecen de los recursos técnicos para gestionar los requisitos de cumplimiento de dicho mecanismo.

Junto a esta medida, se introdujo la posibilidad de utilizar el **mecanismo de reacción rápida** (MRR) es una medida excepcional que permite a los Estados miembros introducir el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en sectores en los que se haya producido un fraude que como expresa la ley son repentinos y masivos y que no figuren en el artículo 199 bis de la Directiva del IVA, bajo unas condiciones muy estrictas que han conllevado a que esta herramienta nunca haya sido llevada a la práctica.

Para que un Estado pueda adoptar la medida excepcional del MRR, tiene que enviar una notificación a la Comisión y al resto de Estados miembros con información relativa al sector afectado, al carácter repentino y masivo del fraude, así como sus consecuencias en cuanto a la generación de pérdidas económicas significativas e irreparables. La mayoría de Estados coinciden en que las condiciones para aplicar este mecanismo son extremadamente estrictas y, en la práctica, imposibles de cumplir ya que, si puede probarse que es masivo, el criterio repentino no puede cumplirse.

La finalidad de estas medidas fue la de permitir que los Estados miembros resolvieran con rapidez los problemas relacionados con el fraude intracomunitario del operador desaparecido. No obstante, una vez más, los Estados miembros coinciden en la necesidad de una transposición normalizada y armonizada de la Directiva de la UE sobre el IVA a la legislación nacional y en la necesidad de un régimen del IVA más sólido y resistente al fraude.

4.3 Iniciativas y actuaciones dirigidas al problema específico del fraude carrusel.

En primer lugar se proponen **medidas de prevención** del riesgo de fraude, como es la de poner freno a la entrada de operadores carrusel en el sistema del IVA. Ante los primeros indicios de un operador trucha, se debería incrementar los controles antes de registrar al operador en el IVA. Algunos países ya han incluido medidas que permitan a la administración fiscal imponer garantías financieras o programas de visita especiales a los nuevos operadores sospechosos. Por ejemplo en Suiza, las empresas que se registran a efectos de IVA tienen que depositar una garantía en función del volumen de operaciones que lleven a cabo en el país.

También, se ha propuesto realizar controles de seguimiento en el censo de operadores intracomunitarios, especialmente al inicio de la actividad. Los organismos encargados de estas gestiones coinciden en que a mayor antigüedad de la empresa mayor confianza.

Y por último, se propone diseñar y participar operaciones de inteligencia en los sectores afectados.

Entre las **técnicas para la detección** del fraude, se encuentran la de la búsqueda de truchas ante indicios de que existan devoluciones del IVA por EIB, falta de ingresos de IVA por adquirente intracomunitario; la de realizar controles sobre la cadena de suministros en caso de distribuidores con precios anormalmente bajos; y de la obtención y tratamiento de información sobre operaciones comunitarias de otros Estados Miembros. Dicho de otra forma, trabajar de forma rápida ante la acumulación de indicios de comisión de fraude.

Además, se ha señalado en más de una ocasión la importancia de **crear unidades antifraude** que sean las que pongan en práctica estas medidas. En el caso español, se creó la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) y que ha demostrado ser un organismo competente en la detección de organizaciones dedicadas al fraude del IVA intracomunitario. Por citar algunas de las operaciones más recientes y que se han llevado con éxito mencionamos la operación *El Dorado* en 2016 y la operación *Sith* en 2017. En la primera, los sectores afectados eran el petrolíferos y de productos informáticos y electrónicos. La trama hacía efectivo el fraude por una doble vía: por un lado, se apropiaba del IVA correspondiente a sus ventas de hidrocarburos a gasolineras y por otro, formaba parte de un fraude carrusel mediante ventas de material informático y electrónico a otros países miembros de la Unión Europea en la que el volumen de fraude de IVA estimado superaba los 16 millones de euros. La trama *Sith* se localizaba en el sector de la informática y electrónica y llegó a defraudar más de 25 millones de euros en mediante una red de testaferros y sociedades instrumentales radicadas en España y otros países europeos.

4.4 Medidas nacionales contra el fraude fiscal: Las enseñanzas de la experiencia comparada.

Al no adoptar la Unión Europea ninguna política unívoca contra la lucha del fraude fiscal, la mayoría de países han llevado a cabo sus propias medidas con los objetivos de proteger sus ingresos fiscales e igualar las condiciones para sus comerciantes establecidos. Los ejemplos son muy variados:

Tabla 4- Medidas nacionales contra el fraude fiscal

País	Año	Medida
Italia	2019	Obligación de notificar datos identificativos referentes al operador no establecido en las operaciones intracomunitarias de compra y venta en el plazo de un mes una vez emitida o recibida la factura
Polonia	2018	Aplicación del método de pagos fraccionados como método alternativo de cobro del IVA.
Dinamarca	2016	Aportación de los proveedores al fisco danés de detalles sobre compras realizadas a empresas no establecidas.
Alemania	2019	Responsabilidad tributaria de los distribuidores <i>on-line</i> del impago del IVA de sus comerciantes
España	2017	Implementación del sistema de Suministro Inmediato de Información (SII)
Grecia	2019	Implementación de la factura electrónica y la llevanza a tiempo real de los libros reglamentarios

Fuente: Elaboración propia

Principalmente las medidas se basan en que las Administraciones tributarias dispongan de una mayor información y control sobre los operadores y las transacciones que llevan a cabo. Por ejemplo, las autoridades italianas establecieron la obligación de informar para las operaciones intracomunitarias cuando el comprador o vendedor no está establecido sobre su identidad, la fecha y el número de la factura, la base imponible, el tipo de IVA aplicado y la cuota del impuesto.

Las Administraciones también han puesto su atención en el comercio electrónico implementando medidas que permitieran garantizar que las empresas no establecidas en los países ingresen el IVA correspondiente a las ventas a distancia realizadas a sus ciudadanos. A título ilustrativo, Dinamarca implantó una medida por la que los proveedores de tarjetas de crédito u otras formas de pago debían proporcionar al fisco detalles sobre las compras que realizaran a las empresas establecidas fuera del país, ayudando, así, a las autoridades fiscales a identificar qué empresas no han respetado el umbral de ventas a distancia establecido. Por su parte, Alemania hará responsables a los grandes distribuidores electrónicos, como *Amazon* o *EBay*, del impago del IVA de los comerciantes que utilizan sus plataformas.

Las nuevas tecnologías han dado lugar al desarrollo de otras medidas como el método de pago fraccionado que permite extraer el IVA y depositarlo directamente en la administración tributaria, lo que aceleraría y aseguraría el pago del impuesto, o la llevanza a tiempo real de los libros registro del impuesto, conocido en España como sistema de Suministro Inmediato de Información (SII), que permite tener una relación bidireccional, automatizada e instantánea de información.

Si bien la implementación del SII ha supuesto un coste burocrático y de adaptación para muchas empresas, también ofrece ciertas ventajas como la reducción de los costes administrativos, facilita el cumplimiento voluntario de los contribuyentes puesto que se reducen las obligaciones formales (desaparece la obligación de presentar los modelos 347, 340 y 390) y da acceso, en su caso, a un proceso de comprobación más rápido y selectivo, que como se ha demostrado facilita la detección precoz de operaciones fraudulentas.

4.5 El nuevo régimen de IVA: Plan de acción relativo a la introducción del régimen definitivo

Resumiendo, tanto la mayoría de los trabajos de investigación como la propia Comisión, coinciden en señalar las mismas deficiencias del IVA en Europa:

- Establecimiento del principio de tributación en el país de destino que ha resultado ser un campo propicio para las tramas de fraude y que incide en la recaudación negativamente del impuesto.
- Falta de neutralidad debido a la elevada cantidad de exenciones que contempla la Directiva y las diferentes normativas locales.
- Excesiva carga administrativa
- Inseguridad jurídica de los operadores económicos en la interpretación de la normativa aplicable.

Todos estos problemas no hacen más que reiterar la necesidad de una reforma profunda del sistema actual del IVA que dé lugar al anhelado territorio único europeo en la aplicación del impuesto, donde las transacciones transfronterizas queden tratadas de la misma manera que las nacionales, poniendo fin a la deficiencia endémica del sistema, e integre la gestión y ejecución del impuesto mediante una cooperación más estrecha entre las administraciones fiscales.

Finalmente, el 7 de abril de 2016, tuvo lugar la presentación del denominado Plan de Acción de IVA, la iniciativa más ambiciosa lanzada por Comisión Europea en la que se comprometía a presentar una propuesta legislativa con el fin de establecer un régimen de IVA definitivo que palíe los problemas actuales.

En una última Propuesta de Directiva del pasado 4 de octubre de 2017, la Comisión anunció una serie de medidas para las operaciones intracomunitarias que entrarán en vigor a partir de 2019¹⁹:

Una de ellas es la introducción del concepto ***sujeto pasivo certificado*** (empresario o profesional fiable), que será integrado en el sistema VIES para que tanto los Estados miembros como los empresarios puedan comprobar si el agente con el que están llevándose a cabo las operaciones tiene dicho estatus.

La Administración tributaria concederá este estatuto a un solicitante cuando cumpla con los siguientes criterios:

- La inexistencia de infracción grave o reiterada de la legislación y de la normativa fiscal, así como de condena por un delito grave en la actividad económica;
- la demostración de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de los bienes, bien mediante un sistema de gestión de los registros comerciales, que permita la correcta realización de los controles fiscales, bien mediante una pista de auditoría interna fiable o certificada;
- la evidencia de una capacidad financiera adecuada que le permita cumplir sus compromisos, teniendo en cuenta las características del tipo de actividad empresarial de que se trate, bien mediante la presentación de garantías aportadas por empresas de seguros u otras entidades financieras, o por otras terceras partes económicamente fiables.

También se propone la sustitución del actual mecanismo de operaciones intracomunitarias (entregas intracomunitarias exentas / adquisiciones intracomunitarias), por el de una sola entrega gravada en el Estado miembro de destino, la denominada **“Entrega dentro de la Unión” como nuevo hecho imponible.**

¹⁹Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, COM (2017) 569 final

Es aquí, donde el concepto de “sujeto pasivo certificado” cobra especial relevancia ya que:

- Si el adquirente no es un “sujeto pasivo certificado”, el proveedor será el responsable de la liquidación del IVA.
- Si el adquirente sí es un “sujeto pasivo certificado”, será éste quien asuma en su declaración del IVA la obligación de liquidar el impuesto.

Resulta obvio, que con ello se pretende incrementar la seguridad para aquellas operaciones que han resultado más sensibles al fraude, ya que a partir de ahora, la condición de sujeto pasivo dependerá de la fiabilidad que tenga el empresario a efectos del IVA.

Aunque la Comisión no ha dado muchos más detalles, lo lógico sería que este nuevo procedimiento eliminara la declaración recapitulativa (nuestro actual modelo 349), exigiera la aplicación de las normas generales de facturación del Estado miembro del proveedor, y conllevara la armonización de determinadas normas relativas a la facturación, el devengo y la exigibilidad del IVA en el marco de las entregas de bienes dentro de la UE.

A continuación, se va a ilustrar la problemática fiscal de las tramas internacionales fraudulentas en el ámbito del IVA a través de un ejemplo que intenta captar los rasgos esenciales de las estrategias de las empresas y de los mecanismos administrativos para combatirlos.

Parte II. Caso práctico

La entidad Ideas Tecnológicas, S.A. (ITECSA) es una sociedad mercantil española cuyo objeto social es la comercialización de productos informáticos con código CNAE 4651.

Tiene su sede social en Zaragoza, teniendo asignado por la Administración tributaria NIF a efectos de IVA ESB00000001, estando incluida en el sistema VIES (Registro de operadores intracomunitarios).

Inició su actividad en 2008 especializándose en la fabricación y comercialización al por mayor de productos informáticos. Actualmente cuenta con una red de operadores en Europa con los que realiza intercambios intracomunitarios. Su ventaja competitiva es vía precios: utilizando mecanismos de fraude fiscal que se explican a continuación, pretende conseguir mantener sus márgenes de beneficio ofreciendo en el mercado un precio de sus productos más bajo que sus competidores (que sí cumplen estrictamente con sus obligaciones fiscales).

Normativa de las operaciones intracomunitarias y estrategias empresariales para aprovechar algunas deficiencias administrativas detectadas en el control de las mismas

Como se ha mencionado anteriormente, desde el 1 de enero de 1993 para las operaciones compraventa de bienes entre empresarios y profesionales de la Unión Europea desaparecieron los términos exportación e importación, así como los controles aduaneros y fiscales para los empresarios.

La Directiva 2006/112/CE escinde las operaciones intracomunitarias en dos vertientes diferenciadas, una entrega intracomunitaria exenta y una adquisición intracomunitaria en el país de destino, donde el adquirente se autorrepercute el IVA y soporta el IVA con derecho a la deducción.

Para que pueda ejercerse el derecho a la deducción en las **entregas intracomunitarias de bienes**, que se encuentran exentas del IVA según los artículos 138 de la Directiva 2006/112/CE y 25 de la LIVA, se requiere una **entrega de bienes con transporte a otro Estado miembro y que el destinatario sea un empresario que actúe como tal en el Estado de destino**. Para ello, resulta imprescindible que la operación se acompañe de una factura y soporte donde se contenga la prueba del transporte.

Si se dan ambas condiciones, **las autoridades tributarias están obligadas a declarar exenta la entrega intracomunitaria de bienes y permitir la deducibilidad total del IVA soportado por los inputs adquiridos por el exportador**.

En relación a las adquisiciones intracomunitarias, encontramos su regulación en el artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE y el artículo 15 de la LIVA. De ambos preceptos se desprende la necesidad de concurrencia de, al menos, tres requisitos para estar ante una adquisición intracomunitaria de bienes:

- a) La operación tiene que tener como objeto un bien mueble corporal
- b) el poder de disposición sobre el bien debe pasar a manos del adquirente
- c) el bien debe ser transportado desde un Estado miembro a otro diferente. En caso de que se den tales requisitos, **las operaciones quedan sujetas al IVA en el país de destino sin necesidad de requisitos formales**.

No obstante, existen obligaciones formales para las entregas intracomunitarias como las de emitir una factura completa de acuerdo a los reglamentos internos vigentes de facturación, el reconocimiento previo como operador intracomunitario (NOI), el registro en el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (conocido, por sus siglas en inglés, como VIES: VAT Information Exchange Report), y la comunicación de las operaciones intracomunitarias a través del *EC Sales List* (ESL), más conocido en España como modelo 349.

Reconocimiento previo como operador intracomunitario (NOI)

En el caso de España, para que el empresario pueda tener consideración de operador intracomunitario y realizar intercambios comerciales con otros empresarios europeos, primero tiene que solicitar su inclusión a través del Modelo 036, marcando las casillas 130 y 582 de solicitud de alta antes de efectuar dichas entregas o adquisiciones de bienes.

Una vez obtenido el número de operador intracomunitario (NIF-IVA), que para el caso español se compone del prefijo ES+ NIF, será este número el que el empresario deberá utilizar en toda la documentación relativa a sus operaciones en la Unión Europea.

Además, el transmitente de la mercancía deberá verificar que el receptor también dispone de esta identificación, ya que en caso contrario, el adquirente actúa como consumidor final y, por lo tanto, no puede aplicarse la exención.

Registro en el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA o VIES

La asignación del NIF-IVA supone que el operador conste en el censo VIES. El empresario o profesional puede comprobar si el adquirente tiene la misma a través de la comprobación de su inclusión en censo VIES mediante la web de la AEAT²⁰.

Una vez realizada esta comprobación, la factura ha de emitirse con los datos intracomunitarios de ambas partes y sin IVA, incluyendo la referencia a las disposiciones correspondientes o una indicación por la que la operación está exenta o de que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación.

Declaraciones de IVA

En el ámbito tributario español las cantidades percibidas a través de estas transacciones deberán figurar a nivel informativo en la declaración trimestral del IVA (Modelo 303), trasladando la suma de todas las cuantías en el resumen anual (Modelo 390).

Además, debe informarse a la Agencia Tributaria de todas las operaciones de compra y venta realizadas con otros países de la Unión Europea a través de la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias (Modelo 349), que dependiendo de los importes se presentará con carácter mensual, trimestral o anual.

En cualquier caso, se ha de tener en cuenta que estas obligaciones no son más que meros requisitos formales que, en ningún caso, pueden servir para denegar los derechos a la exención y deducción de las cuotas del IVA soportado por el incumplimiento de los operadores.

Con todo lo anterior, supongamos que los gestores de la sociedad, conocedores de la normativa del IVA, y en particular, de la legislación intracomunitaria comentada, son también conscientes de la ausencia, en muchas ocasiones, de un intercambio de información eficaz entre los Estados.

Teniendo esto en cuenta, diseñan la siguiente trama basada en una corriente de facturación ficticia que se superpone a la circulación y facturación real de los bienes.

Para el inicio y desarrollo de sus actividades, todas las sociedades cuentan con:

- a) Un Número de Operador Intracomunitario (NOI), que en ocasiones es falso y en otras uno previamente registrado de una sociedad regular
- b) Justificación documental mediante facturas y CRM²¹ falsos.

²⁰ <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/tramitacion/ZZ09.shtml>

²¹ Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera. Se regula por el Convenio CMR (Ginebra, 19 de mayo de 1956) y es de aplicación a todos los contratos de transporte de mercancías por carretera en los que origen y destino sean países distintos.

Las empresas que participan en la operación, atendiendo al orden en el que aparecen dentro de la trama, son las siguientes:

a) ELECTROCOM: establecida en Suecia, es la proveedora de materiales de ITECSA y a quien vende directamente. Actúa como *conduit company* ya que a través de ella se inicia el recorrido ficticio de los bienes con una entrega intracomunitaria a la siguiente sociedad establecida en la cadena.

b) SYSTEM PLUS: actúa como sociedad 'trucha'. Se ha establecido en Dinamarca con el objetivo de aprovecharse de un mayor tipo de IVA (25%) que le permita defraudar una mayor cuota. Adquiere los bienes a ELECTROM para posteriormente repercutírselos al siguiente eslabón de la cadena pero sin ingresar la cuota de IVA correspondiente. Se produce, por lo tanto, un fraude a la hacienda danesa, que, por otra parte, aumenta el margen de las empresas que participan en la trama (o les permite reducir los precios finales de sus productos).

c) GAMMA: su papel es el de empresa 'pantalla' y se registra también en territorio danés. Adquiere los productos a la sociedad 'trucha' para realizar posteriormente una entrega intracomunitaria en España.

d) MULTITECNO: introduce la mercancía en el territorio español a través de una adquisición intracomunitaria. Al igual que la anterior 'trucha', tampoco tiene una estructura empresarial y desaparece sin ingresar el IVA correspondiente a la adquisición intracomunitaria y la entrega de bienes a ITECSA. Se produce, por lo tanto, un fraude en este caso a la hacienda española, que también aumenta el margen de las empresas que participan en la trama (o les permite reducir los precios finales de sus productos).

e) ITECSA: gracias a la corriente de facturación ficticia que se superpone a la circulación y facturación real de los bienes, ITECSA comercializa un producto que puede tener un precio menor y características similares a los que oferta la competencia, lo que le permite disfrutar de una posición de ventaja competitiva en el mercado.

De forma más concreta, podríamos ilustrar todo lo anterior, mostrando una hipotética secuencia de facturación ficticia de una expedición de bienes con origen en Suecia y con un valor de mercado de 1.200.000 euros. Señalamos en cursiva, las operaciones que suponen un perjuicio económico a las haciendas públicas nacionales respectivas.

ELECTROCOM (sujeto pasivo de la hacienda sueca)

- A) IVA DEVENGADO= 0 (EIB exenta por valor de 1.200.000)
- B) IVA SOPORTADO DEDUCIBLE
 - (1) Compra de bienes= 200.000 (correspondiente a compras interiores)
- C) IVA a devolver= 200.000

SYSTEM (sujeto pasivo de la hacienda danesa)

- A) IVA DEVENGADO
 - (1) AIB (Autorrepercutido)= $25\% \cdot 1.200.000 = 300.000$
 - (2) Entrega de bienes= $25\% \cdot 1.000.000 = 250.000$
- B) IVA SOPORTADO DEDUCIBLE
 - (3) AIB (Autorrepercutido)= $25\% \cdot 1.200.000 = 300.000$
- C) IVA defraudado= 250.000

GAMMA (sujeto pasivo de la hacienda danesa)

- A) IVA DEVENGADO= 0 (EIB exenta por valor de 1.100.000; suponemos, por lo tanto, que ya hemos abaratado el producto en 100.000 euros respecto de su precio de mercado)
- B) IVA SOPORTADO DEDUCIBLE
 - (1) Compra de bienes= $25\% \cdot 1.000.000 = 250.000$
- C) IVA a devolver= 250.000

MULTITECNO (sujeto pasivo de la hacienda española)

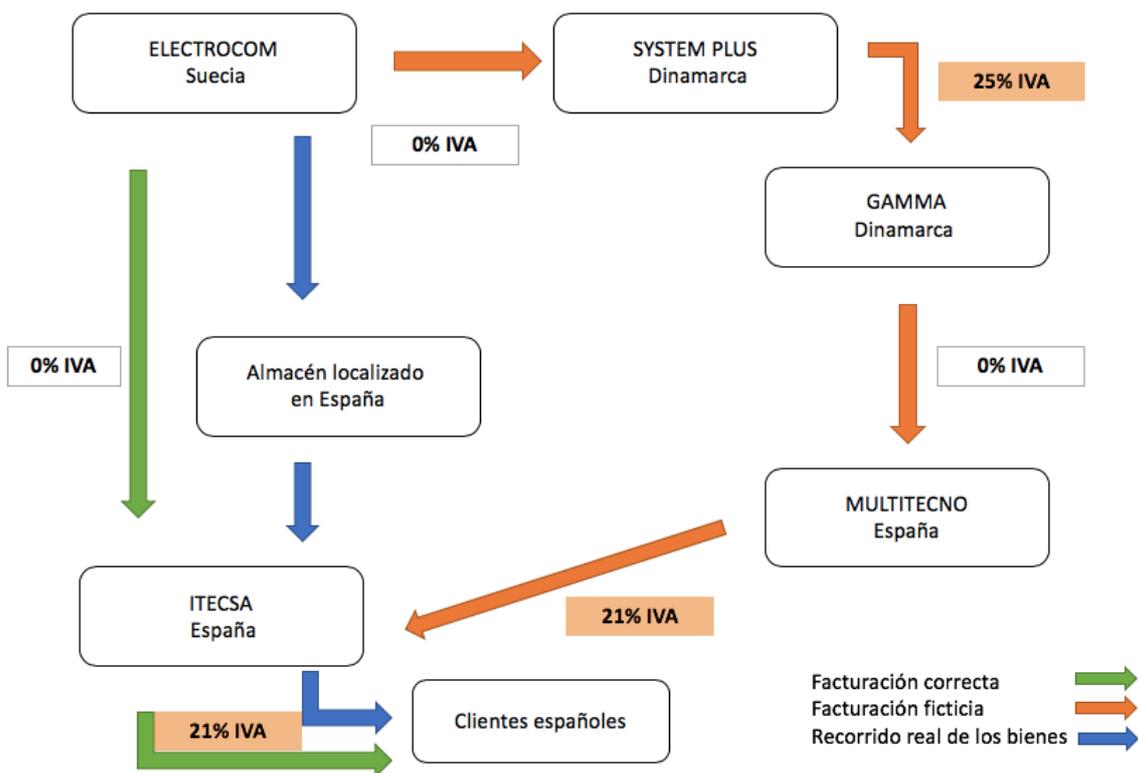
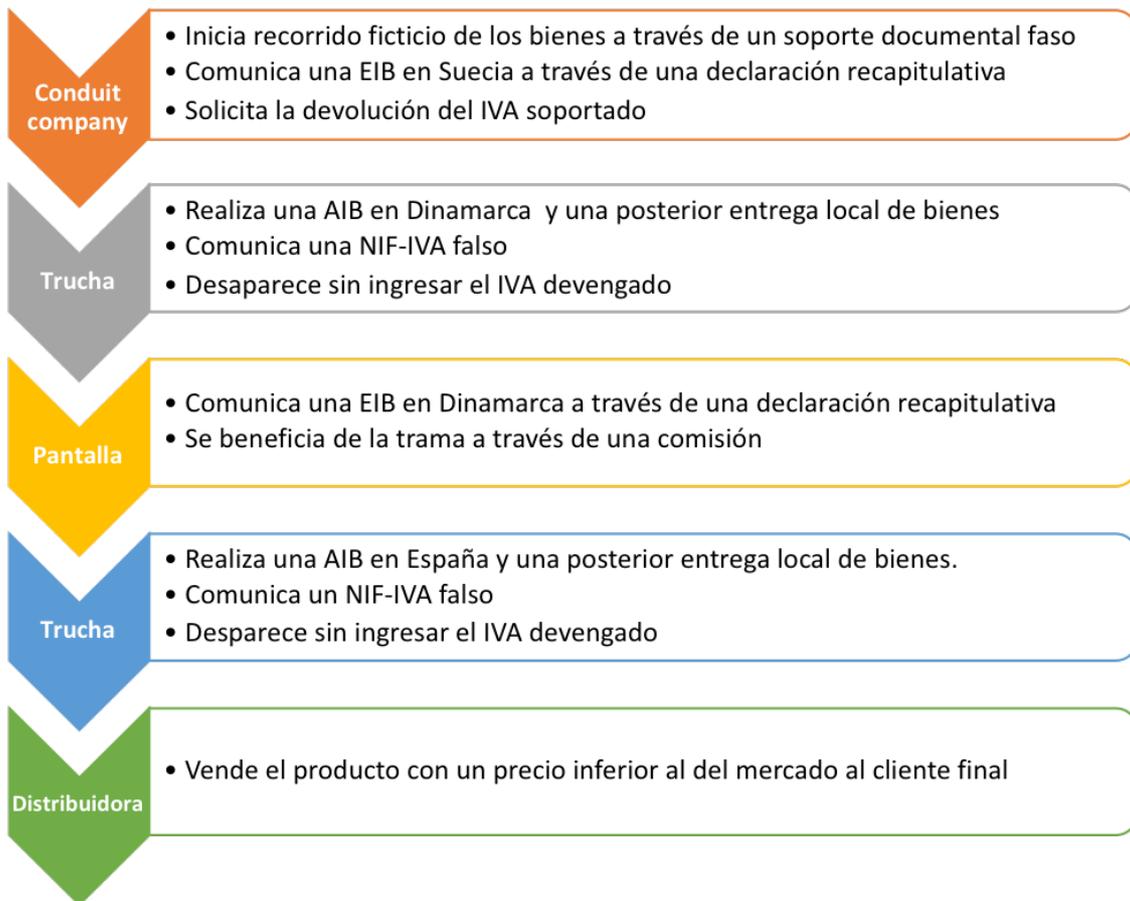
- A) IVA DEVENGADO
 - (1) AIB (Autorrepercutido)= $21\% \cdot 1.100.000 = 231.000$
 - (2) Entrega de bienes= $21\% \cdot 9.000.000 = 189.000$
- B) IVA SOPORTADO DEDUCIBLE
 - (3) AIB (Autorrepercutido)= $21\% \cdot 1.100.000 = 231.000$
- C) IVA defraudado= 189.000

ITECSA (sujeto pasivo de la hacienda española)

- A) IVA DEVENGADO
 - (1) Entrega de bienes= $21\% \cdot 1.000.000 = 210.000$
- B) IVA SOPORTADO DEDUCIBLE
 - (2) Adquisición de bienes= $21\% \cdot 900.000 = 189.000$
- C) IVA a ingresar= 21.000

Se observa como ITECSA ha podido establecer un precio de venta final más barato que el normal de mercado, 900.000 frente a 1.200.000 euros, por el perjuicio económico que soportan las distintas haciendas nacionales y que beneficia a la trama empresarial o, dicho de otra manera, el fraude fiscal le permite, manteniendo márgenes, o incluso aumentándolos, reducir precios.

Por medio del siguiente gráfico mostramos de una manera global el funcionamiento general de la trama descrita:



De forma resumida, se puede ver cómo en el esquema ficticio (marcado con líneas naranjas), las operaciones entre ELECTROCOM y las truchas están exentas de IVA. No obstante, las ventas interiores sí devengan un IVA que lo repercute en sus ventas y debería ingresarse a la Hacienda pública.

La sociedad pantalla e ITECSA soportan IVA en sus compras y lo repercuten en sus ventas, operando ya como empresas normales, pero al aprovecharse del fraude cometido por las truchas consiguen posicionar sus productos en el mercado a un precio inferior al de sus competidores.

Si atendemos al recorrido real de los bienes, la secuencia de facturación debería ser la siguiente:

ELECTROCOM (sociedad sueca) le factura a ITECSA (sociedad española) por valor de 1.200.000 euros, al tratarse de una entrega intracomunitaria, la factura está exenta de IVA sueco. Suponiendo que ITECSA aplica un margen a sus productos del 10%, similar al de la competencia, el precio final para el consumidor es $1.200.000 \cdot (1'1) \cdot (1'21) = 1.597.200$ euros.

ITECSA (sujeto pasivo de la hacienda española)

- A) IVA DEVENGADO
 - (1) AIB (Autorrepercutido)= 21% 1.200.000= 252.000
 - (2) Entrega de bienes= 21% 1.320.000=277.200
- B) IVA SOPORTADO DEDUCIBLE
 - (3) AIB (Autorrepercutido)= 21% 1.200.000= 252.000
- C) IVA a ingresar= 277.200 euros

Es evidente que este escenario es mucho menos ventajoso para la sociedad ya que, además de tener que ingresar un mayor IVA a la Hacienda española, el precio al que vende el producto es muy superior equiparándolo al del resto de sus competidores.

Una cuestión consecuente, al observar toda la trama anterior, es la valoración de los mecanismos administrativos para la detección y combate de estos entramados. Qué cortafuegos existen y, en su caso, cómo deben mejorarse.

A este respecto, habría que empezar señalando, como ya se ha mencionado, que la Unión Europea implementó el sistema electrónico VIES en 1993 que permite a los Estados miembros intercambiar información sobre los operadores registrados a efectos del IVA y una estadística detallada de la globalidad las entregas intracomunitarias a través de las declaraciones recapitulativas obligatorias de las empresas europeas.

La siguiente captura de pantalla sirve para mostrar el funcionamiento básico del mecanismo de control del registro VIES que, básicamente, permite una consulta en tiempo real de la veracidad o no de un operador comunitario establecido en uno u otro país de la Unión Europea.

No obstante, cuando la *conduit company* presenta su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, esta no está disponible para los demás Estados miembros hasta seis meses después de su presentación, lo que supone una ventaja temporal evidente para los defraudadores²².

Una vez que el país de destino de la mercancía, en este caso Dinamarca, recibe la declaración recapitulativa, en caso de que haya números de identificación incorrectos debe enviar un mensaje de error al emisor, Suecia, en un plazo de dos días.

Teniendo en cuenta los plazos anteriores, es fácil concluir que, en muchas ocasiones, mientras las autoridades realizan el seguimiento de las operaciones, las sociedades ‘truchas’ han desaparecido sin ingresar el IVA en las arcas públicas.

Una segunda barrera antifraude cuando las Autoridades tributarias intercambian información aparentemente relevante entre ellas, es la constituida por la red Eurofisc conformada por expertos en materia de fraude intracomunitario. Esta red trata de identificar y analizar a estos operadores para, posteriormente, enviar un análisis detallado a los Estados afectados en la operación, en nuestro caso, Dinamarca, Suecia y España.

Como tercer mecanismo de control e inspección, y ante las evidencias acumuladas de grandes cantidades defraudadas, la Agencia Tributaria puede poner en marcha una operación coordinada a nivel internacional en la que, por ejemplo, para el caso que nos ocupa pueden figurar las siguientes líneas de acción:

²² Moreno (2011)

- Realizar actuaciones dirigidas para procesar la información recibida de las administraciones tributarias de Dinamarca y Suecia y jurisdicciones en aplicación de las normas en vigor para asegurar su uso eficiente.
- Realizar actuaciones precisas, coordinadas desde la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF)²³ junto con las administraciones tributarias de los otros Estados, como por ejemplo la personación de la Inspección Tributaria en las sedes de las sociedades (reales) con el fin de acceder directamente a la documentación e información contable.
- Análisis de la documentación e información contable recogida.

Mostramos en la siguiente tabla qué irregularidades e indicios de fraude fiscal podrían ser hipotéticamente detectadas tras las actuaciones de investigación en las sedes de las distintas sociedades implicadas de toda la documentación fiscal y contable relevante, pues las mismas concurren en muchas de las operaciones detectadas anteriormente.

1	no existencia de datos en las facturas que puedan vincular la mercancía transportada con el material facturado sin IVA por el proveedor verdadero (en nuestro caso, ELECTROCOM)
2	las facturas de venta expedidas tendrán normalmente fecha anterior a la que consta en las facturas que documentan la compra por su parte a la sociedad pantalla
3	posiblemente, los cobros y pagos de las operaciones se habrán efectuado casi de manera simultánea, situación prácticamente inexistente en el ámbito comercial
4	el coste de las operaciones será normalmente elevado
5	se apreciará un margen constante de beneficio en las operaciones sucesivas
6	no se suele dar stock de mercancías, al existir una perfecta correlación perfecta entre compras y ventas
7	los documentos de transporte suelen presentar varias irregularidades tales como la ausencia de un CMR o cualquier otro documento acreditativo de la salida efectiva de la mercancía vendida a España
8	los albaranes de transporte de determinadas facturas suelen mostrar que el destinatario de las mismas es el distribuidor final (en nuestro caso, ITECSA) pero sin constar en caso alguno que la mercancía sea transportada fuera de España

A modo ilustrativo, vamos a recoger alguna de las sentencias recientes con mayor repercusión mediática que han penalizado tramas similares, tras la realización de labores de inspección como las descritas, y que pueden orientar al lector sobre el tipo de sanción o pena que se suele aplicar en estos casos.

²³ La estrategia nacional de lucha contra las tramas centraliza la responsabilidad de las actuaciones administrativas en un único órgano de la Administración Tributaria, que es la ONIF (Vera, 2008)

- **Sentencia 717/2016 de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional con fecha 27/09/2016** por la que se condenó a los autores y coautores de una trama de carrusel en el sector del aceite de oliva que había defraudado un importe de 898.128,26 euros en el año 2009 mediante la obtención indebida de devoluciones tributarias, a penas de entre 4 y 1 años de prisión y multas de hasta 1.000.000 de euros por delitos contra la Hacienda pública.
- **Sentencia 8/2017 de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional con fecha 13/03/2017** por la que se condenó a 17 miembros de una trama de fraude del IVA en el sector informático que eludió el pago de más de tres millones de euros, a través de un circuito formado por sociedades 'trucha' y pantalla. Las penas impuestas por delitos de defraudación tributaria, asociación ilícita, falsedad continuada en documento público y falsedad en documento mercantil, comprendían periodos de entre 10 años y 6 meses de cárcel, además de multas de hasta el 150% de la cuota defraudada y la privación de ciertos beneficios fiscales.

Las sanciones penales fueron de aplicación de acuerdo al artículo 305 del Código Penal, que expone: Será castigado con la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros²⁴.

Para estos casos de fraude carrusel, las penas señaladas en el párrafo anterior se aplican en su mitad superior al darse las siguientes circunstancias:

- La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Finalmente, mencionamos algunas políticas públicas adicionales que podrían llevar a que la Administración reaccionara más rápido y eficazmente ante evidencias de casos de fraude similares.

²⁴ Estas penas se ven endurecidas por el artículo 305 bis con penas de prisión de hasta seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando concurren alguna de las circunstancias siguientes:

- Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- 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.

- Medidas preventivas

Llevar a tiempo real de los libros reglamentarios. En España, las grandes empresas, los grupos de IVA y los inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA) están obligados a llevar, a través de la Sede electrónica de la AEAT, el suministro electrónico y automatizado de los registros de facturación (SII). Para los demás sujetos esta opción es voluntaria. Si esta medida fuera de aplicación obligatoria en todos los países y para todos los sujetos pasivos, las Administraciones tendrían acceso casi a tiempo real de las transacciones intercambiadas entre los operadores intracomunitarios, lo que podría acelerar el proceso de detección de actividades fraudulentas.

Sujeto pasivo certificado. El régimen que propone la Unión Europea para 2019 supone que el encargado de liquidar el impuesto recaiga en la condición de que el empresario tenga la condición de 'fiable'. Para lograr dicho estatus, se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos que, una empresa calificada sin base económica o patrimonial difícilmente pueda cumplir. En los casos en que el adquirente no sea un sujeto pasivo certificado, deberá ser el vendedor el que liquide el impuesto, lo que imposibilita que el adquirente pueda desaparecer sin haber ingresado el IVA.

Reconsideración de las medidas formales. Como hemos mencionado anteriormente, existen ciertas obligaciones formales para las operaciones intracomunitarias de bienes. Son varias las sentencias emitidas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que reiteran el derecho a la deducción o devolución de los sujetos pasivos aun cuando no han cumplido con las obligaciones formales como es el de estar registrado en el censo VIES o la emisión de una factura incorrecta. No obstante, parece probable que el cumplimiento de estos requisitos como condición indispensable dificultaría a ciertos operadores llevar a cabo actuaciones de fraude. Por ejemplo, en los casos en que el vendedor compruebe que el adquirente no está registrado en el VIES o el NIF IVA proporcionado no se corresponde con el suyo, la entrega no podría considerarse como exenta, y por tanto, el vendedor tendría que repercutir el IVA.

- Medidas de control y detección

Suministro inmediato de información de operaciones intracomunitarias. De la misma forma que los Estados miembros han aprovechado el desarrollo tecnológico actual implementando medidas que mejoren el control tributario como es el del suministro de información inmediata, la Unión Europea, podría actualizar los sistemas de intercambio de información entre Estados miembros actuales, de manera que la información se intercambie a tiempo real. En este sentido, la armonización de la norma de comunicación de las operaciones intracomunitarias mediante la declaración recapitulativa facilitaría el acceso a la información de manera más rápida y eficaz, al presentar todos los países los datos en el mismo plazo y formato.

Controles cruzados. Actualmente existen barreras jurídicas que impiden el acceso e intercambio de datos entre las autoridades administrativas, judiciales y policiales a nivel nacional e internacional. En particular, se debería facilitar a la OLAF y Europol el acceso a los datos de VIES y Eurofisc, y permitir al conjunto de los Estados miembros beneficiarse de esta información.

Conclusiones, limitaciones y extensiones

El IVA se introdujo en la Unión Europea como un impuesto para gravar el consumo de forma general a través de una directiva armonizadora, garantizando así la neutralidad fiscal en el comercio entre los diferentes Estados miembros. La realidad fiscal imperante marcada por la globalización económica, que ha conllevado un elevado incremento de la movilidad de los sujetos pasivos y de las transacciones transfronterizas, y el desarrollo del comercio electrónico que implica nuevas formas de llevar a cabo las transacciones económicas, ha supuesto un desafío para el impuesto en su adaptación, además de dificultar la gestión en muchas ocasiones por parte de los Estados miembros.

Las directivas, como instrumento normativo del IVA, suponen que los Estados miembros tengan que trasladar la legislación europea a su normativa nacional adaptándola en la medida de lo posible a sus intereses particulares. Esto ha dado lugar a una regulación del impuesto muy prolija que ha complicado su cumplimiento, con el consiguiente impacto de la recaudación, aún cuando los sujetos pasivos no tengan ánimo defraudador.

El actual régimen del IVA intracomunitario, un régimen transitorio que a causa de la falta de voluntad y de entendimiento entre los Estados todavía se mantiene en vigor, supone que las entregas intracomunitarias de bienes circulen sin gravar en el país de origen, con el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por parte de los sujetos pasivos. Esto, unido a la inexistencia de una armonización tributaria plena entre los países de la UE, ha propiciado la aparición de tramas organizadas de fraude específicamente en este impuesto.

Aunque no existe ningún sistema fiable para estimar datos sobre el fraude en el IVA intracomunitario, las estimaciones ponen de manifiesto que el fraude en las operaciones intracomunitarias es un problema sumamente grave para la Unión Europea, en particular el del fraude por el operador desaparecido, tanto por el perjuicio que le supone a las Administraciones como por las distorsiones que generan en los mercados, permitiendo a los operadores que participan en estas tramas obtener mayores márgenes de beneficio frente a los operadores que cumplen con sus obligaciones fiscales.

Por otro lado, los actuales sistemas de la Unión Europea para luchar contra este tipo de fraude no han demostrado ser lo suficientemente eficaces en su labor. Como se recoge en el Informe especial del Tribunal de Cuentas, en la auditoría de gestión encargada por este organismo se detectaron importantes deficiencias en el sistema debido al solapamiento existente entre las competencias y la ausencia de una cooperación e intercambio eficiente de información entre las autoridades administrativas, judiciales y policiales.

Este trabajo, adicionalmente, ha pretendido mostrarle al lector el funcionamiento efectivo de una trama diseñada específicamente para aprovechar los problemas de coordinación transfronteriza en el IVA y las vías que aprovechan las mismas para eludir los mecanismos de control actuales. Esta ilustración permite realizar una valoración global: es indispensable una todavía mayor armonización del impuesto y la colaboración de los Estados a través de un intercambio de información (electrónico) más rápido como solución a parte de los problemas actuales de fraude en el IVA. En el contexto de estos casos concretos, también hemos aportado

una batería de reformas administrativas que podrían aumentar a medio plazo la eficacia de la lucha contra este tipo de fraudes.

A la hora de desarrollar este trabajo también nos hemos encontrado con una serie de limitaciones. Por un lado, el difícil acceso a cierta información que manejan los organismos europeos. Como se menciona a lo largo del trabajo, algunas de las instituciones manejan datos confidenciales que no comparten con otros organismos ni el público. Además, existen pocos estudios y datos fiables sobre el fraude en el IVA. Por ejemplo, los últimos datos, más o menos oficiales, sobre fraude en el IVA en España datan de la década de los 90.

Por otro lado, la propia extensión del Trabajo de Fin de Máster, no permite un desarrollo más exhaustivo de ciertos aspectos como el del análisis valorativo del propio cálculo de la brecha del IVA, que puede estimarse a través de distintos modelos y variables que inciden en la estimación de la pérdida de recaudación del IVA. Una revisión detallada de su metodología de cálculo parece una tarea pendiente para posibles extensiones de este trabajo.

En este sentido, también resultaría interesante profundizar en el futuro en otros aspectos. Por ejemplo, si bien este trabajo se ha centrado en analizar exclusivamente el grave problema del fraude en el IVA intracomunitario, se ha mencionado otra serie de temas que presentan una problemática igual de importante para la Unión Europea, y que incide negativamente en la gestión del impuesto. Entre los mismos, podemos citar, por ejemplo, la tributación de los servicios digitales, o las exenciones, regímenes especiales y otras normas particulares de los ámbitos nacionales que crean distorsiones económicas que dificultan el comercio entre los países miembros.

Referencias bibliográficas

Álamo, R. y Lagos, M.G. (2013). 'La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas'. *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 1/13.

Arribas, M. y Hermosín, M. (2009). 'Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el impuesto sobre el Valor Añadido'. *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 19/09.

Banco de España (2014). Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE.

Camarero García, J. (2007). 'El "fraude carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo'. *Cuadernos de formación del Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 27/10. Volumen 11/2010.

Castellano Real, F. (2010). 'Los problemas y retos del IVA comunitario: La experiencia española'. *Papeles de Economía Española*, nº 125/126, pp 262-269

CISS Fiscal (2018). *Fraude en materia de IVA: acuerdo sobre medidas para impulsar la cooperación administrativa.*

Comisión Europea (2004). Informe sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, COM (2004) 260 final.

Comisión Europea (2008). Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea, COM (2008) 807 final.

Comisión Europea (2014). *Final evaluation of the Fiscalis 2013 Programme.* COM (2014) 745 final.

Comisión Europea (2015). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States.* Comisión Europea.

Comisión Europea (2016). Comunicación de la Comisión relativa a un Plan de Acción sobre el IVA, COM (2016) 148 final, Bruselas 7 de abril de 2016.

Comisión Europea (2017). Comunicación de la Comisión relativa a un Plan de Acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir, COM (2017) 566 final.

Comisión Europea (2017). *VAT GAP Report.* Comisión Europea.

Comisión Europea (2018). *Taxation Trends in the European Union.* DG Taxation and Customs Union, 2018 Edition.

Comisión Europea (2018). *Fiscalis 2020 Programme - Progress Report 2016.* SWD (2018) 106.

Comisión Europea (2018). Informe sobre los efectos de los artículos 199 bis y 199 ter de la Directiva 2006/112/CE del Consejo en la lucha contra el fraude, COM (2018) 118 final.

Consejo de Europa (2017). Propuesta modificada de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el IVA, COM (2017) 706 final.

Consejo de Europa (2017). Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, COM (2017) 569 final.

Consejo de Europa (2018). Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al período de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y al mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA, COM (2018) 298 final.

Costa, M. et al. (2005). *Teoría básica de los impuestos. Un enfoque práctico* (2ª edición). Thomson-Civitas: Madrid.

De la Torre, F. (2014). *¿Hacienda somos todos?* Debate: Barcelona.

Durán, J. (2014). 'Los impuestos sobre el consumo en el sistema fiscal español: Revisión y propuestas de reforma'. *Documentos de Trabajo del Instituto de Economía de Barcelona*.

Gascón Catalán, J. (2014). '¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?', *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 14/14.

Gàya i Arjalague, M. (2008). 'Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA', *Cuadernos de formación del Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 24/08. Volumen 6/2008.

Gómez Barrero, C. (2018). 'El fraude fiscal en el IVA', en *El fraude fiscal en España*, E. Giménez-Reyna y S. Ruiz (coords.) pp. 671-700, Aranzadi: Cizur Menor.

Gómez, A. y Pascual, P. (2011). 'Fraude fiscal e IVA en España: Incidencia en un modelo de equilibrio general'. *Revista de Economía Pública*, 199-(4/2011):9-52.

Keen, M. y Smith, S. (2006). 'VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?', *National Tax Journal*, 59: 861-887.

Longás Lafuente, A. (2011). *El IVA en esquemas y resúmenes*. Centro Estudios Financieros: Madrid.

Martínez, J. y Bird, R. (2010). 'El Impuesto sobre el Valor Añadido: ¿Hacia adelante y hacia arriba?' *Papeles de Economía española*, nº. 125/126 pp 223-261.

Moreno, P. (2011). 'El fraude del IVA y sus desencadenantes'. *Crónica Tributaria*, nº. 139, 2011. pp 165-178

Peláez inciales y Santolaya inciales (2018). *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*. Wolters and Kluwer: Madrid.

Reckon LLP (2009). 'Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States'. Report 21 September 2009, DG Taxation and Customs Union.

Rodríguez Márquez, J. (2016). 'El plan de acción de IVA: Hacia un sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias'. Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 8/13.

Ruiz Hidalgo, C. (2014). 'El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. Propuestas de reforma del IVA'. *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 11/14.

Vera Priego, J. (2008). 'Nuevos mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación'. *Documento de trabajo del Laboratorio de Alternativas*, nº 131/2008.

Tribunal de Cuentas (2015). *La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario*. Informe Especial nº 24.

Webgrafía

Royal Malasyan Customs Department (2014). Countries Implementing GST or VAT. Fecha de consulta: 3 de julio de 2018

Disponible en: http://gst.customs.gov.my/en/gst/Pages/gst_ci.aspx

Noticias consultadas electrónicamente

Agencia Tributaria (1 de junio de 2017). La Agencia Tributaria desmantela una trama de fraude en el IVA que actuaba en el sector de la electrónica. Fecha de consulta: 16 de julio de 2018

Disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2017/La_Agencia_Tributaria_desmantela_una_trama_de_fraude_en_el_IVA_que_actuaba_en_el_sector_de_la_electronica.shtml

Agencia Tributaria (2016). La Agencia Tributaria desarticula una trama de fraude en el IVA que operaba en los sectores de hidrocarburos y electrónica. Fecha de consulta: 16 de julio de 2018

Disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2016/La_Agencia_Tributaria_desarticula_una_trama_de_fraude_en_el_IVA_que_operaba_en_los_sectores_de_hidrocarburos_y_electronica.shtml