



COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 03.09.1998
COM(1998) 490 final

INFORME DE LA COMISIÓN
AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO

**Procedimientos de recaudación e inspección del IVA
en los Estados miembros**

Tercer informe de la Comisión
[artículo 12 del Reglamento (CEE, EURATOM) n° 1553/89]

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1 ^a
2. FRAUDE E IRREGULARIDADES	2
2.1. Tipos de fraude	3
2.2. Sectores de riesgo	5
3. INSPECCIÓN	6
3.1. Contexto y definición	6
3.2. La inspección: un elemento disuasivo fundamental contra el fraude	7
3.3. Gestión de la inspección	9
3.3.1. El análisis de riesgo	9
3.3.2. Medios de prevención del fraude	11
3.4. Métodos de inspección y de investigación	12
3.4.1. Técnicas de auditoría	12
3.4.2. Un enfoque sectorial	14
3.4.3. La facultad de control	15
3.4.4. Investigaciones en los casos de fraude organizado	16
3.5. Recaudación	18
4. CONCLUSIONES	19

1. INTRODUCCIÓN

El apartado 3 del artículo 12 del Reglamento 1553/89¹ establece que “la Comisión elaborará, cada tres años, un informe sobre los procedimientos que se apliquen en los Estados miembros así como sobre las posibles mejoras que se contemplen”.

Este informe es el tercero que elabora la Comisión. El primero se publicó en 1992 y el segundo, en 1995².

En los últimos años, la atención de los distintos órganos encargados de los procedimientos de gestión del IVA se ha centrado en los problemas vinculados con las actividades de inspección y de lucha contra el fraude.

Los intereses presentes son muy importantes: el IVA es el ingreso principal del presupuesto comunitario, aunque su cuota relativa registre una disminución constante. Representa asimismo uno de los ingresos más importantes para los Estados miembros. Además, el segundo informe ya destacó que un menor ingreso y, por lo tanto, una pérdida de recursos del IVA debe compensarse con un mayor recurso a los ingresos procedentes del PNB, lo cual modifica las cuotas relativas de los recursos del IVA y del PNB, respectivamente. Todos los Estados miembros financian la utilización adicional de recursos del PNB: así pues, la falta de eficacia en materia de recaudación del IVA en un solo Estado miembro tiene consecuencias en los demás Estados miembros.

Por consiguiente, tanto los Estados miembros como la Comisión deben prestar atención a la evolución de los fenómenos de fraude y fomentar iniciativas para mejorar y reforzar la prevención y la lucha contra el fraude fiscal.

No se desprenden de los datos disponibles conclusiones categóricas sobre el fraude fiscal (especialmente en términos cuantitativos) pero sí ponen de manifiesto algunos indicios sobre la amplitud y la importancia del fraude, así como algunos principios generales en materia de lucha contra el fraude.

Tras una reseña sucinta sobre los principales elementos característicos del fraude al IVA, el informe sintetiza las experiencias y los principios fundamentales que definen los sistemas de inspección y su evolución hacia la búsqueda de soluciones que permitan mejorar y reforzar los dispositivos de lucha contra un fenómeno que afecta incluso a la integridad del sistema de IVA tanto a escala comunitaria como nacional.

Por lo que se refiere a los procedimientos de recaudación e inspección del IVA en los Estados miembros, este informe se basa en un amplio abanico de trabajos y actividades realizados en los distintos órganos.

¹ Reglamento (CEE, EURATOM) n° 1553 del Consejo de 29 de mayo de 1989 - DO n° L 155 de 7 de junio de 1989, p. 9.

² El primer informe se elaboró en febrero de 1992 - SEC(92) 280 final; el segundo se publicó en julio de 1995 - COM(95) 354 final.

Entre todas esas actividades, las fuentes principales para la redacción de este informe proceden de:

1. los seminarios sobre el IVA organizados por la Comisión a raíz de las recomendaciones del Segundo Informe en virtud del artículo 12³, sobre la aplicación de los programas especiales para combatir los riesgos principales; sus conclusiones se recogen de forma pormenorizada en el documento de trabajo específico;
2. los trabajos de los Comités creados en virtud del Reglamento 218/92⁴ (SCAC y SCAF);
3. los seminarios organizados en el marco del programa Matthaeus-Tax⁵.

2. FRAUDE E IRREGULARIDADES

Para hablar de lucha contra el fraude, es preciso disponer al menos de indicaciones fundamentales sobre el fenómeno con que se enfrentan los servicios nacionales de inspección. Pero en materia de fraude fiscal, conviene aclarar de antemano el significado de la palabra "fraude", debido, en particular, a las distintas definiciones utilizadas en los Estados miembros⁶ y a las dificultades de índole lingüística (un ejemplo: "evasion" en inglés indica un impago del impuesto ilegal, mientras que "évasion" en francés corresponde al "fraude legal", "avoidance" en inglés).

En este informe, se entenderá por fraude cualquier actividad que, en infracción directa de las normas jurídicas, o abusando ilegalmente de las mismas, suponga una sustracción voluntaria del cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales y, por ende, la no imposición de toda base imponible y/o el impago del impuesto.

En la medida en que los sistemas fiscales suelen basarse en una serie de obligaciones (inscripción del sujeto pasivo en el censo, contabilidad, facturación, declaraciones, etc.)

³ "Procedimientos de inspección y auditoría en ámbitos de actividades particulares" (construcción, comercio al por menor, hoteles, restaurantes, cafeterías) - Seminario de Helsinki de 8 y 9 de junio de 1995

"Problemas de inspección y auditoría en el sector del automóvil" - Seminario de Bruselas de 11 y 12 de diciembre de 1995

"Recaudación del IVA e inspección de empresas fénix, empresas tapadera y empresas implicadas en quiebras fraudulentas" - Seminario de Viena del 13 y 14 de junio de 1996

⁴ Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo de 27 de enero de 1992 - DO n° L 24 de 1 de febrero de 1992. El apartado 1 del artículo 10 establece que la Comisión estará asistida por un "Comité permanente de cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta" (SCAC), en el que se ha creado un Subcomité contra el fraude (SCAF) que se encarga especialmente de los asuntos relacionados con el fraude fiscal y la lucha contra el mismo.

⁵ Se trata, en particular, de los seminarios Matthaeus-Tax siguientes:

- "Inspección del IVA y sector textil", Crawley (Reino Unido), octubre de 1995;

- "Auditoría informática en la inspección del IVA", Malmö (Suecia), febrero de 1996;

- "El control de las facturas y el fraude derivado de los procedimientos de facturación", Madrid (España), diciembre de 1996;

- "La programación de las inspecciones del IVA", Luxemburgo, septiembre de 1997.

⁶ Véase el Anexo 16 del Segundo Informe en virtud del artículo 12.

destinadas, en particular, a prevenir comportamientos fraudulentos (potenciales o probables), el fraude fiscal adopta formas y contenidos distintos y reviste un nivel de gravedad bastante diferente, desde el mero incumplimiento de obligaciones formales hasta actos delictivos de “supresión”, falsedad, ocultación, etc.

Al margen de pequeñas irregularidades o errores (que, con todo, pueden suponer en su totalidad pérdidas fiscales importantes para el erario público), los apartados siguientes se centran en las actividades destinadas a obtener una ventaja fiscal indebida (de la sustracción ilegal de la base imponible).

En materia de IVA, habida cuenta del propio mecanismo del impuesto, se observa que el objeto del fraude suele ser disminuir o suprimir el impuesto devengado sobre las ventas y/o aumentar o crear un impuesto deducible sobre las compras, para “falsear” así el saldo final (deudor o acreedor).

2.1. Tipos de fraude

Los métodos para llegar a resultados fraudulentos pueden ser bastante sencillos (por ejemplo, no facturar las ventas o deducir compras no deducibles), pero también pueden ser el resultado de actividades más complejas (creación de falsos sujetos pasivos, abuso de los regímenes especiales de imposición, abuso de las normas del comercio internacional, etc.) o incluso implicar a varios sujetos pasivos, como en el caso de los fraudes “carrusel”.

De acuerdo con los datos disponibles, especialmente los del estudio⁷ realizado por el Subcomité Antifraude (SCAF), pueden ponerse de manifiesto los elementos siguientes en materia de fraude al IVA:

1. Los principios en que se basa el régimen transitorio (especialmente la circulación en exención de bienes en los intercambios comunitarios) han facilitado o ampliado algunos tipos de fraude. Los tres regímenes especiales que prevén la imposición en destino (automóviles nuevos, ventas a distancia, adquisiciones por personas jurídicas no sujetas al impuesto o por sujetos pasivos exentos) también son complejos y difíciles de controlar, lo que permite abusos o tipos de fraude que no existían anteriormente.
2. Los tipos de fraude más frecuentes son la “supresión” del impuesto sobre las ventas y el abuso de las normas de deducción en sus formas más sencillas y directas (en el estudio del SCAF representan un 57% de la muestra estudiada). En lo que se refiere a las ventas, el fraude radica en la falta de entrega de las facturas, la falta de consignación de las ventas, la omisión del pago del IVA facturado; en lo que se refiere a las compras, suele observarse la deducción no justificada por una factura (aumento del IVA deducible declarado) y la deducción por medio de facturas falsas; este último tipo de fraude se caracteriza por el amplio abanico de mecanismos empleados, ya que los defraudadores buscan continuamente nuevos sistemas que resistan el control: falsificación de las facturas de empresas

⁷ El SCAF ha realizado, entre otros, un estudio completo sobre el fraude al IVA en Europa. Se analizan 479 casos de fraude (elegidos por los Estados miembros entre los más importantes por los importes defraudados y los mecanismos de fraude) que representan un fraude fiscal total de 573 millones de ecus. El análisis de estos casos es especialmente detallado y se basa en varios parámetros (datos sobre el sujeto pasivo, tipos y mecanismos de fraude, método de detección, cooperación, etc.) que permiten disponer de una visión global bastante significativa.

- existentes (copias, fotomontajes, etc.), creación de facturas de proveedores inexistentes y para mercancías ficticias - creación de facturas de proveedores existentes pero que desconocen la transacción - doble uso de las mismas facturas oportunamente modificadas, etc.
3. Los tipos de fraude que generan los importes de impuesto defraudado más elevados en cada caso son los que se califican en este informe de “*grandes fraudes organizados*”, es decir:
- a) la constitución de empresas o de entidades ficticias (con denominaciones diversas⁸) cuyo único fin es el fraude de los impuestos devengados de acuerdo con distintos mecanismos (creación de nuevas empresas con un funcionamiento regular pero que desaparecen antes del primer vencimiento de presentación de la declaración y de pago del impuesto, o después de haber obtenido devoluciones sobre la base de actividades ficticias o de documentación falsa - transferencia de los activos antes de una quiebra fraudulenta para eludir el pago de los impuestos - creación de clientes/proveedores para simular transacciones, etc.); estos falsos sujetos pasivos se encuentran tanto a escala nacional como internacional;
 - b) el “fraude carrusel” en el que, para la realización de operaciones comerciales, participa toda una cadena de empresas (reales o ficticias) con el fin de obtener, para cada empresa participante, una serie de ventajas de IVA indebidas (deducción o devolución indebida) y que permite, a su vez, ocultar el rastro de las mercancías (reales o ficticias), que se declaran finalmente a la exportación cuando en realidad se venden en el mercado negro. Estos tipos de fraude están vinculados ante todo al comercio internacional e intracomunitario, por dos razones principales:
 - i) el sistema de imposición en destino, que permite a los defraudadores sacar provecho de la exención del IVA aplicada a las entregas intracomunitarias o a las exportaciones;
 - ii) las dificultades crecientes de las administraciones fiscales a la hora de detectar montajes fraudulentos “organizados” en el extranjero.
4. Otros de los tipos de fraude más frecuentes son:
- a) la falta de declaración de la actividad (la administración no tiene conocimiento de la actividad realizada, por lo que se inscribe en el contexto de la economía clandestina);
 - b) la aplicación de tipos de IVA erróneos;
 - c) el abuso del régimen de los intercambios intracomunitarios, así como de las importaciones/exportaciones;
 - d) las quiebras fraudulentas (transferencia de los activos de una empresa antes de su declaración de quiebra para eludir el pago del IVA devengado);

⁸ Se utilizan distintas definiciones para calificar este tipo de empresas creadas con fines fraudulentos pero que a su vez deben parecer empresas normales: empresas fénix, tapadera, fantasma, empresas taxi, empresas ficticias, empresas filtro, empresas buzón, etc.

5. Dentro de los límites de la muestra estudiada por el SCAF, cabe mencionar otras indicaciones interesantes, especialmente en cuanto al control y al análisis de riesgo (véase el capítulo 3):

- a) los operadores totalmente desconocidos por las administraciones (operadores no identificados para el IVA) en el momento de la detección del fraude son muy minoritarios;
- b) la baja (voluntaria) de los sujetos pasivos coincide a menudo con el año del fraude;
- c) casi la mitad de los sujetos pasivos implicados en fraudes carrusel o en empresas ficticias fue registrada después de 1992;
- d) la mayoría de los sujetos pasivos tenían menos de 5 obreros en plantilla y en un 20% de los casos se trataba de empresas unipersonales.

2.2. Sectores de riesgo

Por tratarse de una actividad que se adapta continuamente a las distintas realidades en las que se desarrolla y que procura aprovechar en todo momento las nuevas posibilidades, el fraude reviste formas múltiples y muy variadas. Los mecanismos de fraude cambian y se adaptan en función de varios factores, como el sector (construcción, industria textil, automóvil, restaurantes, etc.), el tipo de actividad (producción, comercio al por menor o al por mayor, servicios, gran distribución, etc.), así como la calificación jurídica y la naturaleza del sujeto pasivo⁹. No obstante, pueden identificarse algunos sectores más expuestos al riesgo de fraude.

Un sector considerado de alto riesgo es el de la construcción, debido a su volumen y a la movilidad de los operadores, lo que dificulta su control. El sector de la construcción, incluidos la reforma y el mantenimiento de los edificios y las demás actividades complementarias, se caracteriza, de forma notoria y particular, por la falta de registro y por la supresión del impuesto sobre las entregas y prestaciones, especialmente por parte de las pequeñas empresas y microempresas individuales, cuyos clientes son particulares. Con el fin de poder camuflar ingresos y un volumen de negocios no declarado, se han desarrollado tres aspectos:

- trabajo clandestino favorecido por los clientes que no están sujetos al IVA para obtener la rebaja prometida (generalmente bastante atractiva para clientes que deberían en cualquier caso abonar el IVA sin ningún derecho a deducción);
- manipulación por medio de subcontratistas (entre otras cosas: falsas facturas para transacciones ficticias, facturas a tanto alzado o poco transparentes, utilización de subcontratistas por empresas no residentes sin número de identificación fiscal);
- manipulación mediante el material utilizado y los precios aplicados (por ejemplo, rebajas no contabilizadas sobre el precio de compra, inventarios ficticios, siniestros y robos).

La falta de declaración de las ventas y la supresión del IVA correspondiente afectan en general a todo el comercio al por menor, caracterizado por el número elevado de operadores, por la multitud de pequeñas transacciones, por los pagos al contado, así como

⁹ El proceso decisorio de una empresa individual es distinto del de una sociedad de capitales, que dispone en su estructura de organismos de gestión y control.

por una clientela especialmente sensible al precio final, independientemente del IVA. Por otra parte, la situación no es uniforme para toda la categoría, ya que deben establecerse distinciones en función, por ejemplo, de la estructura de venta del vendedor (grandes superficies o pequeño comercio) o del tipo de mercancía (mercancías para las que se pide el registro de la venta o un documento justificativo, no ya por razones fiscales sino, por ejemplo, por obtener una garantía).

Un fraude generalizado en el comercio al por menor consiste en la aplicación incorrecta de los tipos del IVA, fraude especialmente presente en el sector de la hostelería (sector HORECA: HOteles, REstaurantes, CAfeterías), sobre todo en los Estados miembros que aplican tipos distintos para las entregas de bienes (venta para llevar) y las prestaciones de servicio (restauración in situ). La falta de consignación en la contabilidad afecta especialmente al comercio ambulante, a las actividades estacionales y a la venta de coches de segunda mano.

El comercio al por mayor parece especialmente expuesto al “gran fraude organizado” (falsos sujetos pasivos, carruseles) cuyo objetivo es que existan en el mercado mercancías “libres de impuestos” con precios más competitivos. Estos fraudes son a veces muy importantes y pueden incluso provocar un auténtico falseamiento de la competencia. Se han detectado algunos casos muy importantes a escala comunitaria en los sectores de la carne y de los animales vivos, de la industria textil, de los teléfonos portátiles, de los equipos audiovisuales y de los automóviles, así como en el sector de los componentes electrónicos, mercancías con alto valor añadido y fácilmente transportables.

El comercio de vehículos es especialmente sensible al fraude. Las diferencias entre los niveles de tipo de IVA y los precios en los mercados nacionales, así como la importancia relativa de la inversión para los compradores, justifican montajes fraudulentos destinados a desplazar el lugar de imposición. El sector también se ve afectado por importantes fraudes de tipo carrusel (tres devoluciones de IVA sobre un mismo vehículo pueden ser suficientes para cubrir su coste total).

3. INSPECCIÓN

3.1. Contexto y definición

Los distintos sistemas de inspección de los Estados miembros son el resultado de experiencias distintas y de varios factores: organización¹⁰ y procedimientos administrativos, marco legislativo¹¹, infraestructura técnica, estructura del entramado económico y social, etc.

Sin embargo, las experiencias de los Estados miembros en materia de inspección permiten destacar algunos principios generales que deberían orientar a los Estados

¹⁰ Algunos Estados miembros han integrado las funciones de inspección del IVA en la inspección de otros impuestos, o las han equiparado en gran medida. Se trata, por ejemplo, de los impuestos directos, de los impuestos recaudados por estimación de la base imponible, de los derechos especiales y de los derechos de aduana. Esta medida puede facilitar la detección de fraudes del IVA que se deriven del fraude existente en los demás sectores. En efecto, en la mayor parte de los Estados miembros, la administración del IVA está cada vez más integrada en los impuestos directos, como ya se puso de manifiesto en los informes anteriores en virtud del artículo 12.

¹¹ El sistema actual se caracteriza por divergencias importantes en la aplicación de las normas sobre IVA en los Estados miembros.

miembros en su esfuerzo por mejorar la eficacia de los dispositivos correspondientes y por adaptar mejor sus procedimientos a una realidad de evolución rápida.

Las actividades consideradas en este informe no se limitan sólo a los procedimientos de comprobación propiamente dichos (inspección in situ, investigaciones, etc.), sino que se refiere a un abanico más amplio de actividades preliminares (prevención, análisis del riesgo, programación, establecimiento de prioridades y otras actividades destinadas a aumentar el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones, etc.) y posteriores (recaudación efectiva del impuesto rectificado - corolario natural de la inspección y elemento fundamental para garantizar el efecto disuasivo - y evaluación del resultado de la acción administrativa).

3.2. La inspección: un elemento disuasivo fundamental contra el fraude

La obligación fiscal siempre se ha enfrentado con el interés de los individuos por disponer al máximo de los ingresos y riquezas, netos de impuestos, que produce su trabajo, lo que provoca una oposición eterna entre los intereses de los sujetos pasivos y los intereses de la administración fiscal. En cambio, hoy en día, un principio ampliamente aceptado en materia de fiscalidad es que el objetivo esencial de cada sistema fiscal es fomentar el cumplimiento voluntario¹² de las obligaciones fiscales, es decir, la autoliquidación, declaración y pago correctos del impuesto sin intervención previa de una actividad administrativa de control. La idea fundamental se basa en la existencia de un "contrato" implícito, por el que los sujetos pasivos pagan los impuestos y los Estados prestan servicios de calidad, incluida la eficacia en la detección de los sujetos pasivos que no cumplen sus obligaciones.

La decisión de defraudar puede relacionarse, en gran parte, aunque no exclusivamente, con la probabilidad de que el fraude sea detectado¹³ y con la naturaleza e importancia de las sanciones. En cualquier caso, la inspección fiscal, o más bien el riesgo de una auditoría fiscal, sigue siendo un medio disuasivo fundamental para mantener un nivel aceptable de cumplimiento de las obligaciones fiscales y, por ende, de ingresos.

Un enfoque correcto de los problemas del fraude fiscal impone por tanto que la posibilidad de detección se transforme casi en una certeza y que los procedimientos de

¹² Es preciso indicar que todas las recomendaciones expuestas a continuación no permitirán colmar todas las lagunas, cuyo origen se sitúa en los propios mecanismos, a menudo muy complejos, del régimen de IVA existente. Sólo un nuevo sistema de IVA, basado en los principios esbozados en el programa de trabajo de la Comisión "Un sistema común de IVA - Programa para el Mercado Único" (COM(96)328 final) permitirá mejorar de forma sensible el cumplimiento voluntario de las obligaciones y la posibilidad de controlar el sistema.

¹³ En realidad, la decisión de no cumplir correctamente las obligaciones fiscales deriva de factores complejos de índole y origen diferentes. Por ejemplo, desde un punto de vista económico, el beneficio inmediato del fraude es aceptable en función del importe que, a continuación, pueda estar en juego si se detecta el fraude. Otros obstáculos para el cumplimiento voluntario pueden ser la presión fiscal general, la complejidad y la equidad del sistema de imposición, las relaciones entre las administraciones y los sujetos pasivos, la ineficacia del control y de las sanciones, la valoración de la utilización de los impuestos por los poderes públicos, etc.

auditoría sean fiables y eficaces (junto con sanciones realmente equitativas y disuasivas¹⁴ y procedimientos contenciosos eficaces y rápidos).

Las administraciones se enfrentan con una población muy extensa de sujetos pasivos, un número creciente de declaraciones y unos recursos limitados, por lo que han de proceder a una selección de los sujetos pasivos que deben ser objeto de control. Así pues, cabe distinguir dos fases:

1. En primer lugar, es preciso definir un índice aceptable de cobertura de las inspecciones (porcentaje de sujetos pasivos controlados durante el período de referencia). En efecto, es necesario evitar que, al aumentar la periodicidad de las inspecciones (por ejemplo, para controlar a todos los sujetos pasivos cada dos años), las comprobaciones no sean en realidad más que controles rápidos y limitados a los aspectos formales¹⁵. Este tipo de sistema reduciría mucho el efecto disuasivo de la inspección, especialmente en lo que se refiere a los fraudes cuya detección depende de controles más intensivos.
2. Tras haber definido el número de sujetos pasivos que deben ser objeto de control, es preciso determinar cuáles son los que efectivamente deben ser controlados, así como el orden de prioridad. La eficacia de la acción de control dependerá de esa elección: se trata de que los operadores estén casi seguros de que se detectará el fraude. Esta elección se deriva, en particular, del análisis de riesgo que, gracias a la definición de algunos índices de “peligrosidad” fiscal, permite orientar los esfuerzos de la administración y definir prioridades en materia de inspección.

De hecho, la eficacia de la inspección no sólo se mide por el número de sujetos pasivos efectivamente controlados, sino también por su efecto multiplicador: los operadores que cumplen sus obligaciones no pueden sino agradecer la existencia de una inspección que restaura la equidad de la exacción fiscal y las condiciones de una competencia leal, destruidas por el fraude; los defraudadores (y los nuevos defraudadores potenciales del mismo sector, de la misma región o ciudad, etc.) tendrán mayor conciencia de la vigilancia de la administración y del riesgo de que se detecte su fraude. Por consiguiente, una evaluación correcta de la eficacia de la inspección debería rebasar la mera consideración del importe fraudulento detectado y debería procurar tener en cuenta el efecto disuasivo.

Por otra parte, varias administraciones nacionales dan mucha publicidad a su actividad de control y, en particular, a los resultados obtenidos.

¹⁴ El seminario Matthaues-Tax sobre “Sanciones aplicables en el ámbito del IVA” (Viterbo, Italia, diciembre de 1996) destacó el papel del sistema de sanciones (que deberían ser flexibles, efectivas y proporcionadas) para incitar a los sujetos pasivos a cumplir sus obligaciones de forma espontánea.

¹⁵ El problema es más complejo, ya que se refiere a los principios generales que fundamentan el sistema de control y, en particular, a los métodos de control adoptados. En efecto, la combinación con el control de las contribuciones directas, el período considerado (uno o varios años), la intensidad de las comprobaciones, los controles físicos de las existencias, análisis contables, controles formales, etc., influyen mucho en la duración media de una inspección y, por tanto, en el número de inspecciones realizadas con una misma cantidad de recursos. Por ello, algunos Estados miembros han introducido procedimientos flexibles que permiten optimizar el empleo de los recursos y adaptar en cada caso el método de control y la intensidad del mismo.

En conclusión, la Comisión considera que la situación actual requiere de todas las administraciones de los Estados miembros que se comprometan a alcanzar los dos objetivos siguientes:

- **garantizar el nivel máximo de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales;**
- **reforzar el efecto disuasivo del control, lo que supone aumentar la impresión de que la detección del fraude es casi segura; los elementos fundamentales de este objetivo son la selección de los sujetos pasivos, de acuerdo con parámetros de riesgo, y el efecto multiplicador de una acción que sea, verdadera y claramente, efectiva y eficaz.**

3.3. Gestión de la inspección

3.3.1. El análisis de riesgo

El objeto del análisis de riesgo es determinar índices que permiten orientar mejor las inspecciones y otorgarles un orden de prioridad. Los Estados miembros recurren cada vez más al análisis de riesgo y a las demás técnicas de análisis que permiten determinar previamente dónde se sitúa con mayor probabilidad el fraude y establecer en consecuencia un orden de prioridad de las actividades de control.

Para ello, es precisa una recogida sistemática y organizada de todos los datos disponibles con el fin de poder determinar el marco general de referencia, así como los índices de riesgo. Por lo que se refiere a los sectores, el análisis se basa en datos macroeconómicos (mercados, flujos comerciales, importaciones, etc.), afinados y compuestos por datos relativos a los operadores del sector (dimensión, organización, patrimonio, volumen de negocios, situación económica y financiera, etc.). Es conveniente poder disponer de una valoración global de los riesgos en una misma escala de fraude (regional, local, etc.) para definir de forma más eficaz el destino de los recursos disponibles.

El análisis puede completarse asimismo con otros datos: inscripción en el censo, análisis de las declaraciones fiscales, resultados de las inspecciones¹⁶, cotejo de datos fiscales con datos procedentes de otras fuentes (federaciones, organismos sociales), etc.

La difusión de los resultados hacia los niveles periféricos y/o hacia los servicios de inspección permitirá integrar por último los detalles disponibles a nivel individual: en principio, cualquier dato referido directa o indirectamente a un sujeto pasivo debería ser recogido y guardado en un expediente individual, establecido por el servicio competente para su control.

Entre estas fuentes, los resultados de las inspecciones son sin lugar a dudas los más importantes, ya que, especialmente en el caso del IVA, las irregularidades sobre las transacciones provocan a la fuerza efectos en cadena para los proveedores y los clientes (sujetos pasivos). Otros elementos importantes a nivel individual pueden ser las solicitudes de devolución, los datos de los estados recapitulativos de los intercambios

¹⁶ El estudio sobre el fraude realizado por el SCAF puso de manifiesto que un buen sistema de registro de los datos sobre el fraude constituye un instrumento esencial de suma importancia para analizar el funcionamiento del propio sistema y para evaluar las razones del fraude. Por otra parte, la estructura heterogénea de los sistemas nacionales de registro impide tener una idea general de la evolución del fraude en la Comunidad.

intracomunitarios, las licencias y autorizaciones administrativas, los anuncios y las ofertas publicitarias, etc.

Asimismo, se recaba la atención de los inspectores fiscales en algunos puntos que merecen una vigilancia particular a la hora de determinar los elementos de riesgo:

- Operaciones comerciales relativas a mercancías de alto valor añadido y fácilmente transportables (componentes electrónicos) o en sectores que presentan una alta probabilidad de fraude de tipo carrusel.
- Empresas que de repente generan un volumen de negocios importante, cuando acaban de ser creadas o no tenían hasta entonces más que una actividad reducida, y que interrumpen, también de forma repentina, dichas actividades.
- Empresas que declaran un volumen de negocios importante aun cuando no disponen de los medios de producción correspondientes. En este caso, como en el anterior, se puede suponer que estas actividades son puramente ficticias pero que, en cambio, dan lugar a la emisión de facturas que la empresa cliente aprovechará para obtener una deducción o una devolución indebida del IVA¹⁷.
- Empresas administradas por personas con perfil de testaferro (demasiado mayores o demasiado jóvenes, indigentes, con antecedentes penales, etc.).
- Origen de la posesión de los activos de una empresa, antecedentes de la empresa y de sus responsables. Se trata de comprobar, por ejemplo, si la estructura de la empresa procede de otra empresa fénix (con un simple cambio de denominación o de razón social) o la implicación de sus componentes (administradores, responsables, etc.) en casos anteriores de fraude
- Solicitudes de devolución de IVA por importes elevados, especialmente si la empresa solicitante es una empresa exportadora o realiza entregas intracomunitarias.

La disponibilidad de varias fuentes de información, así como su tratamiento informatizado, es primordial en este contexto¹⁸ y la mayor parte de las administraciones nacionales disponen y/o desarrollan los equipos técnicos y programas informáticos necesarios¹⁹. En efecto, es necesario que todos estos datos estén registrados en bases de datos que permitan tratarlos y compararlos de tal forma que determinen las tendencias de los distintos sectores y los índices de riesgo de fraude. Algunos Estados miembros han creado servicios de información fiscal cuya misión consiste en recopilar todos los datos de todas las fuentes disponibles (desde datos de los organismos públicos hasta llamadas

¹⁷ En los dos casos mencionados anteriormente, las actividades importantes de la empresa, aunque sean recientes y se hayan realizado en un plazo breve, pueden ser reales, pero haber sido estimuladas por los aumentos de competitividad obtenidos en toda la cadena comercial como consecuencia de las ventajas indebidas de IVA (disminución de los precios de coste y de los precios de venta).

¹⁸ Esta necesidad se mencionó claramente en la conferencia conjunta OCDE/HM Customs & Excises sobre "Los sistemas de información y de datos en materia de impuestos indirectos", Gatwick (Reino Unido), 17 a 19 de marzo de 1997.
El estudio SCAF confirma la utilidad de estos datos externos: en uno de cada cuatro casos, se indicó una cooperación con otras administraciones o servicios (nacionales o extranjeros) para la inspección fiscal.

¹⁹ Las conclusiones del seminario Matthaeus-Tax de Malmö no dejan dudas sobre la importancia creciente, para la detección del fraude, de las técnicas de control informatizadas.

anónimas) para centralizarlos en un servicio único que se encarga de su examen, evaluación, selección, almacenamiento y distribución.

Así pues, algunos Estados miembros han creado redes especiales de información centradas en el seguimiento de operadores implicados en fraudes anteriores, cuyos datos se difunden ampliamente a toda la administración fiscal nacional. Un Estado miembro ha establecido un sistema que prevé la atribución de un número de identificación único a las personas implicadas en fraudes, bajo el que se registran todos los datos de interés relativos, en particular, a sus actividades económicas y profesionales. Otras bases de datos se refieren a empresas que han expedido o utilizado facturas falsas o a empresas ficticias creadas expresamente con fines fraudulentos.

Ahora bien, el esfuerzo de determinar las inspecciones con arreglo a parámetros claros debe completarse con inspecciones aleatorias (por sorteo - "random audits"), lo que permite comprobar y reforzar la validez de los criterios utilizados y evitar que los sujetos pasivos puedan sentirse al margen de las inspecciones por el mero hecho de situarse "artificialmente" al margen de los parámetros de riesgo.

Por consiguiente, la Comisión considera que los elementos fundamentales de un sistema de análisis de riesgo que permita garantizar un control eficaz son los siguientes:

- **creación y acceso rápido a todas las fuentes de información pertinentes, ya sean o no fiscales, que permitan su recogida, tratamiento y difusión;**
- **servicio especializado capaz de analizar y afinar los datos;**
- **acceso a todos los servicios operativos y de control de sistemas de análisis de riesgo y de alerta sobre el fraude conocido o sospechado, que permita, en particular, una vigilancia rápida y permanente de los operadores de riesgo;**
- **mantenimiento de un porcentaje adecuado de inspecciones aleatorias.**

3.3.2. *Medios de prevención del fraude*

Los Estados miembros dedican una atención creciente a la prevención del fraude, especialmente mediante la recogida sistemática de datos que permiten establecer índices de evaluación del riesgo de fraude.

El registro de un nuevo sujeto pasivo²⁰ es un momento esencial para la prevención, ya que permite establecer un primer contacto con la empresa, informar a los responsables de sus obligaciones y recoger datos importantes que se introducirán en las bases de datos sobre sujetos pasivos y en los análisis de riesgo. Además, la población empresarial europea es muy variada y volátil, ya que se compone principalmente de unidades muy pequeñas sujetas a cambios frecuentes, lo que requiere, por parte de las administraciones, un seguimiento atento y constante.

Dependiendo del Estado miembro, el registro puede dar lugar a inspecciones sistemáticas o a simples visitas de información. Algunos Estados miembros proceden a "visitas pedagógicas" para "recordar" a los nuevos sujetos pasivos sus derechos y obligaciones, pero también para recoger elementos de evaluación de riesgo potencial.

²⁰ Estos argumentos se presentaron y examinaron detenidamente en el seminario Matthaeus-Tax sobre "Inscripción en el censo y baja" celebrado en Atenas en junio de 1997.

Generalmente, todas las oficinas nacionales pueden acceder a los datos registrados por vía electrónica, pero los procedimientos de registro y las informaciones solicitadas varían mucho según los Estados miembros, especialmente por lo que se refiere a la cantidad y al tipo de datos.

El papel preventivo del registro puede resultar fundamental en caso de montaje fraudulento basado en empresas fénix. En efecto, en este contexto, el registro puede contribuir a dificultar la creación y la utilización de este tipo de empresas. Así pues, el registro puede estar sujeto al pago de una fianza, especialmente si la administración pone en tela de juicio la realidad de las actividades, y puede solicitarse asimismo un aumento del capital inicial; por lo que se refiere a las quiebras fraudulentas, los dirigentes que ya hayan declarado la liquidación de su empresa en una o varias ocasiones podrán estar sujetos a condiciones más estrictas de derecho común para la creación de una nueva empresa (por ejemplo, el depósito de una fianza).

Algunos Estados miembros imponen a las empresas ficticias obligaciones mínimas de información sobre sus actividades, mientras que otros Estados les dan de baja.

Los Estados miembros que aplican estas medidas (posibilidad que no permite la legislación de alguno de ellos) señalan no obstante los riesgos inherentes que ello supone para la libre creación de empresas e indican que un sistema de registro demasiado estricto no anima a los operadores a salir de la economía sumergida.

Otro elemento fundamental en la prevención del fraude al IVA es comprobar detenidamente las solicitudes de reembolso del IVA, no sólo en el caso de los nuevos contribuyentes, sino también para todas las demás solicitudes. Un Estado miembro está aplicando una estrategia de comprobación de toda la cadena de empresas hasta la fase inicial siempre que recibe una solicitud de devolución de IVA por un importe sustancial. Se solicitan las facturas del sujeto pasivo interesado para comprobar por ordenador si los comerciantes que las han emitido están inscritos en el censo. Si se descubre una empresa que no está inscrita, se realiza una visita de control para recopilar más datos.

La Comisión desea por tanto subrayar que:

- **con el fin de reforzar la eficacia de la inspección, es importante el registro de los sujetos pasivos para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y para mejorar la prevención; el registro constituye asimismo un elemento esencial del análisis de riesgo**
- **cabe la posibilidad de recurrir a un sistema de control de la cadena de empresas o de transacciones para detectar las solicitudes abusivas de reembolso del IVA.**

3.4. Métodos de inspección y de investigación

3.4.1. Técnicas de auditoría

En principio, el objetivo de la inspección es comprobar que se determina correctamente el impuesto y que la actividad realizada corresponde a la actividad declarada. Esto supone toda una serie de investigaciones y comprobaciones sobre el cumplimiento de las obligaciones legales (facturación, deducción, registro, contabilidad, declaración, pago, etc.) y la correspondencia entre la contabilidad y la realidad económica (comprobación de las existencias, de que existieron realmente las operaciones registradas, de que se refieren efectivamente a la actividad del sujeto pasivo, de que hay correspondencia entre las ventas y la capacidad de producción, etc.).

Estas técnicas pueden basarse en investigaciones internas (control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, comprobación de la contabilidad, observación de las condiciones de funcionamiento de la empresa, etc.) y externas, sobre la base de todos los datos disponibles fuera de la propia empresa, para comprobar que la actividad real corresponde con la actividad registrada en la contabilidad. Por ejemplo, una técnica externa muy utilizada por su eficacia en la detección de las facturas falsas, de abuso del derecho a deducción y de supresión del impuesto sobre las ventas, es el control cruzado de las facturas ante los clientes/proveedores o ante los organismos públicos o privados (véase el apartado 3.4.4).

La relación entre estos dos tipos de investigación, así como su contenido y su orientación, dependen de la situación observada en cada caso, pero viene determinada ante todo por la naturaleza del sujeto pasivo controlado, dependiendo de que se trate de un “verdadero sujeto pasivo” o de un “falso sujeto pasivo” creado con el único objetivo de defraudar. En efecto, una ocultación de actividad no puede detectarse mediante el mero análisis de la contabilidad y de las declaraciones suscritas (llegado el caso), ni mediante investigaciones internas sobre una estructura que apenas existe. En este caso, los inspectores se hallan ante una realidad mucho más borrosa e indefinida (no existe sede o no existe sede fija, no hay contabilidad, resulta difícil determinar quiénes son los verdaderos responsables/administradores, etc.) que, además, resulta más difícil reconstruir y comprobar *a posteriori*, conforme pasa el tiempo.

La inspección in situ resulta ser el procedimiento más eficaz para observar y comprender efectivamente la realidad del sujeto pasivo y compararla con las escrituras contables. Una comprensión directa de la realidad es imprescindible cada vez que la inspección requiere comprobaciones de existencias o de flujos de mercancías (especialmente para determinar el volumen de negocios de los comercios al por menor que ingresan sobre todo dinero en efectivo). De acuerdo con la experiencia de un Estado miembro, los resultados de una inspección basada en la documentación son dos veces inferiores a los resultados de una inspección in situ, especialmente en materia de IVA.

El control de las facturas es uno de los controles prioritarios: la factura constituye uno de los elementos esenciales de la contabilidad, ya que representa la prueba formal de la actividad, así como el fundamento de la contabilidad. Un análisis en profundidad de este aspecto²¹ muestra la conveniencia de optar por formas de control de facturas selectivas (en función del análisis de riesgo u otros criterios) en lugar de controlar sistemáticamente todas las facturas.

Un Estado miembro experimentó una forma nueva de control destinada a comprobar el grado de cumplimiento de las obligaciones mediante visitas in situ (“*on site observation*”): se avisa al sujeto pasivo de una inspección inminente (pero no de la fecha precisa) y, una vez in situ, los inspectores recopilan información (incluidos los datos sobre los empleados) que, a continuación, compararán con las declaraciones periódicas. De este modo puede establecerse una estimación del riesgo de fraude y determinarse la acción más oportuna. Los resultados de esta técnica han sido que este tipo de visitas ha pasado a representar un 10% del total de visitas a sujetos pasivos.

²¹ Seminario Matthaeus-Tax de Madrid sobre el control de las facturas, diciembre de 1996.

Varios Estados miembros han desarrollado controles específicos en materia de IVA, basados en visitas rápidas e inmediatas; otros dedican una atención inmediata al control de las empresas que han ejercido su actividad durante un período breve.

La mayor parte de los Estados miembros recurren cada vez más a la cooperación intracomunitaria²². La Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua y el Reglamento (CEE) nº 218/92 sobre cooperación administrativa ofrecen distintas posibilidades de intercambios y de información: asistencia a petición de parte, espontánea o automática, consulta del sistema VIES (VAT Information Exchange System) y solicitudes en virtud del artículo 5 (solicitud de información relativa a determinadas transacciones), contactos directos entre autoridades competentes u otros servicios delegados, en caso de interés bilateral.

En conclusión, la Comisión sugiere que:

- **se dé preferencia a los procedimientos de inspección basados en visitas in situ, ya que resultan más eficaces para una comprensión completa y exhaustiva de la actividad real de los sujetos pasivos;**
- **se introduzcan procedimientos de auditoría suficientemente flexibles para adaptarse mejor a las distintas necesidades de inspección y permitir un tratamiento inmediato y rápido de los problemas específicos del IVA;**
- **se recurra de forma sistemática y reforzada a las posibilidades que ofrece la legislación actual en materia de cooperación entre Estados miembros.**

3.4.2. *Un enfoque sectorial*

Algunos Estados miembros han creado programas y métodos específicos de inspección sobre la base de un enfoque sectorial, que varía en función de varios factores: sector controlado, dimensión de la empresa, tipología del sujeto pasivo (industria, agricultura, profesión liberal, etc.).

La experiencia demuestra que este tipo de enfoque:

- permite a los inspectores conocer a fondo los mecanismos y las peculiaridades del sector y, por ende, la evolución y las últimas tendencias en materia de fraude; así pues, se dispone de procedimientos de auditoría adaptados y afinados;
- facilita la recogida de datos específicos para el análisis de riesgo y la prevención, al tiempo que se comprueba la validez de los análisis anteriores y de los resultados obtenidos;
- permite el establecimiento de relaciones más estrictas entre los representantes del sector y la administración.

Este enfoque ha permitido a un Estado miembro aumentar en un 30% las irregularidades descubiertas en el sector del automóvil en el período 1994-1995.

Para fomentar este enfoque, algunos Estados miembros difunden guías, manuales o monografías de auditoría, en los que se recopilan y explican las prácticas actuales del sector que pueden resultar interesantes para los inspectores: tendencias del mercado,

²² Véanse al respecto los dos primeros informes establecidos por la Comisión en aplicación del artículo 14 del Reglamento (CEE) nº 218/92. [COM (94) 262 final de 23.6.1994 y COM (96) 681 final de 8.1.1997]

márgenes habituales, *modus operandi*, documentos contables específicos, resultados, procedimientos, porcentaje de datos inútiles, etc. Estas guías y manuales deberían poder consultarse *on-line* y actualizarse continuamente para integrar las últimas evoluciones observadas. Algunos Estados miembros organizan cursos de formación o publican *newsletters* para comunicar las últimas noticias a los servicios de inspección.

Un dato muy importante que conviene difundir es el de las técnicas prácticas de detección de algunos fraudes, como por ejemplo:

- los índices que permitieron detectar facturas falsas (papel de mala calidad, indicación confusa de algunos elementos: dirección, teléfono, etc.; fotocopias o escritura manual; importes siempre redondos, etc.);
- los análisis de los flujos financieros y de las mercancías para detectar la aplicación incorrecta del tipo de IVA por las grandes superficies.

Cada vez se recurre más a unidades especializadas para las operaciones de control, por las peculiaridades de los sujetos pasivos que ejercen su actividad en estos ámbitos. Estas unidades procuran, en contacto con todos los servicios interesados, controlar el conjunto de la cadena comercial de que se trate.

La eficacia de la inspección de las grandes empresas y/o de las empresas multinacionales supone que las administraciones procuren adaptar sus procedimientos a la realidad de estos medios. La complejidad de las estructuras (a menudo distribuidas en varios lugares y en varios Estados) y de las organizaciones contables y financieras, su nivel de informatización, los importes en juego, la importancia del fenómeno de la elusión ("*tax avoidance*"), junto con el fraude propiamente dicho, han llevado a algunos Estados miembros a crear servicios especiales o programas particulares basados en un seguimiento permanente de las empresas.

Algunos Estados miembros han desarrollado técnicas específicas de detección del fraude para sectores precisos, como por ejemplo el "*test eating*" en el sector de los restaurantes.

A la luz de los resultados obtenidos en experiencias basadas en el enfoque sectorial, la Comisión invita a los Estados miembros a:

- **desarrollar y reforzar el enfoque sectorial;**
- **establecer y difundir ampliamente guías y manuales de auditoría;**
- **intercambiar las experiencias al respecto;**
- **reforzar la especialización en la detección de los casos de fraude, sobre todo en sectores especialmente complejos.**

3.4.3. *La facultad de control*

Por lo que se refiere a las facultades de los servicios de control, que en principio se delimitan estrictamente para respetar los derechos de los sujetos pasivos, la situación es muy distinta según los Estados miembros.

Así pues, suele excluirse la posibilidad de efectuar búsquedas de documentos contables distintos de los presentados por el sujeto pasivo. El acceso al domicilio privado suele estar sujeto a la autorización previa de una autoridad judicial. Las visitas imprevistas sólo suelen autorizarse en caso de sospecha justificada de fraude, mientras que en algunos Estados miembros se excluyen por completo.

Parece importante para las administraciones nacionales disfrutar de la posibilidad jurídica de aplicar determinadas técnicas de control y, en particular, controles ampliados que permiten acceder a registros secundarios (documentación que no es estrictamente fiscal o contable), a elementos reales y a la observación de las condiciones de funcionamiento: en la medida en que pueden ser buscados y utilizados, estos elementos proporcionan a menudo datos fundamentales para comprobar la exactitud de la contabilidad oficial (contratos, una agenda en la que se indican las reservas de mesas o las citas con los proveedores/clientes; registros de mantenimiento de máquinas y automóviles, etc.).

Los procedimientos de evaluación de oficio sólo son posibles si una empresa no ha presentado determinados documentos o declaraciones fiscales. Corresponderá a esta última demostrar que la evaluación realizada es errónea o exagerada.

Algunas administraciones también pueden enviar cuestionarios a los sujetos pasivos, con obligación de responder. Incluso puede ser obligatorio presentar una copia de la documentación. Se trata de una facultad utilizada con frecuencia para realizar controles cruzados extendidos sin desplegar ni desplazar recursos de control importantes.

El tema de las facultades de control es muy delicado, ya que debe representar un equilibrio justo entre administraciones y sujetos pasivos.

En este contexto, la Comisión considera prioritario:

- **buscar un equilibrio óptimo entre las exigencias del control y la protección de los derechos de los operadores**
- **adaptar los poderes de control, de tal forma que se refuercen en función de las sospechas de fraude o de la gravedad del fraude supuesto u observado.**

3.4.4. Investigaciones en los casos de fraude organizado

Cuando la inspección no se refiere a un verdadero sujeto pasivo, como sucede a menudo para los fraudes carrusel o los montajes fraudulentos, la detección del fraude suele requerir investigaciones complejas y extensas para reconstruir una realidad perfectamente ocultada.

La mayor parte de los Estados miembros se declara preocupada por los fenómenos de fraude de tipo carrusel y por las empresas ficticias, ya que este tipo de actividad es concebido y realizado por redes organizadas cuyo único objetivo es el fraude fiscal y que a menudo están relacionadas con fraudes en otros ámbitos (imposición directa) o con otras formas de criminalidad (blanqueo de dinero, falsificación, contrabando, etc.).

Las dificultades extraordinarias de control denunciadas en este contexto se deben especialmente a los hechos siguientes:

- las empresas ficticias utilizadas suelen residir en otro Estado miembro o en un tercer país, lo que dificulta los controles y la posible comprobación de su verdadera naturaleza y, por otra parte, les permite asimismo aprovechar la exención del IVA para las entregas intracomunitarias o las exportaciones. Un ejemplo clásico es la creación de falsos sujetos pasivos en otro Estado miembro o en terceros países, hacia los que se declaran entregas de bienes en exención cuando, en realidad, no abandonan nunca el Estado miembro de origen: así, el vendedor deduce el IVA soportado, puede disponer de los bienes libres de impuestos y volverlos a vender en el mercado negro;
- las empresas ficticias, constituidas sobre todo en forma de, pequeñas y medianas empresas, o de oficinas de enlace para empresas extranjeras, utilizan los regímenes fiscales simplificados que establecen la mayor parte de los Estados miembros. Por

consiguiente, están sujetas a obligaciones fiscales o jurídicas menores que no facilitan su seguimiento por las administraciones fiscales nacionales²³. Éste será el caso, a mayor abundamiento, si dichas empresas no proceden al registro correspondiente;

- las operaciones realizadas suelen dividirse en una multitud de pequeñas operaciones que a priori no presentan interés en términos de análisis de riesgo;
- por último, las cadenas comerciales utilizadas permiten que, además de participar numerosos países sucesivos en el desarrollo de las actividades, intervenga una multitud de empresas o intermediarios, cuya duración de vida o período real de actividad es, por añadidura, sumamente breve.

En efecto, en estos círculos, todo se concibe con una apariencia de normalidad y, además, para no dejar rastro: los sujetos pasivos nacen y desaparecen rápidamente, cambian con frecuencia de razón social, necesitan poco tiempo para cambiar de ubicación, no disponen de una verdadera estructura, no llevan contabilidad o la llevan de forma muy reducida y simplificada, etc. Bloquear a tiempo e inmediatamente esas redes fraudulentas, recopilar cuantas pruebas sea posible, identificar a los verdaderos responsables son puntos esenciales, tanto para fundamentar los recordatorios de impuestos como para garantizar su recaudación efectiva.

A escala comunitaria, los servicios operativos han abogado en varias ocasiones²⁴ por sistemas de intercambio y de comunicación que sean rápidos, directos, informales y sin excesiva burocracia.

La posibilidad para las administraciones fiscales de acceder a los datos de los organismos públicos o privados²⁵ resulta primordial para detectar la ocultación de una actividad, como son primordiales los datos recopilados por medio de los proveedores o de los clientes de la empresa considerada (facturas de compra de mercancías, contratos suscritos con la empresa, etc.). Por consiguiente, la mayor parte de los Estados miembros ha facilitado el acceso de sus autoridades fiscales a este tipo de datos, que a continuación cotejan con el expediente fiscal de la empresa.

En algunos Estados miembros, la disponibilidad de los datos se garantiza mediante conexiones *on-line* con las bases de datos.

²³ Así pues, por ejemplo, se somete a las PYME a menudo a un régimen fiscal simplificado según el cual las declaraciones revisten una forma reducida y deben suscribirse según una frecuencia menor.

²⁴ Reuniones de Helsinki, del SCAF, conferencias de los inspectores europeos del IVA, seminarios Matthaeus-Tax, conferencia OCDE/HM C&E, etc.

²⁵ Suelen ser útiles los datos sobre los contratos de teléfono, fax, electricidad, etc., el registro de los automóviles, las cámaras de comercio, la aduana, los servicios del estado civil, las asociaciones comerciales, etc., así como cualquier otro dato específico sobre el sector. Por ejemplo, para el sector de la construcción, puede ser útil el acceso a los datos de los organismos competentes en materia de expedición de autorizaciones de obra, o de los registros de propiedad o de hipotecas.

En conclusión, la Comisión:

- **destaca que el éxito en el control de estos tipos de fraude depende de una detección inmediata del montaje fraudulento y, sobre todo, de la aplicación rápida de medidas preventivas reforzadas;**
- **habida cuenta del carácter internacional e intracomunitario de este tipo de fraude y con el fin de impedir una agravación del fenómeno, solicita de los Estados miembros que refuercen su cooperación al respecto y adopten las medidas oportunas.**

3.5. Recaudación

Unos procedimientos eficaces de recaudación son el corolario natural de las actividades de control para garantizar la recaudación del impuesto devengado. En el segundo informe se abordaron los problemas planteados por la gestión de la deuda del IVA y se formularon al respecto varias recomendaciones (véanse el capítulo 4 y el punto 6 del apartado 6.2).

Como ya se ha mencionado, en caso de fraude las administraciones se enfrentan al riesgo, entre otros, de que el deudor intente evitar el pago de la deuda IVA y sustraer sus bienes embargables a la recaudación por vía de apremio. Se requiere una atención especial y una mayor rapidez de intervención por parte de las administraciones. El presente informe se centra por tanto en los obstáculos que encuentran los Estados miembros a la hora de proceder a la recaudación forzosa de las deudas del IVA.

Un requisito previo elemental para una recaudación forzosa eficaz y rápida es que las administraciones dispongan, en particular, de las facultades jurídicas adecuadas para proceder a una venta forzosa. A este respecto, los Estados miembros pueden proceder generalmente a la venta forzosa de todos los bienes del deudor fallido. No obstante, ésta se enfrenta algunas veces con obstáculos de índole jurídica o práctica (por ejemplo, dificultades para definir los bienes embargables, falta de disponibilidad de los datos necesarios para la recaudación por vía de apremio, especialmente en lo que se refiere a los recursos en efectivo del deudor que pueden embargarse). Así pues, mientras que para algunos Estados miembros las mayores dificultades radican en la obtención de datos sobre las cuentas bancarias del deudor y los saldos correspondientes, otros Estados miembros pueden obtener la venta forzosa sobre la base de acuerdos con los organismos bancarios. Cabe subrayar, de hecho, que la falta de armonización de las legislaciones nacionales en este ámbito es una de las razones principales de la aplicación limitada por los Estados miembros de la asistencia mutua (transfronteriza) en materia de recaudación²⁶.

Para ser eficaces, las medidas de recaudación por vía de apremio deben iniciarse rápidamente. Sin embargo, la Comisión ha observado en muchos Estados miembros períodos bastante largos entre la determinación del impuesto y su recaudación. Eso se

²⁶ Véase el Segundo informe de la Comisión en virtud del artículo 14 del Reglamento (CEE) n° 218/92 - COM (96) 681 final de 8 de enero de 1997, p. 5. El informe pone de manifiesto toda una serie de obstáculos en materia de asistencia para la recaudación: no armonización de las restricciones legales o prácticas en materia de venta forzosa, normas que permiten ampliar la responsabilidad de la recaudación a los dirigentes de las empresas deudoras, plazos de prescripción para la acción de recaudación, normas relativas al secreto bancario, etc. La Comisión está elaborando propuestas para remediar esta situación que no es satisfactoria y próximamente propondrá modificaciones de la Directiva 76/308/CEE del Consejo referente a la asistencia mutua en materia de recaudación.

debe, en particular, a que el documento por el que se notifica el impuesto al sujeto pasivo no suele ser directamente ejecutorio en un plazo determinado en caso de impago, por lo que debe presentarse otro documento para proceder a la recaudación por vía de apremio. Estos plazos incluso pueden ampliarse si el deudor interpone un recurso contra la fuerza ejecutoria del documento.

En caso de suspensión del procedimiento de recaudación a raíz de una impugnación, los Estados miembros no siempre aplican las medidas de prevención de los impagos (por ejemplo, solicitud de garantías o aplicación de medidas cautelares) de forma suficiente frente a los deudores que cometen fraude, aunque exista un gran riesgo de que no cumplan sus obligaciones. Asimismo, cuando la impugnación no desemboca en una desgravación, o carece obviamente de fundamento, no siempre se exigen intereses de demora a partir del vencimiento normal del impuesto, para compensar la ventaja financiera indebida del deudor.

Algunos Estados miembros no tienen la posibilidad de proceder a recaudaciones cautelares sobre la base de una estimación del impuesto devengado, incluso si se ha detectado un fraude fiscal.

El procedimiento pesado de la recaudación por vía de apremio puede evitarse, llegado el caso, mediante una compensación del impuesto devengado por el deudor con créditos públicos de los que éste es beneficiario. En la práctica, esta medida eficaz sigue limitándose a las deudas y créditos gestionados por la propia administración, dado que no existe un intercambio sistemático de información al respecto entre las distintas administraciones.

Por último, en los casos en que se practica, la asistencia mutua en materia de recaudación se enfrenta con algunas dificultades, debido en particular a que sólo algunos Estados miembros conceden a los créditos de los demás Estados miembros los mismos privilegios que a sus propios créditos.

En conclusión, la Comisión destaca la importancia de:

- **velar por que las autoridades competentes en materia de recaudación dispongan de medios suficientes (información, compensación con otras deudas, cooperación interservicios, bases de datos, etc.) para recuperar con rapidez los impuestos devengados;**
- **organizar la acción de recaudación mediante una mayor informatización de los procedimientos que permitan, en particular, reducir los plazos entre la determinación del impuesto y la aplicación de las medidas de recaudación por vía de apremio;**
- **mejorar la prevención del impago de deudas del IVA reforzando la aplicación de las medidas cautelares, incluida la recaudación cautelar, mediante la exigencia de garantías e intereses de demora en caso de que se presenten impugnaciones sin fundamento para retrasar el pago de la deuda del IVA;**
- **conceder a los créditos del IVA de los demás Estados miembros un tratamiento equivalente al concedido a los créditos internos.**

4. CONCLUSIONES

El artículo 12 del Reglamento (CEE) nº 1553/89 obliga a la Comisión a considerar con los Estados miembros las posibles mejoras en los procedimientos sobre el IVA para

reforzar su eficacia. La Comisión debe informar cada tres años respecto de dichas mejoras.

Este examen de las posibles mejoras en la inspección del IVA ha de basarse en un análisis común de los problemas y de las soluciones posibles. El capítulo 2 constituye el análisis de la Comisión sobre los problemas comunes que experimentan los Estados miembros en la inspección del IVA. El capítulo 3 incluye la opinión de la Comisión sobre el modo más eficaz de luchar contra el fraude, tras procurar comprender el problema y reunir las mejores prácticas que le han sido presentadas por los Estados miembros.

Cabe indicar que muchas de estas recomendaciones ya se aplican en los Estados miembros, pero queda mucho trabajo por hacer. La Comisión considera que todos los Estados miembros deberían tener en cuenta las recomendaciones expuestas, en la medida en que les permitan mejorar la inspección del IVA.

Dichas recomendaciones se basan en la voluntad de que mejore el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones y por impedir el fraude mediante una estrategia eficaz de control basada en la aplicación de un análisis de riesgo a una selección de contribuyentes que han de ser objeto de dicho control. Esta estrategia requiere un acceso inmediato a los datos importantes, el recurso a controles adecuados y flexibles y medidas de recuperación destinadas a impedir el fraude fiscal. Una mayor experiencia en estos ámbitos, un recurso más frecuente a la autoridad pública y una mayor cooperación entre Estados miembros serán imprescindibles para oponerse al fraude. La Comisión aportará su contribución mediante programas como Fiscalis (por ejemplo, compartiendo su experiencia en materia de lucha contra el fraude) y mediante otros Comités en los que participen los Estados miembros (por ejemplo, el Comité SCAF).

En los próximos tres años, la Comisión se propone examinar con las autoridades competentes de cada Estado miembro la posible mejora en la eficacia de las inspecciones del IVA. Para ello, la Comisión estudiará, junto con cada Estado miembro, la totalidad de sus procedimientos de inspección. El análisis y las recomendaciones del presente Informe serán el punto de partida para esa evaluación conjunta de las posibilidades de mejora. El Cuarto Informe incluirá los resultados de ese estudio.

ISSN 0257-9545

COM(98) 490 final

DOCUMENTOS

ES

09 01 02 17

N° de catálogo : CB-CO-98-518-ES-C

ISBN 92-78-38888-2

Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas

L-2985 Luxemburgo