LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
(Universidad de Barcelona)

FRAUDE Y DELITO FISCAL EN EL IVA: FRAUDE CARRUSEL, TRUCHAS Y OTRAS TRAMAS

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2008

ÍNDICE

Pág.

PRESENTACIÓN 9

ABREVIATURAS 15

CAPÍTULO I. ELEMENTOS BÁSICOS Y FUNCIONAMIENTO ESENCIAL DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 17

1. La técnica del contribuyente con deber de repercutir 17
2. La repercusión tributaria en el IVA. Los sujetos pasivos y los terceros repercutidos 19
3. El mecanismo repercusión/deducción en el IVA. cálculo de la cuota a ingresar. Compensaciones y devoluciones 21
4. La quiebra del mecanismo repercusión/deducción y la multiplicación de las ocasiones de fraude 26

CAPÍTULO II. EL IVA Y EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA DEL ART. 305 CP 31

1. La deficiente tipificación de la defraudación tributaria 31
2. Del delito de resultado al delito de peligro causado por la infracción de un deber 35
3. La comisión del delito fiscal en el marco del sistema de autoliquidación de los tributos 38

   3.1. Autoliquidación y comprobación administrativa 38
   3.2. Relevancia del Modelo 347 43

4. El delito fiscal como norma penal en blanco 49

   4.1. Consecuencias prácticas de la consideración del delito fiscal como norma penal en blanco 49

Pág.

4.2. La remisión de la ley penal a normas infralegales. El caso de las normas contables 55

5. Una referencia al error 58
6. La apreciación de la infracción tributaria grave desde el punto de vista de la jurisdicción contencioso-administrativa 67
7. La necesaria diferenciación entre cuotas impagadas y cuotas defraudadas 72

CAPÍTULO III. FRAUDE DE LEY Y DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL IVA 79

1. Necesidad de un criterio de diferenciación entre el fraude de ley y la defraudación tributaria 79
2. Fraude de ley y conflicto en la aplicación de la norma 82
3. Particularidades del fraude de ley en el IVA 89
4. criterios jurisprudenciales sobre el fraude de ley en el IVA 91

4.1. Tribunales penales 91
4.2. Doctrina administrativa del TEAC 93
4.3. La posición del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 95

4.3.1. El Caso Halifax 97
4.3.2. El Caso University of Huddersfield 103
4.3.3. El Caso BUPA 104

CAPÍTULO IV. PARTICULARIDADES DE LA DEFRAUDACIÓN PENAL EN EL IVA 107

1. Formas y técnicas defraudatorias en el IVA 107
2. La defraudación del IVA frente a la de los impuestos directos 110
3. Diferenciación con respecto a otros tipos delictivos: la apropiación indebida 112
4. Laprescripción del delito fiscal por IVA 116
5. La estimación indirecta de IVA en caso de delito fiscal 124

5.1. La estimación indirecta vista desde el Derecho Penal 124
5.2. La estimación indirecta en el IVA. Repercusiones en caso de delito contra la Hacienda Pública 130

CAPÍTULO V. TIPOLOGÍA DEL FRAUDE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 133

1. Modalidades activas y omisivas de la defraudación tributaria que inciden en el IVA devengado: ausencia total o parcial de declaración y presentación de declaración falseada 133
2. Defraudación que se alcanza mediante el incremento ficticio del IVA soportado. Las facturas falsas 140

Pág.

2.1. Delito fiscal y delito contable 144
2.2. Facturas falsas 147

2.2.1. Las facturas falsas en el Derecho sancionador tributario. Facturas falsas y falseadas 150
2.2.2. Las facturas falsas como un tipo de falsedad documental... 152
2.2.3. Las facturas falsas como un supuesto de simulación 154
2.2.4. La prueba por indicios de la falsedad de las facturas 155
2.2.5. Relación de concurso entre delito fiscal y falsedad documental 161
2.2.6. Las facturas falsas en el ámbito del método de estimación objetiva (IRPF e IVA) 162

2.2.6.1. El método de estimación objetiva en IRPF e IVA 162
2.2.6.2. La exoneración de gravamen del exceso de renta resultante del régimen de módulos y el estímulo al fraude en IRPF e IVA 163
2.2.6.3. Medidas dirigidas a neutralizar este fraude 169

2.2.7. Las tramas de facturas falsas 171

3. Defraudación producida mediante la obtención de devoluciones indebidas 175

3.1. Relación que cabe establecer con la estafa 177
3.2. Componente defraudatorio de la solicitud defraudatoria 182

CAPÍTULO VI. EL FRAUDE EN LOS REGÍMENES ESPECIALES DEL IVA 185

1. La defraudación en las entregas de oro 185

1.1. Evolución de la tributación de las entregas de oro en el Impuesto sobre el Valor Añadido 186

1.1.1. De la Ley 37/1992 a la Ley 22/1993: régimen general..... 186
1.1.2. De la Ley 22/1993 a la Ley 55/1999: inversión del sujeto pasivo 186
1.1.3. De la Ley 55/1999 hasta la actualidad: inversión de sujeto pasivo y régimen especial de oro de inversión 191

1.2. Esquema de las tramas defraudatorias 195
1.3. Oportunidad de la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable 198
1.4. Previsiones en materia de la base imponible del impuesto 202

2. El fraude en la entrega de materiales de recuperación 204

2.1. El fraude de los chatarreros 204
2.2. Medidas adoptadas contra el fraude 207

Pág.

3. El delito fiscal y el régimen especial de bienes usados en el caso de vehículos automóviles 210

3.1. El Régimen Especial de Bienes Usados en IVA (REBU) 211

3.1.1. Aspectos sustantivos 211
3.1.2. Aspectos formales: el Reglamento del IVA y el Reglamento de Facturación 214
3.1.3. Tributación por régimen general como alternativa al REBU 216

3.2. El fraude en la utilización indebida del régimen del margen y el riesgo de doble imposición al proceder a la regularización tributaria 218

3.2.1. La esencia del fraude 218
3.2.2. Regularización administrativa, doble imposición y doble punición 219

3.3. Consecuencias en el plano sancionador de meros incumplimiento formales 224

3.3.1. Adquisiciónde vehículos a particulares sin que conste su firma 224
3.3.2. Formalismo y valor probatorio en el IVA 226
3.3.3. Una referencia al principio de proporcionalidad 230
3.3.4. Otros supuestos 233

3.3.4.1. Entregas de vehículos nuevos 233
3.3.4.2. Entregas de vehículos adquiridos a empresarios o profesionales no revendedores sin exclusión total del derecho a deducir 236
3.3.4.3. Ausencia en la factura de venta de la pertinente constancia de que el vehículo tributó en REBU en el país de origen 237

CAPÍTULO VII. TRUCHAS Y FRAUDE CARRUSEL. EL FRAUDE EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS 245

1. Introducción. Del régimen transitorio de IVA al sistema definitivo 245
2. Truchas y fraude carrusel 249

2.1. Mecánica del fraude 249

2.1.1. Truchas 249
2.1.2. Fraude carrusel 252

2.1.2.1. Fraude carrusel documental 254
2.1.2.2. Fraude carrusel extracomunitario 255
2.1.2.3. Fragmentación del fraude carrusel: el fraude en las entregas 257

Pág.

2.1.2.4. Fraude carrusel intracomunitario «falseado»..... 257
2.1.2.5. Secuestro del número de registro de IVA..... 258

2.2. Elementos subjetivos del fraude 259

2.2.1. La trucha 259
2.2.2. El broker o pantalla 260
2.2.3. La sociedad distribuidora..... 261
2.2.4. Otros sujetos 261

2.2.4.1. Empresario que realiza la entrega intracomunitaria 261
2.2.4.2. Sociedad intermediaria..... 262
2.2.4.3. «Contra-trader» 262

2.3. Incidencia en la libre competencia 265
2.4. Sectores económicos afectados..... 266
2.5. Nuevas modalidades de fraude carrusel: extensión al sector servicios 270

3. Antecedentes 273
4. Magnitud del fraude carrusel en la Unión Europea..... 275
5. La optimización de conductas fraudulentas tradicionales mediante el fraude carrusel. Funcionamiento y objetivos de esta forma de defraudar..... 284
6. El fraude carrusel como delito fiscal..... 289

CAPÍTULO VIII. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN EL IVA INTRACOMUNITARIO 295

1. Reacción de las Admistraciones fiscales ante el fraude carrusel 295
2. Medidas administrativas de carácter preventivo: denegación del NOI y de la inscripción en el ROI..... 296
3. Medidas dirigidas a la detección precoz del fraude 299
4. Medidas tendentes a reforzar la posición de la administración antes los sujetos infractores 299

4.1. Prolongación del plazo de actuaciones inspectoras..... 300
4.2. Supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso por delito fiscal..... 301

5. La persecución de las tramas en la via penal 306
6. La reacción de la administración ante el fraude carrusel: la imputación de simulación, la aplicación del régimen de operaciones interiores a operaciones exentas y la negativa a conceder deducciones y devoluciones..... 310

6.1. La calificación de determinadas operaciones como simuladas y la consideración del broker como responsable fiscal y penal 310

6.1.1. El traslado de responsabilidades de la trucha al broker .. 310
6.1.2. Posición de los tribunales españoles..... 312

Pág.

6.1.2.1. A favor de la tesis de la simulación..... 312
6.1.2.2. En contra de la tesis de la simulación..... 316

6.1.3. Presupuestos y condiciones ligados a la calificación de simulación 319

6.2. Radicalización del formalismo en el IVA: la sustitución del régimen de operaciones intracomunitarias por el de entregas interiores al denegarse el carácter exento de las entregas 323
6.3. La prueba del transporte 326

6.3.1. El Caso Teleos 328
6.3.2. El Caso Collée 334

6.4. La prueba de la condición de empresario del comprador..... 336
6.5. La necesidad de factura para poder deducir el IVA por parte del adquirente 342
6.6. La retención y la denegación de la devolución del IVA soportado 343

6.6.1. Aspectos procedimentales de la devolución del IVA..... 343
6.6.2. Los Casos Garage Molenheide e Intersplav y la retención de la devolución como vía de hecho en la que incurre la Administración 347
6.6.3. La negativa a la devolución del IVA soportado a la luz del Caso Optigen..... 350
6.6.4. La denegación de la deducción del IVA soportado. El caso Kittel 354

6.7. Repercusión de la doctrina del TJCE en la jurisprudencia de los Estados miembros 357

7. La designación de un responsable que asume el pago de la deuda tributaria defraudada..... 365

7.1. Derecho comparado 365
7.2. El Caso Federation of Technological Industries 367
7.3. La responsabilidad subsidiaria del art. 87.Cinco LIVA 370

7.3.1. Rasgos distintivos de la responsabilidad subsidiaria del art. 87.Cinco LIVA..... 371
7.3.2. Valoración desde el punto de vista de la función del responsable tributario 378
7.3.3. La nueva responsabilidad subsidiaria desde el punto de vista del derecho sancionador. Consecuencias que el art. 87.Cinco LIVA puede tener en la persecución de las truchas en vía penal..... 380

8. La inversión del sujeto pasivo 384

8.1. Adopción de esta medida por parte del Reino Unido..... 384
8.2. Rechazo de la Comisión Europea a la generalización de este mecanismo..... 387

Pág.

8.3. El «reverse withholding» 391

9. Aportación de una garantía como medida de aseguramiento del pago del IVA..... 391
10. Otras soluciones para combatir el fraude en el IVA intracomunitario ... 392

10.1. Implantación del principio de tributación en origen..... 393
10.2. Otras fórmulas que inciden en aspectos sustantivos del impuesto 395
10.3. Medidas de control administrativo..... 398

11. La intensificación de la cooperación entre Administraciones como única solución viable en la actualidad. Posición actual de la Comisión Europea 401

REGISTRO DE VOCES Y RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS 407

BIBLIOGRAFÍA 441

PRESENTACIÓN

¿A quien no le ha llamado la atención el término «trucha» la primera vez que advierte que es utilizado cada vez con mayor regularidad en asuntos fiscales y penales? En mi caso a la sorpresa siguió el interés por profundizar en el tema y con el paso de los años mis indagaciones han fructificado, si es que el verbo hace al caso, en este libro.

Las «truchas», y el denominado también de forma común «fraude carrusel», se erigen, en estos momentos, en la mayor amenaza que el crimen organizado plantea a las Haciendas de los modernos Estados, europeos principalmente. En España se barajan cifras de fraude en IVA en torno a los 4.000 millones de euros, algo así como el coste de la inversión de infraestructuras del Estado en Cataluña para 2008. Y para toda la Unión Europea las cifras más benévolas no descienden de los 100.000 millones de euros al año. Dicho esto huelga insistir en otros efectos negativos que se desprenden de este tipo de fraudes como es el profundo daño que se inflige a los sectores económicos en los que se desenvuelve (telefonía móvil, informática, etc.).

Las claves para comprender la extensión que ha adquirido este problema son varias, desde luego, pero una de ellas, que puede considerarse fundamental, es que es la propia configuración del régimen transitorio de IVA, las operaciones intracomunitarias, la que ofrece sobrados alicientes para que auténticas tramas de defraudadores, muchas de ellas de alcance internacional, se empleen a fondo en un tipo de defraudación que reviste los caracteres propios de un genuino saqueo de las arcas públicas. El IVA, como sabemos, es un impuesto que sobre el papel funciona con la precisión de un reloj suizo siempre que todas las partes llamadas a aplicarlo cumplan rigurosamente su función. El mecanismo repercusión/deducción garantiza

el interés de los sujetos pasivos por proceder a una exacta aplicación del impuesto porque éste será, entonces, verdaderamente neutral para ellos. Sin embargo, cuando el legislador interrumpe esta cadencia repetitiva de repercusiones y deducciones empiezan a surgir los problemas y uno de ellos es la multiplicación de las ocasiones de fraude a partir de las propias previsiones normativas. Esta reflexión es válida en relación con el fraude en las entregas intracomunitarias pero también si nos detenemos en el que aflige, por ejemplo, determinados regímenes especiales de este impuesto en los que la «especialidad» de los mismos radica, justamente, en la inaplicación del mecanismo, en principio típico e infalible, de la repercusión/deducción.

La magnitud del fraude, la estandarización e industrialización del mismo en la medida en que un patrón básico se ha convertido en un esquema repetido de conductas defraudatorias a los más altos niveles, me incitó a emprender su estudio. Ese análisis tenía que enmarcarse, no obstante, en un ámbito superior, la defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, abarcando tanto la perspectiva jurídico tributaria como, en especial, la del delito contra la Hacienda Pública. La zona secante entre el Derecho penal y el Derecho tributario se extiende cada vez más, puesto que tiende a crecer el número de expedientes de delito fiscal que la Administración Tributaria envía a la jurisdicción penal. Sin embargo, la doctrina, y pienso muy especialmente en la tributarista pero no olvido a los más renombrados penalistas, se ha volcado en los grandes fraudes de impuestos directos, IRPF e Impuesto sobre Sociedades. Por lo general, son supuestos en los que la discusión discurre por los cauces del más complejo Derecho tributario (ej: derechos de suscripción, transparencia fiscal, planificación de riesgo…) para desembocar en tan controvertidas como animadas disquisiciones sobre los límites que separan la simulación, el fraude de ley y la economía de opción. Hasta fechas recientes pocos han mostrado interés por el fraude en el IVA como si, en este caso, sólo fuera posible advertir formas toscas de fraude, desprovistas de matices, centradas en conductas impermeables al razonamiento jurídico, especialmente desde el punto de vista del Derecho tributario. El análisis de la jurisprudencia revela cuán erróneo es este prejuicio, pues la singularidad de las reglas que rigen el IVA evidencia que no es extraño que muchos delitos ligados al fraude en este impuesto deban dirimirse manejando antes normas tributarias que penales.

El trabajo que ahora llega al lector es fruto de muchas horas de trabajo y de esfuerzo hurtadas a la unidad familiar. Llega, en todo caso, con la voluntad de ser útil. Con los años he aprendido de mi maestro, el profesor FERREIRO, que es preciso intentar aportar algo nuevo con cada escrito y que lo que se aporta, en la medida de las posibilidades de cada uno, sea, además,

útil. He rehuido, por tanto, polémicas académicas estériles y, por el contrario, y espero no haber alcanzado los límites de la saturación, me ha parecido conveniente integrar en el trabajo toda aquella jurisprudencia que sugiere ideas válidas. El lector, entiendo, sabrá extraer de las fuentes que se manejan datos o reflexiones con virtualidad aplicativa.

En cuanto al plan de la obra, quisiera señalar lo siguiente. Dado que una porción del público potencialmente interesado se corresponde con el sector de la abogacía que practica el Derecho penal, se ha optado por una introducción al IVA de corte didáctico con la intención de ayudar a una mejor comprensión de los recovecos por los que discurre el fraude en este impuesto. Seguidamente, no he querido prescindir de algunas consideraciones sobre el delito fiscal en su estado actual, muchas de ellas extensibles a la defraudación en otros impuestos pero no por ello, pienso, menos oportunas cuando lo que se estudia es el fraude en el IVA. Esta perspectiva general sobre el tipo del art. 305 CP se completa, en el capítulo cuarto, con el tratamiento de las particularidades que este delito plantea cuando el tributo defraudado es el IVA. Otro capítulo, el tercero, se acerca a una vertiente ciertamente poco conocida de la elusión de este impuesto, la problemática del fraude de ley en el IVA, cuya actualidad nadie puede discutir a raíz de la Sentencia del Caso Halifax. A continuación, el libro dedica su quinto capítulo a tratar con extensión las manifestaciones más típicas del fraude de IVA: la repercusión sin ingreso, la ausencia de repercusión, el falseamiento del IVA soportado o la obtención indebida de devoluciones. Es en este momento del trabajo en el que sale a la luz la contraposición entre el impago puro y duro del IVA mediante maniobras más o menos burdas —v. gr. facturas falsas, delito contable— y los cauces más sofisticados por los que discurre el fraude en las operaciones intracomunitarias. Podemos calificar al primero de «fraude tradicional», y en él hallamos esquemas y conductas infractoras que recuerdan, en alguna medida, a la defraudación de los impuestos directos. En la mayoría de los casos, carecen de la meticulosa preparación que caracteriza el segundo tipo de fraude, de efectos mucho más devastadores, y que vamos a considerar exponente indiscutible del «fraude moderno».

Tienen más enjundia, desde un plano jurídico tributario, los capítulos dedicados al fraude carrusel, las truchas y el fraude en determinados regímenes especiales del impuesto. No obstante, todavía hoy es más frecuente que las modalidades más tradicionales de defraudación, apuntadas en el párrafo anterior, sean las más conocidas y, como corresponde a este dato, sean las que encuentren mayor reflejo en un muy extenso número de sentencias dictadas por los tribunales penales. Sin embargo, contamos con indicios suficientes, incluidas estadísticas oficiales, para atrevernos a afirmar que, en los próximos años, la batalla del delito fiscal se va a librar,

principalmente, en el campo de las operaciones intracomunitarias. Un testimonio de esta tendencia se extrae de los propios medios de comunicación. Las fuerzas de orden público han desarrollado en los últimos tiempos operaciones contra el fraude muy publicitadas centradas en desmantelar tramas y operativas de truchas y fraude carrusel. Las cifras de detenidos y, sobre todo, de deuda defraudada son suficientemente ilustrativas para indicar que nuestra percepción no anda desencaminada. Por otro lado, nuestros juzgados y tribunales están conociendo cada vez más asuntos de esta naturaleza forjando una doctrina jurisprudencial que, empero, está todavía lejos de suscitar el interés y alcanzar la madurez que sí hallamos en los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En este punto procede justificar la fundamentación de buena parte de las conclusiones que se alcanzan en opiniones de jueces comunitarios y también en la posición firme y reiterada de la Comisión Europea. La postura de la Comisión ante esta plaga que asola las Haciendas de los Estados miembros, básicamente, consiste en exigir un fortalecimiento de la acción administrativa mediante una elevación sustancial del nivel de colaboración entre las administraciones de los Estados miembros. La llamada a la acción concertada y multilateral es, sin duda, la salida más razonable habida cuenta que otras medidas adoptadas de forma unilateral por los diversos Estados miembros han sido censuradas, en diverso grado, por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas mediante un rosario de sentencias dictadas en los últimos años y que han suscitado gran interés en la doctrina tributarista española (los Casos FTI, Kittel, Optigen, Teleos, Collée, etc.).

No quiero terminar sin justificar la especial atención que se ha prestado al estado de la cuestión en el Reino Unido, según se puede advertir fácilmente en los últimos capítulos del libro. La dimensión que ha alcanzado en este país la problemática del fraude carrusel y la atención que se le ha prestado invita a la reflexión. Para empezar, al menos en un aspecto, es ejemplar la posición de sus autoridades. Los *Comissioners* afrontan el problema directamente sin ocultar cifras ni escatimar el debate público sobre cómo combatir el fraude. Tampoco descuidan el asesoramiento a los sectores económicos potencialmente afectados por el mismo. De hecho, en el Reino Unido ya se han adoptado medidas de toda índole en la última década, la mayoría de ellas batidas por la jurisprudencia comunitaria, todo sea dicho. Por otro lado, la sociedad británica y los medios de comunicación prestan una especial atención a estos temas contribuyendo a que dejen de ser considerados de interés restringido. Podemos decir, con satisfacción, que el debate rebasa los círculos académicos o profesionales y alcanza una más amplia repercusión. El efecto último es la especialización de la Administración Tributaria en el combate de los defraudadores; la especialización, también, de los bufetes de abogados en la defensa de la posición de

sus clientes; y, en definitiva, mucho nos tememos también y de modo muy acentuado, la especialización, de los causantes del fraude. En suma, las contiendas que se libran en los tribunales británicos terminan adquiriendo un cierto valor simbólico en el sentido de que se pueden interpretar como la lucha entre una Administración que en sus actuaciones contra el fraude prima la eficacia sobre cualquier otra consideración y una concepción altamente garantista de los derechos de los contribuyentes involucrados en este tipo de tramas defraudatorias que ha encontrado adecuado respaldo judicial. Éste es, posiblemente, uno de los aspectos que más llaman la atención en toda esta problemática y es también uno de los aspectos que, con toda seguridad, sería bueno tener en cuenta en España.

Por último, también en el plano de las explicaciones que pueden ayudar a comprender la deriva del trabajo en algunos momentos, no se puede soslayar que en el capítulo de fuentes del conocimiento ha adquirido una preponderancia especial el uso de internet. No soy partidario de abdicar del papel como vehículo principal en la transmisión del conocimiento, pero sería de hipócritas no reconocer que sin largas horas de navegación en la red no hubiera podido acceder a información sumamente ilustrativa de las facetas internacionales del tema que han resultado de importancia capital para pasar de una perspectiva descriptiva a un tratamiento valorativo de la materia. De nuevo hay que enfatizar la relevancia que en el Reino Unido se concede a esta materia porque de ahí a verter ingentes contenidos en la red apenas hay un paso. Hoy en día, y gracias a internet, es más fácil y rápido conocer una sentencia recién dictada por un tribunal de Londres o Manchester sobre fraude carrusel que una sentencia de nuestro Tribunal Supremo. Pero no todo han sido facilidades tecnológicas. El factor humano termina por ser concluyente. Por ello, no quiero dejar de agradecer la información facilitada por Vincenzo Busa (Agenzia Entrate) sobre la perspectiva que del fraude carrusel se tiene en Italia. El material que me suministró es una prueba palpable de que en nuestro país hay mucho camino todavía por recorrer a todos los niveles (Administración, tribunales, profesionales, doctrina científica…). En este sentido, si es cierto que ningún libro de Derecho tributario merece considerarse un trabajo cerrado éste tampoco: un fenómeno tan vivo como el fraude intracomunitario, que sólo puede reducirse drásticamente con cambios normativos igualmente radicales que aun hoy nadie con potestad para hacerlo ha decidido acometer, nos permitirá, con toda seguridad, volver sobre el tema en el futuro.

Luis Manuel Alonso González
Barcelona, junio de 2008