



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 28.01.2000  
COM(2000) 28 final

**INFORME DE LA COMISION AL CONSEJO  
Y AL PARLAMENTO EUROPEO**

**TERCER INFORME BASADO EN EL ARTICULO 14 Y RELATIVO A  
LA APLICACION DEL REGLAMENTO (CEE) N° 218/92 DEL CONSEJO,  
DE 27 DE ENERO DE 1992, SOBRE COOPERACION ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE  
IMPUESTOS INDIRECTOS (IVA)**

**Y**

**CUARTO INFORME BASADO EN EL ARTICULO 12 DEL REGLAMENTO (CEE,  
EURATOM) N° 1553/89 SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACION Y CONTROL  
DEL IVA**

## ÍNDICE

1.	RESUMEN .....	5
2.	ANTECEDENTES .....	7
3.	REQUISITOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA TRANSITORIO DEL IVA.....	8
3.1.	Régimen transitorio del IVA.....	8
3.2.	Implicaciones del régimen transitorio del IVA en materia de control .....	8
3.3.	Regímenes especiales.....	9
3.4.	Oficinas Centrales de Enlace (OCE) .....	10
3.5.	El desafío del fraude.....	10
4.	EVOLUCIÓN REGISTRADA DESDE LA ELABORACIÓN DEL SEGUNDO INFORME BASADO EN EL ARTÍCULO 14 Y DEL TERCER INFORME BASADO EN EL ARTÍCULO 12 .....	11
4.1.	Respuesta del Parlamento Europeo y del Consejo .....	11
4.2.	Medidas adoptadas por los Estados miembros .....	11
4.3.	Medidas adoptadas a nivel comunitario.....	12
4.4.	Medidas del Subcomité Antifraude (SCAF) del Comité Permanente de Cooperación Administrativa .....	13
4.5.	Informes del Tribunal de Cuentas .....	15
4.6.	Indagaciones realizadas en los Estados miembros .....	15
5.	FUNCIÓN DEL CONTROL DEL IVA EN LOS ESTADOS MIEMBROS.....	15
5.1.	Primera función del control del IVA .....	15
5.2.	Estructura organizativa del control del IVA en los Estados miembros e implicaciones de la misma.....	16
5.3.	Objetivos y estrategias definidos por los programas centrales o locales de control.....	16
5.4.	Función de las actuaciones multilaterales en los sistemas de control de los Estados miembros.....	17

5.5.	Recursos asignados por los Estados miembros a las tareas de control y correlación entre recursos y actividad de control.....	17
5.6.	Metodologías tradicionales y modernas de control.....	19
5.6.1.	Función de la declaración del IVA.....	19
5.6.2.	Análisis de riesgos.....	19
5.6.3.	Auditorías informáticas .....	20
5.6.4.	Servicios de investigación e información .....	20
5.7.	Incitar a la observancia voluntaria de las normas: el papel de las sanciones.....	21
6.	<b>FUNCIÓN DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA Y LA ASISTENCIA MUTUA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD INDIRECTA (IVA).....</b>	<b>21</b>
6.1.	Contexto .....	21
6.2.	Organización de la cooperación administrativa y la asistencia mutua .....	22
6.3.	Utilización de los instrumentos de cooperación administrativa por los Estados miembros .....	23
6.3.1.	El papel de las Oficinas Centrales de Enlace en el cumplimiento de los plazos.....	25
6.4.	Integración de la cooperación administrativa en los controles y accesibilidad de los instrumentos disponibles.....	27
6.5.	Aprovechamiento de la información recibida e incidencia en la detección del fraude.....	27
6.6.	Utilización de los actuales instrumentos legales e incidencia de los mismos en la lucha contra el fraude.....	28
6.7.	Obstáculos para un uso eficaz de los fundamentos jurídicos existentes .....	28
6.7.1.	Un solo marco jurídico a efectos del IVA.....	29
6.7.2.	Obstáculos para el intercambio espontáneo de información.....	29
6.7.3.	Obstáculos para la coordinación y la asistencia técnica de los servicios de la Comisión.....	30
6.7.4.	Acuerdos bilaterales para el intercambio automático de información o la difusión de los intercambios espontáneos.....	30
6.7.5.	Posibilidades de contacto directo entre las unidades antifraude y entre los inspectores.....	31

6.7.6.	Obstáculos para la presencia de funcionarios de la Administración fiscal de los demás Estados miembros .....	32
6.7.7.	Obstáculos para el intercambio de datos personales .....	33
6.7.8.	Notificación del intercambio de información al sujeto pasivo .....	33
6.7.9.	Interferencia en procesos penales .....	34
6.7.10.	Ausencia de fundamento jurídico para el intercambio de información con terceros países.....	34
7.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	34
7.1.	Conclusiones .....	34
7.2.	RECOMENDACIONES .....	39
8.	ANEXO - GRÁFICOS .....	41

## 1. RESUMEN

El presente informe describe la aplicación práctica de la cooperación administrativa y la estructura de los mecanismos de control en los que se apoya.

El régimen transitorio del IVA se instauró hace más de seis años. Si bien sería de esperar que, durante este período, se hubieran resuelto los problemas de aplicación y que el sistema funcionara con fluidez, no parece ser éste el caso. Esos seis años han permitido a los defraudadores disponer del tiempo suficiente para evaluar las posibilidades de obtener un beneficio a costa del régimen transitorio del IVA, sin que, por lo general, los Estados miembros se hayan mostrado a la altura del desafío que representa el fraude.

El sistema transitorio del IVA fue concebido de tal forma que las entregas intracomunitarias de bienes quedasen exentas del impuesto en el Estado miembro de origen y se gravaran, en cambio, en el de destino. Junto con este sistema "normal" se establecieron varios regímenes especiales de carácter más complejo en aquellos ámbitos en los que los Estados miembros deseaban mantener un mayor control sobre la fiscalidad. El mecanismo de exención expone el sistema del IVA al fraude, dado que los bienes pueden circular libres de impuestos, por lo que es necesario aprovechar todo el potencial de los instrumentos comunitarios de cooperación administrativa, además de los dispositivos de control nacionales.

Al examinar la eficacia del control que llevan a cabo los Estados miembros sobre el sistema transitorio, la Comisión ha comprobado la existencia de ciertas lagunas. En algunos Estados miembros, el control del IVA se ve hoy en día obstaculizado por una serie de problemas de organización y administración. El control del IVA sigue guiándose por objetivos puramente nacionales, sin que exista una perspectiva intracomunitaria. La creación del mercado interior no ha modificado aparentemente la metodología nacional de control del IVA ni ha dado lugar a la asignación de recursos suficientes para esta labor. El único cambio significativo radica en la implantación del Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA ("VAT Information Exchange System"-VIES), pero como éste no se utiliza de forma óptima, no ofrece la eficacia que se esperaba inicialmente, cuando se concibió.

Algunos indicios llevan a pensar que el número de casos graves de fraude en el comercio intracomunitario va en aumento. Cada vez son más los fraudes carrusel descubiertos por las Administraciones fiscales nacionales. La Comunidad ha desarrollado un sistema de IVA que ha hecho posible la creación del mercado único, pero el control del IVA sigue siendo de ámbito puramente nacional y los recursos que se asignan al mismo no se ajustan a los nuevos retos a los que se ha de hacer frente. El resultado es que, en tanto que los defraudadores pueden operar en un mercado único, el control se limita aún a las fronteras nacionales.

Por otra parte, las imperfecciones del control del IVA en la Comunidad se derivan de la función y la estructura generales de los sistemas de control nacionales. Aun cuando los Estados miembros cuenten con poderes de control considerables, en muchos casos la falta de planes y estrategias con objetivos claros en ese ámbito no da sino una imagen confusa del control del IVA que ejercen los Estados miembros. Resulta significativo que el control del comercio intracomunitario figure tan sólo al final de la lista de prioridades, concediéndose aparentemente preferencia a los asuntos estrictamente nacionales.

Con todo, cabe destacar la escasez de los recursos que consagran al control fiscal los Estados miembros en todos los casos, y en el del IVA en particular. Por término medio, tan sólo el 8% del personal de las Administraciones tributarias realiza inspecciones *in situ* y, en lo referente al IVA, se ha calculado que llevaría unos 40 años realizar una visita de inspección a los 24 millones de sujetos pasivos de la Comunidad. Estos sujetos pasivos presentan además en torno a 100 millones de declaraciones de IVA al año, lo que supone una considerable carga administrativa tanto para ellos como para las Administraciones. No obstante, se observa que son cada vez menos los recursos dedicados al control de las declaraciones y que éstas sirven tan sólo de comprobante para la liquidación del impuesto.

La labor de control es ingente y queda bastante claro que los recursos asignados por los Estados miembros distan mucho de ser suficientes para supervisar a todos los sujetos pasivos. De ahí que la elección de la metodología empleada sea importante. La escasez de los recursos humanos debería haber impulsado a las Administraciones fiscales a recurrir al análisis de riesgos a gran escala. Sin embargo, sólo unos cuantos Estados miembros lo hacen. Debido a su estructura organizativa, a la estructura administrativa interna, a los medios técnicos con los que cuentan y a los obstáculos jurídicos con los que topan en ocasiones, muchos Estados miembros no podrán aplicar sistemas de análisis de riesgos a corto o medio plazo, puesto que no es posible establecer la infraestructura necesaria. Por consiguiente, un gran número de Estados miembros tendrá que seguir vigilando el sistema de IVA por los medios tradicionales, lo que exige un aumento de los recursos.

Los avances registrados por la tecnología electrónica, que permitirán a los operadores recurrir diariamente a la facturación electrónica o la autofacturación, plantearán problemas específicos a los sistemas de control fiscal de los Estados miembros. Esa tecnología es ya operativa. Sin embargo, los Estados miembros parecen estar, en conjunto, muy mal preparados para hacer frente al nuevo entorno, pese a que la Comisión organizase en 1996 el primer seminario en la materia, al que han seguido varios otros. En la actualidad, tan sólo el 3% de los inspectores posee los conocimientos necesarios para realizar una auditoría informática, lo cual puede suponer serios problemas de control en el futuro. Con todo, también es obvio que la utilización de medios electrónicos para las auditorías ofrece a las Administraciones la posibilidad de aumentar la eficacia del control, reduciendo al mismo tiempo los costes.

Si bien todos los Estados miembros imponen sanciones a los sujetos pasivos que incumplen sus obligaciones en materia de IVA, el nivel, el alcance y la aplicación práctica de tales sanciones varía entre unos y otros, con lo que, aun cuando la infracción sea la misma, los operadores pueden quedar sujetos a penalizaciones distintas.

La cooperación administrativa y la asistencia mutua constituyen el eje central de los mecanismos de control del comercio intracomunitario y una condición *sine qua non* para su correcto funcionamiento. El intercambio de información entre las Administraciones fiscales de la Comunidad es un elemento clave para que tales mecanismos produzcan los frutos esperados. No obstante, esto resulta imposible si la organización nacional del control no se adecua a esta nueva situación. Existe, por tanto, una estrecha vinculación entre el funcionamiento del control nacional y la cooperación administrativa intracomunitaria.

Una de las conclusiones generales que cabe extraer del examen realizado es que los Estados miembros se muestran muy poco activos en lo que a cooperación administrativa se refiere. Aparte del intercambio automático de datos a través del sistema VIES, los

intercambios son muy limitados, tanto si se consideran las transmisiones espontáneas de información como las solicitudes específicas. El número de controles multilaterales es extremadamente bajo, lo cual podría justificarse si no existiese, manifiestamente, ningún caso grave de fraude; sin embargo, la realidad es muy distinta. El motivo de la relativa falta de actividad en este ámbito parece radicar en el orden de prioridades de control establecido a nivel nacional, unido a la insuficiencia de recursos.

En lo que respecta a los datos del sistema VIES, son muchos los funcionarios encargados del control tributario que todavía no tienen acceso a ellos, aun cuando la situación haya mejorado. Con mayor frecuencia de la que sería de esperar, los datos VIES no se integran en el sistema de control nacional y la verificación del comercio intracomunitario se considera una tarea secundaria. Como aspecto positivo, cabe señalar que algunos Estados miembros perfeccionan el uso de los datos VIES, empleándolos para desarrollar nuevos instrumentos de lucha contra los casos graves de fraude, tales como los de tipo carrusel.

Cabe destacar que la cooperación administrativa se ve dificultada por la extremada lentitud con la que se responde a las solicitudes de información. Si bien son varios los motivos que lo explican, uno de los principales parecen ser los engorrosos procedimientos internos para tramitar los intercambios de información, debido con frecuencia a estructuras internas inadecuadas. Otro de los motivos radica en la disponibilidad de recursos para emprender rápidamente un control, así como en los procedimientos que han de seguirse para ello. Si bien está claro que los datos VIES son útiles para el control del sistema transitorio, también es obvio que algunos tipos de fraude, y en particular los más graves, como los fraudes carrusel y los cometidos a través de sociedades fantasmas, exigen sin demora una cooperación administrativa. Las unidades especiales antifraude creadas por algunos Estados miembros están orientadas a colmar esta laguna, pero su eficacia dentro de la Comunidad se verá comprometida en tanto no se adopten disposiciones similares en todos los Estados miembros.

## 2. ANTECEDENTES

Hasta la fecha, la Comisión ha elaborado dos informes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento (CEE) nº 218/92. El primero de ellos<sup>1</sup> trataba del establecimiento del Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES); en el segundo<sup>2</sup> se examinaba el uso que venían haciendo los Estados miembros de la facultad de intercambiar información al amparo del Reglamento; en este tercer informe se desarrollará lo expuesto en el anterior, pero estudiando con mayor detenimiento el control del IVA y la interacción entre éste y la cooperación administrativa y asistencia mutua de los Estados miembros.

La Comisión tiene, asimismo, la obligación de presentar cada tres años un informe sobre los procedimientos de recaudación y control del IVA en virtud de lo previsto en el artículo 12.3 del Reglamento (CEE) nº 1553/89<sup>3</sup>. Dada la estrecha vinculación entre la cooperación administrativa y el control del IVA, la Comisión ha optado por integrar ambos temas en este informe. Por consiguiente, el presente informe responde

---

<sup>1</sup> COM(94) 262 final de 23 de junio de 1994.

<sup>2</sup> COM(96) 681 final de 8 de enero de 1997.

<sup>3</sup> DO L 155 de 7.6.1989, p. 9.

simultáneamente a lo exigido en el Reglamento (CEE) nº 218/92 y en el Reglamento (CEE, Euratom) nº 1553/89.

Al objeto de que la Comisión pudiera basarse en información actualizada fiable al elaborar este informe, se organizó una serie de visitas bilaterales a los Estados miembros. Dichas visitas, que tuvieron lugar entre octubre de 1998 y febrero de 1999, se centraron en un cuestionario enviado a los Estados miembros en el verano de 1998. Con ocasión de las mismas, los Estados miembros tuvieron la oportunidad de explicar de qué manera habían seguido las recomendaciones contenidas en el segundo informe, cómo se estructuraban sus Administraciones fiscales y cómo se organizaba y llevaba a cabo el control del IVA. Todos los Estados miembros colaboraron plenamente con la Comisión durante tales visitas y los debates mantenidos fueron abiertos y constructivos. No obstante, les resultó difícil, y en ocasiones imposible, suministrar información completa con respecto a varios de los extremos examinados.

En el presente informe se estudiará detenidamente la relación entre la cooperación administrativa prevista en el Reglamento (CEE) nº 218/92 y la asistencia mutua, tal como fue establecida en la Directiva 77/799/CEE, en el contexto de la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

### **3. REQUISITOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA TRANSITORIO DEL IVA**

#### **3.1. Régimen transitorio del IVA**

A fin de poder eliminar, a partir del 1 de enero de 1993, los controles fronterizos efectuados dentro de la Comunidad con fines fiscales, el Consejo decidió en 1991 instaurar el régimen transitorio del IVA<sup>4</sup>. En virtud del mismo, las transacciones intracomunitarias entre sujetos pasivos siguen gravándose al tipo y en las condiciones que impone el Estado miembro de destino. Para sustituir la exención de que disfrutaban las exportaciones se introdujo una exención aplicada a las entregas de bienes realizadas en otro Estado miembro y el hecho imponible que constituía la "importación" se sustituyó por la "adquisición" en el Estado miembro de destino de los bienes.

#### **3.2. Implicaciones del régimen transitorio del IVA en materia de control**

Con la supresión de los controles fronterizos, el control de la aplicación del IVA en el comercio intracomunitario se integró en el realizado en las operaciones interiores.

Las exigencias que planteaba la inspección del IVA y el desafío que representaba la abolición de los controles fronterizos hacían necesaria una colaboración entre Estados miembros de un alcance hasta entonces desconocido. Concretamente, los Estados miembros necesitaban información de otros Estados miembros para poder controlar el impuesto. Los requisitos a los que debían hacer frente eran los siguientes:

- Poder obtener información sobre todas las transacciones intracomunitarias entre sujetos pasivos que figuraban en su propio censo del IVA y sujetos pasivos censados en otros Estados miembros.

---

<sup>4</sup> Directiva 91/680/CEE del Consejo, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE. DO L 376 de 31.12.1991, p. 1.



- Poder confirmar la validez del número de identificación a efectos de IVA de los adquirentes.

Estos datos, que constituyen la materia prima de la metodología empleada por los Estados miembros para controlar el IVA en las transacciones intracomunitarias, los suministra el sistema VIES, que consiste en una red informática común.

Ahora bien, los datos VIES que intercambian los Estados miembros dependen de las declaraciones realizadas por quienes efectúan entregas intracomunitarias exentas. Si no existe tal declaración, o ésta está incompleta o es incorrecta, el Estado miembro que controla al sujeto pasivo no puede contar con esos datos. Además, los datos VIES se refieren exclusivamente a las entregas intracomunitarias de bienes, y no a las prestaciones de servicios, en particular las realizadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva del IVA.

Por su propia naturaleza, los datos VIES son de carácter histórico, puesto que se transmiten al Estado miembro en el que está radicado el sujeto pasivo que realiza una adquisición intracomunitaria como mínimo tres meses después de la transacción, intervalo en el cual dicho sujeto pasivo puede haberse ya desvanecido, con la consiguiente pérdida de ingresos en concepto de IVA. Las propuestas presentadas antes de 1993 con vistas al establecimiento de un marco jurídico para la cooperación administrativa y la asistencia mutua<sup>5</sup> señalaban ya este riesgo potencial de fraude, pero los Estados miembros no lo consideraron relevante, por lo que el Consejo "suavizó" la propuesta inicial de la Comisión.

Como complemento del sistema VIES, la Comisión implantó en 1993 un método seguro para el intercambio de información entre Estados miembros, conocido como SCENT Fiscal. No obstante, el uso de este instrumento es decepcionante, puesto que, entre 1997 y mediados de 1998, por ejemplo, nada menos que 13 de los 30 terminales no habían sido utilizados para enviar mensaje alguno.

Una de las dificultades evocadas por los Estados miembros al explicar la escasa utilización de SCENT Fiscal es la ausencia de un fundamento jurídico claro para facilitar información espontáneamente cuando existen **sospechas** de fraude.

### 3.3. Regímenes especiales

Además de las modificaciones aportadas por el régimen transitorio del IVA antes descrito, se introdujeron disposiciones especiales para la imposición de los medios de transporte nuevos, las ventas a distancia y las ventas a personas jurídicas no sujetas al impuesto. La finalidad de las mismas era preservar los ingresos fiscales de los Estados miembros. No obstante, estos regímenes especiales requieren también un control específico. En términos generales, para asegurarse de la correcta aplicación del impuesto es necesario que los Estados miembros se faciliten información unos a otros. Durante sus visitas a los Estados miembros, la Comisión observó que muchas de las Administraciones competentes en materia de control carecían de los sistemas precisos para transmitir esa información espontáneamente a otros Estados o no habían tenido en cuenta el correspondiente riesgo de perder ingresos al elaborar los planes de inspección. Uno de los principales motivos parece ser que los regímenes especiales son excesivamente complicados y, por tanto, su

---

<sup>5</sup> COM(90)183 final - SYN 275.

control requiere recursos de los que no puede disponerse. Así pues, los Estados miembros no se han atendido al compromiso de controlar estos regímenes especiales, que consideraban esenciales.

La fiscalización del régimen especial para las ventas de medios de transporte nuevos es esporádica en algunos Estados miembros e inexistente en la mayoría, lo cual resulta preocupante habida cuenta del aumento de los fraudes cometidos al amparo de dicho régimen de los que se tiene noticia. La Comisión admite que el control de los medios de transporte nuevos es difícil, en particular porque las normas del IVA pueden apartarse de los usos comerciales normales, de tal modo que un automóvil de segunda mano aún puede considerarse nuevo a efectos de IVA.

### **3.4. Oficinas Centrales de Enlace (OCE)**

La misión y las funciones de las Oficinas Centrales de Enlace (OCE) se examinaron detenidamente en el segundo informe basado en el artículo 14. La Comisión no tiene intención de repetir aquí las críticas ya formuladas, pero sí desea reiterar que el problema de las solicitudes de asistencia a las que no se da contestación en el plazo de tres meses previsto por el Reglamento (CEE) nº 218/92 (para mayor información véase capítulo 6) no sólo subsiste sino que se va agudizando. Por otra parte, los Estados miembros, con algunas excepciones, parecen mostrarse en general poco dispuestos a hacer uso de la posibilidad que les ofrece el artículo 12 del Reglamento (CEE) nº 218/92 de delegar determinados poderes en los servicios operativos. Si bien está claro que ha de mantenerse un equilibrio entre las necesidades de las oficinas locales y las de las Administraciones centrales, las OCE deben servir para canalizar la información y no para obstruirla. Además, en algunos Estados miembros existe cierta incertidumbre en cuanto a la función práctica de las OCE y su relación con las unidades especiales de control y antifraude, lo cual puede causar confusión. Las OCE pueden y deben también desempeñar un mayor papel a la hora de informar a los funcionarios encargados del control de la posibilidad de realizar intercambios de información, en particular en lo que respecta a la fiscalización de los regímenes especiales, las devoluciones de cuotas al amparo de la Octava Directiva y los servicios prestados con arreglo a lo previsto en el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva. Sin embargo, varias OCE han manifestado que no cuentan ni con poderes ni con recursos suficientes para desempeñar ese papel. Entre los aspectos positivos cabe mencionar, no obstante, que ciertos Estados miembros han nombrado corresponsales regionales y locales de las OCE.

### **3.5. El desafío del fraude**

El régimen transitorio del IVA ofrece por sí mismo posibilidades de fraude, debido a la circulación de bienes a los que no se ha aplicado el impuesto. Existe, por tanto, una fuerte tentación de desviar esos bienes no gravados hacia el mercado negro.

En este contexto, conviene recordar asimismo que, ya cuando se estaba estudiando la introducción del régimen transitorio, la Comisión había advertido del peligro potencial de que aumentasen determinados tipos de fraude, especialmente los fraudes carrusel, y de la probabilidad de que se incrementasen las consiguientes solicitudes de cooperación<sup>6</sup>. En consecuencia, la Comisión había propuesto un sistema completo de cooperación administrativa y asistencia mutua. Sin embargo, los Estados miembros no aprobaron dicha

---

<sup>6</sup> COM(90)183 final - SYN 275.

propuesta, por considerar que, para contrarrestar ese riesgo, bastaba con establecer el sistema VIES y los demás mecanismos más limitados de cooperación que están contenidos en el Reglamento nº 218/92.

#### **4. EVOLUCIÓN REGISTRADA DESDE LA ELABORACIÓN DEL SEGUNDO INFORME BASADO EN EL ARTÍCULO 14 Y DEL TERCER INFORME BASADO EN EL ARTÍCULO 12**

##### **4.1. Respuesta del Parlamento Europeo y del Consejo**

El segundo informe basado en el artículo 14 fue remitido tanto al Consejo como al Parlamento Europeo. Una de las conclusiones de dicho informe era que la cooperación administrativa representaba un eslabón de vital trascendencia en la cadena del control del IVA y que, de no hacerse un uso óptimo de tal instrumento, la integridad del sistema de IVA en sí se vería inaceptablemente amenazada. Por consiguiente, el informe formulaba ocho recomendaciones con el propósito de mejorar la cooperación administrativa y de intensificar la lucha contra el fraude. Las recomendaciones iban dirigidas tanto a la Comunidad como a los Estados miembros.

El tercer informe de la Comisión basado en el artículo 12<sup>7</sup> y relativo a los procedimientos de control del IVA aplicados en los Estados miembros y a las posibles mejoras de los mismos contenía también diversas recomendaciones para combatir el fraude, inspiradas en las prácticas más adecuadas definidas hasta ese momento por los Estados miembros y comunicadas a la Comisión.

Sin embargo, ninguno de los dos informes fue sometido a debate en el Parlamento Europeo o el Consejo. La Comisión se declara sorprendida ante esta falta de reacción de las demás instituciones y su aparente indiferencia frente a las lagunas señaladas en los informes y los perjuicios que se están causando a los Estados miembros y la Comunidad en los terrenos financiero, económico y del empleo.

##### **4.2. Medidas adoptadas por los Estados miembros**

Las recomendaciones formuladas en el informe basado en el artículo 14 acerca de la actuación de los Estados miembros en el ámbito de la cooperación administrativa y la prevención del fraude fueron debatidas por los Directores Generales de Aduanas e Impuestos Indirectos<sup>8</sup>, quienes reafirmaron su adhesión al principio de la cooperación administrativa y se mostraron de acuerdo con el análisis de la Comisión al considerar necesario que los Estados miembros aumentasen el recurso a la misma y su eficacia. Asimismo, coincidieron en que sería preciso fijar objetivos cuantificables para garantizar esa mejora y expresaron la voluntad de conceder a este extremo la prioridad que se merecía en términos de organización y recursos humanos.

---

<sup>7</sup> 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) nº 1553/89) /\* COM(98)490 final \*/.

<sup>8</sup> 5ª reunión de los Directores Generales de Aduanas e Impuestos Indirectos celebrada el 26 de marzo de 1997.

En consecuencia, con motivo de la reunión nº 28 del Comité Permanente de Cooperación Administrativa (CPCA)<sup>9</sup>, la Comisión pidió a los Estados miembros que aprobasen una serie de pautas para llevar a efecto las recomendaciones. Sin embargo, éstos no refrendaron ninguna de las medidas propuestas por la Comisión y las delegaciones no se mostraron dispuestas a comprometerse a fijar objetivos.

Así pues, este asunto se sometió al Consejo ECOFIN<sup>10</sup>, en el que la Comisión recordó a los Ministros que los Directores Generales de las Administraciones tributarias nacionales habían admitido la necesidad de fijar objetivos claros para mejorar el recurso a los mecanismos de cooperación administrativa, si bien, lamentablemente, no había resultado posible aún concretar de común acuerdo tales objetivos.

Hubo que esperar hasta la reunión nº 29 del CPCA<sup>11</sup> para que se acordaran una serie de pautas. Pese a que las pautas propuestas fuesen objetivos mínimos, algunos Estados miembros solicitaron una dispensa, ya fuese con carácter temporal o permanente, por falta de recursos humanos o de medios técnicos o de ambos.

### **4.3. Medidas adoptadas a nivel comunitario**

En el plano comunitario, el segundo informe basado en el artículo 14 señalaba la necesidad de que la Comunidad proporcionase a los Estados miembros los instrumentos de cooperación oportunos y fomentase su uso en el día a día por los funcionarios. Así, en 1997, la Comisión propuso el programa Fiscalis, que comenzó a aplicarse en 1998<sup>12</sup> y tendrá una duración de cinco años.

El programa Fiscalis, al igual que su antecesor, el programa Matthaueus-Tax, ha servido para focalizar la cooperación administrativa, mediante el intercambio de funcionarios entre las Administraciones de los Estados miembros y la organización de seminarios en los que se estudian temas muy concretos y de controles multilaterales en el ámbito de la fiscalidad indirecta. En 1998 se celebraron siete seminarios, de los cuales uno estuvo dedicado específicamente a la investigación de los casos de fraude en relación con el IVA y otro al análisis de riesgos. En ese mismo año se llevaron a cabo, asimismo, 13 controles multilaterales, en cada uno de los cuales participó una media de 6 países.

En el segundo informe basado en el artículo 14, la Comisión indicaba también que era preciso mejorar a nivel comunitario la asistencia mutua en materia de cobro, por lo que en 1998 presentó una revisión completa de la Directiva vigente<sup>13</sup>. La Comisión propuso que

---

<sup>9</sup> Reunión del Comité Permanente de Cooperación Administrativa (CPCA) celebrada los días 8 y 9 de abril de 1997.

<sup>10</sup> Reunión del Consejo ECOFIN del 12 de mayo de 1997.

<sup>11</sup> Reunión del Comité Permanente de Cooperación Administrativa (CPCA) celebrada el 25 de junio de 1997.

<sup>12</sup> El programa Fiscalis se aprobó mediante decisión del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de marzo de 1998 (Decisión 888/98/CE), a la que sucedió la decisión de aplicación de dicho programa adoptada por la Comisión el 2 de julio de 1998 (Decisión 98/467/CE).

<sup>13</sup> COM(98)0364 final: Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE del Consejo, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales.

el ámbito de aplicación de la Directiva se hiciese extensivo a los impuestos directos, las multas y las penalizaciones. Esta propuesta está siendo debatida por el grupo de trabajo pertinente del Consejo.

La Comisión ha empezado también a examinar, en colaboración con los Estados miembros, los problemas fiscales que plantea el comercio electrónico. En un primer informe<sup>14</sup>, que fue aprobado por el Consejo, se enunciaron una serie de principios generales. La Comisión, junto con los Estados miembros y otros organismos internacionales, intenta hallar soluciones a los problemas que suponen el control fiscal y la evasión y el fraude tributario en este terreno. Si bien es aún demasiado pronto para saber cuál será el resultado de estas deliberaciones, está claro que, para controlar las transacciones que se realizan en la *World Wide Web*, los Estados miembros tendrán que confiar considerablemente en la cooperación administrativa, tanto dentro de la Comunidad como con terceros países.

En reiteradas ocasiones, la Comisión ha propuesto en las reuniones del CPCA que los Estados miembros ofrezcan de forma generalizada la posibilidad de verificar los números de identificación IVA, permitiendo el acceso a esta función del sistema VIES a través de la *World Wide Web*. Además de facilitar el comercio, esta medida permitiría a los proveedores comprobar si sus clientes están registrados a efectos de IVA, lo que, a su vez, haría posible una aplicación correcta del mecanismo de "inversión del sujeto pasivo" previsto en el artículo 9 de la Sexta Directiva, en virtud del cual el lugar de prestación de determinados servicios se considera situado en el Estado miembro del destinatario del servicio. En el CPCA, los Estados miembros se han opuesto a que la Comisión construya una pasarela "comunitaria" de ese tipo, pese a que al menos uno de ellos ofrezca ya esa posibilidad a través de su propio sitio Web. Es de lamentar que los Estados miembros no hayan alcanzado un acuerdo en torno a esta propuesta.

#### **4.4. Medidas del Subcomité Antifraude (SCAF) del Comité Permanente de Cooperación Administrativa**

El SCAF ha seguido trabajando en la determinación de los diversos tipos de fraude y de los mecanismos que los sustentan, así como del modelo general de defraudación del IVA en la Comunidad. El Subcomité inició estos trabajos realizando dos importantes estudios sobre unos 1.000 casos de fraude en relación con el IVA, a partir de la documentación facilitada por los Estados miembros. El segundo estudio se centró específicamente en los fraudes cometidos en el comercio intracomunitario. El SCAF concluyó que la situación en lo que a evasión fraudulenta del IVA se refiere es grave y requiere soluciones urgentes. Las conclusiones servirán de base para la elaboración de un plan de acción que permita combatir el fraude en materia de IVA.

Los 1.000 casos que abarcaban aproximadamente los estudios representaban un importe global de pérdidas reales de 1.300 millones de euros en concepto de IVA. Sin embargo, pese a que los casos descubiertos fuesen, por su importe, impresionantes, se estimó que representaban tan sólo la punta del iceberg. En este contexto, el Tribunal de Cuentas señalaba en un informe especial<sup>15</sup> que existe una "brecha" entre los ingresos procedentes del IVA realmente recaudados y la cuantía teórica calculada a partir de datos

---

<sup>14</sup> COM(98)0374 final: Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - Comercio electrónico y fiscalidad indirecta.

<sup>15</sup> Informe Especial 9/98 del Tribunal de Cuentas.

macroeconómicos. Esta diferencia era nada menos que de 70.000 millones de euros, lo que representa un 21% de los ingresos de los Estados miembros. Aun cuando estos cálculos se hayan puesto en entredicho, muestran una seria discrepancia, que podría obedecer, al menos parcialmente, al fraude.

El análisis de los diversos casos permitió determinar las principales técnicas de fraude utilizadas. Aparte de los tipos tradicionales de fraude, como la no repercusión del impuesto y el uso abusivo de las reglas de deducción, que se observaba con frecuencia en el comercio interior, la principal técnica en la que se apoya el fraude intracomunitario e internacional es la aplicación abusiva de las normas de exención.

El SCAF ha discutido en varias reuniones sobre la conveniencia de intensificar la cooperación con vistas a combatir el citado fraude. Los debates se han centrado en la información que deberían intercambiar los servicios operativos. Si bien los datos nominativos son los que resultan, probablemente, más útiles para detectar y prevenir el fraude, son también los que plantean mayores problemas. Debido a las normas de protección de datos o de secreto fiscal vigentes, varios Estados miembros no pueden o no están dispuestos a intercambiar tales datos, salvo con un Estado miembro al que afecte claramente el fraude.

El SCAF ha estudiado también los obstáculos jurídicos que dificultan la cooperación en la lucha contra el fraude. El objeto de los debates era determinar las cortapisas existentes a nivel comunitario debido a las restricciones impuestas por la legislación nacional o a la falta de fundamento jurídico. En este contexto, algunos Estados miembros hicieron alusión a la necesidad de contar con un instrumento jurídico único y estricto y de fusionar la actual Directiva 77/799/CEE y el Reglamento (CEE) nº 218/92. Los Estados miembros coincidieron en que debían suprimirse los obstáculos jurídicos y en que la forma adecuada de hacerlo era mediante disposiciones legales comunitarias y no a través de convenios bilaterales.

Otra de las conclusiones a la que se llegó al estudiar los casos de fraude relacionados con el IVA es que los Estados miembros no llevan registros suficientemente completos de tales casos y sus sistemas de archivo resultan también deficientes. Por ello, la Comisión propuso en el SCAF la constitución a nivel nacional de un registro sistemático y coherente de la información relacionada con los casos de fraude. Sin embargo, los Estados miembros no lograron ponerse de acuerdo sobre las condiciones mínimas que habría que satisfacer en este contexto.

El principal motivo de que los Estados miembros no deseen o no puedan suscribir compromisos dentro del SCAF radica en el nivel de representación. Con frecuencia, los delegados alegan que sus atribuciones se limitan a aquellas decisiones que no incidan en los recursos de su Administración y, dado que la mayor parte de las medidas que resultan necesarias tendrán algún impacto sobre los recursos dedicados por los Estados miembros a las tareas de control y la cooperación administrativa, el Comité se ve en la imposibilidad de progresar de forma significativa y tomar las decisiones oportunas para mejorar la lucha contra el fraude, aun cuando los delegados reconozcan, en principio, que las medidas propuestas son indispensables.

#### **4.5. Informes del Tribunal de Cuentas**

El informe presentado por el Tribunal de Cuentas en 1998<sup>16</sup> señalaba que la lucha contra el fraude se caracteriza por la ausencia de una estrategia integrada. Refiriéndose a las transacciones intracomunitarias, ponía de manifiesto la contradicción que suponía el hecho de que existiera un mercado único para el fraude y no para la vigilancia del respeto de las leyes. Las investigaciones del Tribunal de Cuentas han demostrado que las pérdidas globales de ingresos procedentes del IVA, tanto en las operaciones interiores como intracomunitarias, son considerables. El Tribunal de Cuentas hacía también hincapié en la infrautilización de los instrumentos de cooperación entre Estados miembros, que achacaba con frecuencia a la lentitud de los procedimientos e, incluso, el desconocimiento de los instrumentos existentes, sobre todo por parte de las autoridades locales. Asimismo, pedía a los Estados miembros que estableciesen un sistema para evaluar el alcance del fraude y que se dotasen de los medios necesarios para valorar periódicamente la eficacia y los resultados de la actuación antifraude.

Con motivo del procedimiento de descargo correspondiente al ejercicio 1997, la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento Europeo examinó el informe especial 9/98 sobre los recursos propios elaborado por el Tribunal de Cuentas en relación con ese mismo ejercicio. Basándose en las observaciones del Tribunal de Cuentas, la citada comisión parlamentaria pidió a la Comisión que tomase cualesquiera medidas oportunas para incitar a los Estados miembros, por un lado, a idear sistemas fiables de evaluación, tanto del impacto del fraude como de la eficacia y los resultados de las actividades de inspección, y, por otro, a desarrollar técnicas de análisis de riesgos para el control del IVA. Asimismo, se invitó a la Comisión a presentar una evaluación de la efectividad de los sistemas de sanciones y a proponer una estrategia de control y cooperación con vistas a combatir verdaderamente el fraude.

#### **4.6. Indagaciones realizadas en los Estados miembros**

Ante los múltiples indicios de una situación inaceptable, y especialmente ante la evidente gravedad de las prácticas fraudulentas unida a las aparentes deficiencias de los sistemas de control y cooperación administrativa, la Comisión decidió realizar una visita a cada uno de los Estados miembros, a fin de comprobar el funcionamiento y la eficacia de los mecanismos de cooperación administrativa y asistencia mutua en el ámbito del IVA. La mayor parte de las visitas, que estuvieron precedidas de un cuestionario exhaustivo, tuvo lugar en el transcurso del último trimestre de 1998. El presente informe se basa fundamentalmente en la evaluación de los resultados de tales visitas.

### **5. FUNCIÓN DEL CONTROL DEL IVA EN LOS ESTADOS MIEMBROS**

#### **5.1. Primera función del control del IVA**

La primera función del control del IVA consiste en garantizar el ingreso de las correspondientes cuotas al Tesoro Público. Como el IVA es un impuesto de autoliquidación, es necesario comprobar adecuadamente si los sujetos pasivos están pagando el importe correcto en el momento oportuno. Desde la óptica del presupuesto

---

<sup>16</sup> Informe Especial nº 9/98 sobre la protección de los intereses financieros de la Unión Europea en materia del IVA aplicable a los intercambios intracomunitarios, DO C 349 de 17.11.1998.

comunitario, uno de los componentes de la contribución de los Estados miembros viene constituido por un determinado porcentaje del IVA recaudado, conocido como recurso IVA. Así pues, la existencia de una economía sumergida que varía entre unos Estados miembros y otros origina ciertas desigualdades en su contribución al presupuesto de la Comunidad. Además, desde el punto de vista del mercado único, la existencia de una economía sumergida provoca un falseamiento inaceptable de la competencia entre los operadores que se atienen a las normas vigentes y los que actúan en la ilegalidad.

Uno de los elementos clave del control del IVA es el sistema de "autovigilancia". No todos los Estados miembros autorizan a las Administraciones tributarias a hacer copias de las facturas de un sujeto pasivo o valerse de la información contenida en las mismas para inspeccionar a los operadores con los que aquél ha mantenido relaciones comerciales. En consecuencia, estos Estados miembros no pueden realizar como convendría la comprobación cruzada que requiere el sistema del IVA.

## **5.2. Estructura organizativa del control del IVA en los Estados miembros e implicaciones de la misma**

En general, la organización de la Administración fiscal en los Estados miembros sigue dos modelos distintos: puede basarse en los diversos tipos de impuestos (es decir, existen servicios independientes para los diferentes impuestos) o en la atribución al sujeto pasivo de la consideración de cliente. En este último caso, una única Administración fiscal o delegación local se ocupa de gestionar todas las obligaciones tributarias de un mismo contribuyente.

Está claro que el enfoque integrado tiene dos importantes ventajas: una Administración integrada puede seguir un planteamiento global en todos los controles fiscales y distribuir, por consiguiente, los recursos de forma óptima y rentable, mejorando así las posibilidades de control y prevención del fraude.

En los Estados miembros que cuentan con este tipo de organización, los sistemas informáticos y de inspección fiscal y los archivos de auditoría están también integrados, lo cual permite supervisar mejor las actividades de un sujeto pasivo; por el contrario, las Administraciones no integradas tienen generalmente que hacer frente a problemas administrativos internos muy complicados para alcanzar un grado de eficacia similar.

## **5.3. Objetivos y estrategias definidos por los programas centrales o locales de control**

Si se examinan los objetivos de los Estados miembros en materia de control y las estrategias seguidas para alcanzarlos, resulta totalmente obvio que el comercio intracomunitario continúa ocupando un lugar secundario. Son muy pocos los Estados miembros que tienen una estrategia clara orientada a fiscalizar el comercio intracomunitario del mismo modo que el nacional. El control se reduce básicamente a la comprobación de los datos VIES y ésta es de carácter más o menos aleatorio. Ningún Estado miembro dispone de una estrategia de control de los regímenes especiales.

Los planes de inspección nacionales se elaboran con arreglo a distintas metodologías. Ciertos Estados vinculan claramente el objetivo global y las estrategias para alcanzarlo y algunos convierten también los objetivos globales en objetivos individuales para cada funcionario o servicio local encargado del control.



Ahora bien, un número excesivo de Estados miembros cuenta con sistemas sumamente vagos y no queda claro por qué objetivos o estrategias se guía realmente el control del IVA. Varios Estados miembros elaboran sus planes de control a nivel regional o local y, en cierto número de casos, no parece haber ninguna conexión con un objetivo general ni retorno de información al eslabón central, de forma que éste desconoce prácticamente las actividades de inspección que se están desarrollando y los resultados de las mismas. Los métodos para asegurarse de que los sujetos pasivos cumplen con sus obligaciones varían entre unos Estados y otros. La mayoría de los planes de control se basan en la creencia de que para lograr un control fiscal satisfactorio basta con fijar un objetivo expresado en número de inspecciones o días de inspección que debe alcanzarse en un determinado período. Varios Estados miembros formulan el objetivo global en términos de ingresos. El propósito consiste, ante todo, en incrementar los ingresos fiscales para el Tesoro y justificar el gasto derivado de las actividades de control.

#### **5.4. Función de las actuaciones multilaterales en los sistemas de control de los Estados miembros**

El sistema comunitario del IVA ha hecho necesario un control transfronterizo. El sistema VIES forma parte de este mecanismo, pero, al mismo tiempo, es también imprescindible efectuar controles bilaterales o multilaterales.

Para facilitar los controles multilaterales, la Comunidad ha financiado ejercicios simultáneos de este tipo. El programa Fiscalis iniciado en 1998 ha ampliado las posibilidades en este terreno y, dentro de su ámbito de actuación, ofrece a los Estados miembros ayuda financiera para la organización de controles multilaterales.

Las inspecciones son más necesarias desde que se implantó el régimen transitorio del IVA que antes de 1993, cuando las operaciones transfronterizas se sometían a verificación dentro de los controles fronterizos. Si se examina la actividad de los Estados miembros en este terreno se observa que los controles transfronterizos de carácter bilateral o multilateral son extremadamente limitados. Al margen de los financiados por la Comunidad, los Estados miembros sólo han sufragado por sí mismos unos cuantos controles simultáneos, pese a que éstos sean indispensables para garantizar el cumplimiento del régimen transitorio en su actual concepción. En 1998, se llevaron a cabo 13 controles multilaterales, en cada uno de los cuales participó una media de 6 Estados miembros. Algunos Estados están sujetos a restricciones legales a la hora de permitir a los inspectores de otros Estados miembros participar en los controles que se efectúen en su territorio, o a normas sobre secreto que prohíben compartir la información y que les impiden, por tanto, participar en tales controles aun cuando el sujeto pasivo no oponga objeciones. Ciertos Estados miembros han declarado tener otras prioridades. Para extender estos controles serían necesarios recursos adicionales, de los que por ahora los Estados no pueden disponer.

#### **5.5. Recursos asignados por los Estados miembros a las tareas de control y correlación entre recursos y actividad de control**

Los recursos deberían normalmente evaluarse en función del control necesario para satisfacer el propósito general, el cual debería dividirse en objetivos mensurables atribuibles a las distintas instancias administrativas que intervienen en el control fiscal. Éste exige recursos tanto humanos como técnicos. La magnitud de los recursos precisos para alcanzar los objetivos depende de las dimensiones y naturaleza del sistema tributario que ha de controlarse, de la organización de la Administración fiscal y de la estructura de

los sujetos pasivos y sus actividades. Al no haber objetivos y estrategias de control claramente definidos, los Estados miembros no asignan los correspondientes recursos en función de las necesidades reales. Aparentemente, la mayor parte de los Estados miembros distribuyen, por el contrario, las actividades de control entre los recursos disponibles. Ningún Estado miembro ha podido confirmar que los recursos asignados, especialmente los humanos, se ajusten realmente a lo que consideran necesario para un control adecuado. Además, el nivel de recursos de control varía, no sólo entre Estados miembros, sino también, dentro de un mismo país, entre regiones y delegaciones locales. No existe ninguna regla común para la asignación de recursos en los Estados miembros.

Las transacciones intracomunitarias exentas de IVA que corresponde ahora supervisar a las autoridades fiscales de los Estados miembros -y que estaban sujetas oficialmente a controles fronterizos antes de 1993- representan un valor aproximado de 930.000 millones de euros. Los Estados miembros deben controlar a unos 24 millones de sujetos pasivos del IVA, que presentan anualmente en torno a 100 millones de declaraciones.

Para llevar a cabo esta labor ingente, los Estados miembros no disponen sino de un número limitado de inspectores. Las Administraciones tributarias, en su conjunto, cuentan en la actualidad con un total aproximado de 400.000 funcionarios. Sin embargo, debido al distinto grado de integración de dichas Administraciones, ha resultado difícil determinar cuántos inspectores se dedican exclusiva o parcialmente al control del IVA y cuántas inspecciones de IVA se han realizado. Uno de los motivos es que, en algunos Estados miembros, existen Administraciones fiscales independientes a nivel central y local, sin que la primera tenga conocimiento de los recursos reales disponibles.

Pese a estas reservas, puede estimarse que en torno al 20% del total de funcionarios de las Administraciones tributarias (esto es, unos 80.000) efectúa inspecciones fiscales. Partiendo de la hipótesis de que las Administraciones integradas destinan aproximadamente el 30% de los inspectores fiscales al control del IVA (según lo indicado por algunos de estos Estados miembros), el total de inspectores de IVA en la Comunidad se situaría alrededor de los 30.000, lo que representa más o menos el 8% del personal de las Administraciones fiscales (para conocer la proporción de funcionarios que realizan inspecciones *in situ* del IVA en cada Estado miembro véase gráfico 1).

Aun cuando algunos Estados miembros no hayan podido facilitar cifra alguna sobre los controles de IVA que realizan durante un año natural, si nos basamos en las cifras suministradas por 11 Estados miembros cabe suponer que el número de inspecciones *in situ* del IVA en la Comunidad no excede de 600.000 al año. Si comparamos este resultado con la cifra anterior, el número medio de auditorías realizadas anualmente por cada inspector de IVA parece ser de 20 (para conocer el número de sujetos pasivos por inspector véase el gráfico 2).

La pregunta que se plantea es la siguiente: ¿con qué recursos es necesario contar en realidad para controlar adecuadamente el sistema transitorio del IVA? La metodología que cabría adoptar para gestionar el control de forma eficaz no se ha tomado en consideración. No parece que se haya producido un incremento significativo de los recursos asignados a esta actividad en 1993 ni tampoco una transferencia notable de inspectores de la Administración de aduanas a la de hacienda.

La segunda pregunta que cabe plantearse es si los Estados miembros realmente utilizan los recursos disponibles de forma óptima. Si los recursos son limitados, la metodología de control desempeña un papel importante. El instrumento básico es habitualmente un plan

de control, cuyos objetivos se derivan del propósito general fijado a un nivel más alto. La primera conclusión que podemos extraer es que varios Estados miembros carecen de un auténtico plan de control con objetivos y un sistema de seguimiento claramente definidos. No obstante, la mayor parte de ellos han establecido al menos una serie de pautas de control. No es infrecuente que los planes de control detallados se elaboren a nivel local y sean posteriormente aprobados a un nivel más alto. Estos planes se diseñan en ocasiones en función de los recursos disponibles, pero no reflejan las necesidades reales de control. Los objetivos se expresan casi siempre como un número de inspecciones o controles o de días de inspección a efectuar o como una cantidad de ingresos adicionales a recaudar. Muchos planes fijan objetivos sectoriales, es decir, un número o porcentaje de sujetos pasivos de determinadas características que deberían someterse a un control. La mayor parte de los recursos disponibles se utilizan de acuerdo con el plan de control, pero, con frecuencia, una fracción bastante limitada de los mismos se destina a controles *ad hoc*.

## **5.6. Metodologías tradicionales y modernas de control**

### *5.6.1. Función de la declaración del IVA*

El modelo de declaración del IVA, así como su función, varían de un Estado miembro a otro. Algunos exigen declaraciones muy completas (cuya presentación constituye una carga sustancial para los sujetos pasivos), obteniendo una considerable cantidad de información con fines de control, en tanto que otros solicitan declaraciones muy simples que constan tan sólo de unas cuantas casillas. En ciertos Estados miembros se combina con la recaudación de otros impuestos.

Aparentemente, ningún Estado miembro utiliza realmente con fines prácticos toda la información recogida en la declaración del IVA. La mayor parte la introduce en sistemas informáticos, ya sea automáticamente o por otros medios. Algunos Estados miembros han señalado que les sirve para cotejar los datos con los del impuesto sobre la renta; sin embargo, como las declaraciones de renta no suelen presentarse sino mucho más tarde, tales comparaciones se refieren a datos de carácter más bien histórico y el control no puede estar actualizado. Ningún Estado ha afirmado que la declaración del IVA desempeñe verdaderamente un papel importante a efectos de control.

En conjunto, los Estados miembros parecen consagrar una gran cantidad de recursos humanos al examen y la tramitación de las declaraciones del IVA, recursos que resultaría más útil dedicar a otras tareas de control más selectivas, lográndose así, al mismo tiempo, una simplificación considerable sin desaprovechar ninguna ventaja.

Éste es particularmente el caso de aquellos Estados miembros que reciben de los sujetos pasivos una enorme cantidad de información por medios no electrónicos, información que la Administración fiscal no puede, por tanto, aprovechar posteriormente.

### *5.6.2. Análisis de riesgos*

Teniendo en cuenta el ingente número de verificaciones que requiere el sistema transitorio, varios Estados miembros consideran que el análisis de riesgos es la única solución para lograr el oportuno nivel de control cuando los recursos son limitados. El problema para muchos de ellos es que carecen de la estructura necesaria para introducir esa técnica. Algunos Estados topan con obstáculos, de orden práctico, formal o ambos, a la hora de poder utilizar información recibida de otras Administraciones fiscales o, incluso, de otras Administraciones nacionales. Ciertos Estados miembros no disponen de la

infraestructura técnica precisa para interconectar distintas fuentes de control, a fin de recopilar datos y poder cotejarlos de forma eficaz. Algunos carecen, incluso, de la oportuna infraestructura técnica de conexión entre el nivel central, regional y local para poder recurrir al análisis central de riesgos, por lo que se ven reducidos a confeccionar modelos de riesgo basados en información local. Los modelos para la selección de objetivos de control podrían perfeccionarse sobre la base de la experiencia adquirida en controles anteriores. Lamentablemente, sin embargo, los Estados miembros cuentan en general con registros bastante deficientes, tanto en lo que respecta a sus sujetos pasivos como a los controles que efectúan. Muchos de ellos no tienen un sistema adecuado de archivo y, con frecuencia, los expedientes se conservan a nivel local. Ninguno realiza un verdadero seguimiento de los controles a través del análisis del fraude y de los mecanismos que lo sustentan. Algunos Estados efectúan un seguimiento a escala local y regional, pero son pocos los que disponen de un sistema que les permita tener una visión global de la situación imperante en su territorio en materia de fraude. De ahí que les resulte sumamente difícil describir la naturaleza del fraude y su alcance y delimitar los riesgos.

Al no utilizar sistemas de selección basados en el riesgo, los Estados miembros no aprovechan sus recursos de forma óptima. Tan sólo en dos de ellos el análisis de riesgos constituye el principal instrumento para la selección de los controles. Varios Estados emplean modelos híbridos de selección. En estas circunstancias, será imposible hacer frente al problema cada día mayor que supone el fraude con los recursos actualmente disponibles y los métodos empleados en las tareas de control, salvo que los Estados miembros puedan adaptar su marco jurídico, su organización y su infraestructura técnica para establecer un auténtico sistema de análisis de riesgos en un futuro próximo.

### *5.6.3. Auditorías informáticas*

Se ha estudiado también la capacidad de los Estados miembros para aplicar nuevas tecnologías. Varios Estados ponen a disposición de sus funcionarios este tipo de instrumentos, ya sea mediante el acceso a datos primarios o a productos más elaborados que combinan los datos VIES con otros datos de control para dar a los inspectores una imagen más completa de la situación del sujeto pasivo. Esta tendencia está aún en una fase embrionaria en muchos países, pero el creciente uso de la informática en el sector empresarial obligará a los Estados miembros a adoptar las nuevas tecnologías. Los avances registrados por la nueva tecnología electrónica, que llevará a los operadores a recurrir cotidianamente a la facturación electrónica y la autofacturación, plantearán exigencias específicas a los sistemas de control fiscal de los Estados miembros. Si bien esta tecnología es ya operativa, los Estados miembros están, por lo general, muy mal preparados para enfrentarse al nuevo entorno, pese a que la Comisión organizara en 1996 el primer seminario en la materia, al que han seguido varios otros. En la actualidad, sólo el 3% de los inspectores posee los conocimientos necesarios para realizar auditorías informáticas, lo cual puede suponer serios problemas de control en el futuro. Con todo, también es obvio que la utilización de medios electrónicos para las auditorías ofrece a las Administraciones la posibilidad de aumentar la eficacia del control, reduciendo al mismo tiempo los costes.

### *5.6.4. Servicios de investigación e información*

Además del control selectivo y de la selección en función del riesgo, algunos Estados miembros han establecido unidades específicas de investigación e información para

detectar los casos de fraude y de actividad delictiva en el terreno fiscal y aduanero. Aun cuando varios Estados cuenten con investigadores especiales, no está claro si sus competencias son distintas de las de los inspectores tributarios. Tan sólo unos cuantos Estados desarrollan este tipo de actividad en el ámbito fiscal. Las citadas unidades parecen haber reducido el número de delitos fiscales. Determinados Estados han designado también consejeros especiales de hacienda en algunas de las embajadas que poseen en otros Estados miembros, a fin de mejorar el intercambio de información sobre actividades delictivas. En la mayoría de los Estados miembros existen inspectores específicos que se encargan de las empresas o los grupos de grandes dimensiones. Si bien su designación venía motivada fundamentalmente por la voluntad de controlar el impuesto sobre la renta, el control del IVA también se ha visto beneficiado.

### **5.7. Incitar a la observancia voluntaria de las normas: el papel de las sanciones**

Todos los Estados miembros han adoptado un sistema de sanciones que engloba los siguientes supuestos: declaración incompleta, no presentación o presentación fuera de plazo de las declaraciones, falta de pago o pago fuera de plazo e inobservancia de la obligación de llevar una contabilidad completa a efectos tributarios. Las irregularidades tales como la no repercusión del impuesto y la deducción injustificada de cuotas soportadas también se penalizan en todos los Estados miembros.

Al pedírseles que indicaran la proporción de cuotas impositivas pagadas dentro de plazo y la proporción de las ingresadas fuera de plazo, más de la mitad de los Estados miembros no pudieron facilitar cifra alguna, lo que demuestra un escasísimo seguimiento de los pagos y una falta de evaluación de la eficacia de los sistemas de sanciones nacionales. De las respuestas de aquellos Estados que pudieron contestar a la pregunta cabe deducir que entre un 92 y un 94% del impuesto se paga normalmente dentro de plazo, si bien las cifras de dos Estados miembros eran claramente inferiores (72-76%). El limitadísimo grupo de Estados miembros que pudo aportar cifras sobre la proporción del IVA defraudado señaló un porcentaje comprendido entre el 1 y el 2%.

## **6. FUNCIÓN DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA Y LA ASISTENCIA MUTUA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD INDIRECTA (IVA)**

### **6.1. Contexto**

La finalidad de la cooperación administrativa es permitir a los Estados miembros controlar adecuadamente a aquellos operadores que realizan transacciones comerciales intracomunitarias. En este tipo de comercio, la información acerca de la otra persona que interviene en la transacción está localizada en otro Estado miembro. Así pues, para comprobar debidamente si un comerciante ha realizado una entrega intracomunitaria exenta, es necesario primero saber si los bienes han sido entregados a un sujeto pasivo de otro Estado miembro. Una primera indicación en este sentido es la anotación que figura en el estado recapitulativo, pero éste no constituye un requisito previo para la exención (véase capítulo 2). Sin la cooperación administrativa, los servicios fiscales sólo pueden tener una imagen incompleta de los operadores de su país y concentrarse en los detalles formales que les son facilitados, sin disponer de medios apropiados para efectuar una comprobación cruzada de la veracidad de las transacciones.

La Comisión, en su calidad de guardiana de los Tratados, es responsable de velar por el respeto del Derecho comunitario. A su juicio, uno de los factores clave en el terreno del IVA es la utilización eficiente y correcta de los instrumentos de cooperación administrativa y asistencia mutua por parte de los Estados miembros. Ello contribuirá a combatir el fraude y la evasión fiscal, que originan también un falseamiento de la competencia en el mercado único.

## **6.2. Organización de la cooperación administrativa y la asistencia mutua**

Cuando se instauró el régimen transitorio del IVA, con efectos a partir del 1 de enero de 1993, el Reglamento (CEE) n° 218/92 estableció un sistema común para el intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias, completando así la Directiva 77/799/CEE<sup>17</sup>, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos. El ámbito de aplicación de esta Directiva se hizo extensivo al IVA en 1979 mediante la Directiva 79/1070/CEE<sup>18</sup>. La Directiva inicial creó una estructura para el intercambio de información entre las Administraciones fiscales en relación con los impuestos directos. No obstante, con la introducción del régimen transitorio del IVA, este valioso instrumento jurídico, por sí solo, no podía responder plenamente a las necesidades más específicas de cooperación que registrarían a partir de ese momento las Administraciones tributarias nacionales a efectos del control del IVA en el mercado único. Ello explica la existencia de dos instrumentos jurídicos diferentes para la cooperación entre Estados miembros en el ámbito del IVA. Las disposiciones que regulan los plazos aplicables a las solicitudes de asistencia realizadas al amparo de la Directiva y del Reglamento son distintas, como también lo son las que determinan los fines para los que puede utilizarse la información recibida. De conformidad con lo dispuesto en el Reglamento, los Estados miembros han creado Oficinas Centrales de Enlace, que son las principales responsables del intercambio de información previsto en el Reglamento. No obstante, en algunos Estados, el intercambio de información al amparo de la Directiva es competencia de una entidad independiente, por lo que no existe la sinergia entre ambos instrumentos que el Consejo deseaba crear a efectos del control del IVA, tal como queda patente en los considerandos<sup>19</sup> del Reglamento. Ciertos Estados miembros se muestran, por ejemplo, muy estrictos en cuanto al tipo de datos que las autoridades competentes en materia de IVA pueden solicitar en virtud del Reglamento y de la Directiva, denegando determinadas solicitudes de asistencia por motivos formales. La Comisión está convencida de que ello influye negativamente en el recurso a la cooperación entre Estados miembros para el control del IVA y estima que los funcionarios encargados de las tareas de control que solicitan asistencia no deberían verse en la obligación de saber de antemano en qué fundamento jurídico han de ampararse para obtener información.

---

<sup>17</sup> DO L 336 de 27.12.1977, p. 15.

<sup>18</sup> DO L 331 de 27.12.1979, p. 8.

<sup>19</sup> "Considerando que el presente Reglamento establece un sistema común de intercambio de información acerca de las transacciones intracomunitarias que completa las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, modificada en último lugar por la Directiva 79/1070/CEE, cuyo objetivo es de naturaleza fiscal".

### **6.3. Utilización de los instrumentos de cooperación administrativa por los Estados miembros**

El propósito de los mecanismos comunitarios de cooperación administrativa implantados por el Reglamento (CEE) nº 218/92 es evitar a los Estados miembros pérdidas de ingresos fiscales derivadas del fraude y la evasión del impuesto. De acuerdo con el artículo 4.2 del Reglamento, un Estado miembro puede solicitar información para saber si uno de sus sujetos pasivos ha realizado adquisiciones intracomunitarias en un determinado trimestre. El artículo 4.3 permite saber a qué proveedores se han adquirido los bienes. Al término de cada trimestre, los Estados miembros intercambian también automáticamente los datos previstos en el artículo 4.2 de forma agregada, a través del sistema VIES. Los Estados miembros pueden asimismo, en virtud del artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE y del artículo 5 del Reglamento, presentar solicitudes de información más concreta, por ejemplo, sobre el número de factura, la fecha y el valor de unas transacciones dadas, con el objeto de controlar a un determinado sujeto pasivo. El elemento clave en el control de los operadores que se dedican al comercio intracomunitario es el recurso, por parte de los Estados miembros, a lo dispuesto en los artículos 4.2, 4.3 y 5 del Reglamento. El gráfico 3 del anexo muestra la proporción de los sujetos pasivos de los Estados miembros que realizan adquisiciones intracomunitarias, y para el correcto control de los cuales las Administraciones tributarias dependen de la cooperación administrativa.

En el momento en que se adoptó el régimen transitorio del IVA, la Comunidad no fijó una metodología de control única ni un método determinado de aprovechar los datos VIES y otras posibles fuentes de información. Los Estados miembros conservaron el derecho de controlar a sus propios sujetos pasivos como lo estimasen apropiado. No obstante, a través del programa Fiscalis, la Comunidad ha impulsado un debate acerca de la metodología de control que debe aplicarse al comercio intracomunitario. El programa ha ofrecido a los Estados miembros la oportunidad de comparar los distintos planteamientos frente al control del IVA, en general, y frente al comercio intracomunitario y el uso del sistema VIES, en particular, y determinar las prácticas más adecuadas.

Pese al objetivo perseguido por el Reglamento (CEE) nº 218/92, los Estados miembros siguen mostrándose, en general, reacios a facilitar detalles (o incapaces de hacerlo) sobre las cuotas impositivas adicionales que se han descubierto merced a la información intercambiada a través de VIES. En consecuencia, la Comisión sólo puede evaluar el aprovechamiento por los Estados miembros del dispositivo de cooperación administrativa examinando el uso hecho por los mismos de sus elementos clave, esto es, las solicitudes presentadas al amparo del artículo 5 del Reglamento o del artículo 2 de la Directiva y las realizadas al amparo de los artículos 4.2 y 4.3 del Reglamento. Los gráficos 3 y 4 del anexo muestran la evolución en este terreno.

El gráfico 5 suscita cierta inquietud, ya que indica que el uso por los Estados miembros de la posibilidad de solicitarse mutuamente información no ha aumentado de forma significativa en un período reciente. El número de peticiones presentadas no constituye sino una fracción de las decenas de millares de solicitudes que, en junio de 1993, los Estados miembros estimaban que se realizarían anualmente. Para situar este dato en su contexto cabe señalar que, según la información comunicada a la Comisión por los Estados miembros, existen en la Comunidad, aproximadamente, 1.500.000 sujetos pasivos que realizan adquisiciones intracomunitarias y unos 30.000 funcionarios encargados del control del IVA. Por consiguiente, durante los tres años comprendidos entre 1996 y 1998, únicamente se recurrió a la cooperación administrativa en relación con el 2% de los

citados sujetos pasivos. Por su parte, los funcionarios encargados del control del IVA salieron a menos de una solicitud cada uno en tres años. Ello indica claramente que el control del comercio intracomunitario, en general, es inadecuado. A juicio de la Comisión, en el contexto de la lucha contra el fraude es absolutamente imprescindible que los Estados miembros recurran con mayor frecuencia a la posibilidad de pedir información a otros Estados miembros.

Los gráficos 6 a 9 sitúan en contexto el total de solicitudes realizadas al amparo del artículo 2 de la Directiva y del artículo 5 del Reglamento en un período de tres años. El número de solicitudes se analiza por Estados miembros y en proporción de los funcionarios dedicados a las tareas de control, de las inspecciones realizadas y del total de operadores intracomunitarios.

En tanto que las solicitudes al amparo del artículo 2 y del artículo 5 no han aumentado de manera significativa, las efectuadas en virtud del artículo 4 del Reglamento siguen incrementándose, tal como puede verse en el gráfico 4. Antes de poder pedir información con arreglo al artículo 5 del Reglamento, los Estados miembros tienen que hacer uso de las posibilidades que ofrece el artículo 4. El aumento del número de demandas al amparo del artículo 4 debe acogerse con satisfacción, ya que indica que los Estados miembros han tenido posiblemente en cuenta, al menos, algunas de las recomendaciones formuladas en el segundo informe basado en el artículo 14. Muchas de las solicitudes efectuadas en virtud del artículo 4 están destinadas a obtener confirmación de que un sujeto pasivo dado del Estado requirente no ha realizado ninguna adquisición intracomunitaria. Ésta es también una forma válida de explotar los datos VIES.

La conclusión que cabe extraer del gráfico 4 es que, si bien el uso de los datos VIES aumenta sin duda, el recurso a las peticiones de información al amparo del artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 218/92 no experimenta un incremento equivalente. Ello puede deberse al tiempo que se tarda en responder a tales solicitudes, según pone de manifiesto el número de solicitudes aún pendientes tras la expiración del plazo de contestación (véanse gráficos 10 y 11). Dado que los Estados miembros se han quejado reiteradamente de la calidad de los datos VIES, a la Comisión le resulta difícil comprender cómo pueden controlarse como es debido las adquisiciones intracomunitarias con datos incompletos. El reducido número de solicitudes registradas por cada funcionario dedicado a tareas de control, tal como muestra el gráfico 7, y por inspección, según puede verse en el gráfico 8, indica que los Estados miembros tienen aún mucho trabajo por delante para garantizar que sus funcionarios aprovechen de manera óptima las posibilidades que se les ofrecen a la hora de controlar a los sujetos pasivos que efectúan adquisiciones intracomunitarias. El gráfico 9 demuestra que la probabilidad de que las transacciones de un operador intracomunitario se sometan a una verificación es más bien ínfima.

El escaso recurso a la posibilidad de pedir información de conformidad con el artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 218/92 y el artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE, así como la aparente disminución del número de solicitudes que se presentan podrían deberse a los siguientes factores:

- (1) La experiencia adquirida hasta la fecha por los funcionarios de los servicios de inspección podría llevarles a pensar que las solicitudes presentadas a otros Estados miembros no dan lugar a un incremento de los ingresos fiscales recaudados, por lo que recurren a ellas con menos frecuencia.



- (2) Las Administraciones fiscales estiman tal vez que los operadores que efectúan entregas y adquisiciones intracomunitarias son plenamente respetuosos de las normas, por lo que las transacciones no requieren ninguna verificación.
- (3) Los inspectores tienen quizá la impresión de que, si solicitan información a otro Estado miembro, la respuesta no les llegará a tiempo para poder utilizarla en la resolución de un caso.

A juicio de la Comisión, las dos primeras hipótesis son improbables por la magnitud del problema que supone el fraude, tal como se ha puesto ya de manifiesto en el apartado 3.5; así pues, la explicación más probable de la citada tendencia reside en la tercera hipótesis.

Para un control riguroso del IVA es necesario que los Estados miembros recurran de forma más generalizada a la cooperación administrativa y la integren por completo en la estrategia de control nacional, sin reservarla para los especialistas. La información sobre las adquisiciones intracomunitarias de un determinado operador ha de considerarse una pieza más del puzzle que los servicios de control nacionales deben esforzarse por reconstruir, sin la cual su trabajo está incompleto. Este planteamiento implica que los funcionarios de a pie que se dedican a la comprobación del IVA aprovechen al máximo las oportunidades de solicitar información que les brinda la Comunidad. Los Estados miembros que no hacen apenas uso de las posibilidades que ofrecen los mecanismos de cooperación administrativa no pueden tener una visión completa de sus sujetos pasivos. Está claro que el control de los operadores que realizan adquisiciones intracomunitarias dista mucho de ser satisfactorio.

El limitado uso de los instrumentos de cooperación suscita serias dudas en cuanto a la credibilidad y efectividad globales del control tributario que ejercen varios de los Estados miembros sobre las adquisiciones intracomunitarias. Inicialmente, todos ellos consideraban que el establecimiento del sistema VIES y el Reglamento (CEE) nº 218/92 (aprobado por unanimidad) eran esenciales para un control efectivo dentro del régimen transitorio del IVA. Para implantar y mantener la infraestructura precisa, la Comunidad y los Estados miembros han tenido que realizar una inversión sustancial en términos de recursos humanos y económicos, y la exigencia de presentar estados recapitulativos trimestrales supone para los operadores una carga considerable.

#### *6.3.1. El papel de las Oficinas Centrales de Enlace en el cumplimiento de los plazos*

El Reglamento (CEE) nº 218/92 dispone la creación en cada Estado miembro de una Oficina Central de Enlace (OCE). Si bien la normativa no contiene requisitos concretos para su constitución, en 1993 la Comisión y los Estados miembros acordaron una serie de directrices en relación con sus principales funciones y objetivos. Dichas funciones consistían fundamentalmente en actuar como canal habitual de comunicación entre autoridades competentes; gestionar el flujo de los intercambios en los que se materializa la cooperación y asistencia entre Estados miembros; supervisar la calidad y pertinencia de las solicitudes de asistencia y las respuestas a las mismas y vigilar el cumplimiento de los plazos. Dicho de forma más resumida, la OCE debe servir de punto de contacto exclusivo al que los demás Estados miembros pueden dirigirse con total confianza para obtener, a su debido tiempo, una ayuda efectiva en cualquier asunto relacionado con el control del IVA. Es importante que las OCE cuenten con los recursos, las atribuciones y la experiencia que exige la prestación de ese servicio. La Comisión desea poner de relieve que, aun cuando las autoridades competentes a efectos de lo previsto en la Directiva 77/799/CEE puedan

ser distintas de las OCE en ciertos Estados, dentro de un mismo país ha de existir obviamente, al menos en lo que al IVA se refiere, algún tipo de nexo directo entre ambos servicios administrativos.

El artículo 5 del Reglamento (CEE) nº 218/92 dispone lo siguiente: "La autoridad requerida suministrará dicha información [la solicitada por otro Estado miembro] lo antes posible y, en cualquier caso, no más de tres meses después de la recepción de la solicitud". No existe una fecha límite semejante para responder a las solicitudes realizadas al amparo de la Directiva 77/799/CEE, pero, por motivos de orden práctico, en 1994 el CPCA acordó informalmente que las demandas formuladas con arreglo al artículo 2 de dicho texto estarían sujetas al mismo plazo de tres meses que las presentadas en virtud del artículo 5 del Reglamento. Esta resolución preveía una simplificación de los procedimientos aplicados en los Estados miembros a la tramitación de las solicitudes y respuestas formuladas con arreglo a ambos textos jurídicos. Sin embargo, el número de demandas realizadas al amparo de los mismos para las cuales se ha agotado el plazo **máximo** de tres meses ha venido aumentando de forma constante, lo cual resulta extremadamente preocupante, sobre todo si se tiene en cuenta que el número de solicitudes pendientes excede ahora del número de solicitudes presentadas cada trimestre.

En la práctica, las diferencias observadas entre Estados miembros en la organización y la dotación de personal de las OCE y el recurso de las mismas a personal externo hacen que el servicio que son capaces de prestar varíe, lo cual puede mermar la fluidez del proceso de cooperación administrativa. Algunos indicios de peso llevan a pensar que, en lugar de canalizar la comunicación, algunas de las OCE, por lo menos, parecen más bien entorpecerla, según puede apreciarse en el gráfico 11. En ciertos Estados miembros, se añade el problema de que las solicitudes presentadas en virtud de los diferentes instrumentos jurídicos son competencia de distintos servicios de la Administración, de modo que, aun cuando las solicitudes realizadas al amparo del Reglamento sean responsabilidad de la OCE, es posible que las formuladas de conformidad con la Directiva 77/799/CEE no lo sean. En opinión de la Comisión, esta división de tareas en lo referente al IVA quebranta la sinergia que persigue expresamente la legislación comunitaria. Asimismo, debilita las ventajas que supone el disponer de un único punto de contacto.

Las OCE sólo podrán ofrecer a sus homólogas de otros Estados miembros el servicio que esperan y tienen derecho a recibir si obtienen de las instancias oportunas de su Administración tutelar una respuesta adecuada en términos de asignación de recursos y definición de prioridades. Los Estados miembros que no contestan a tiempo a las solicitudes deben ponerse en el lugar del funcionario del país requirente, que tal vez necesita la respuesta para poder solucionar cierto problema. El incumplimiento de los plazos puede hacer que se pierda la oportunidad de llevar a cabo una comprobación eficaz y de recuperar el impuesto.

Pese a las posibles mejoras definidas con ocasión de las reuniones de los jefes de las OCE, que se han celebrado en el marco del programa Matthaeus-Tax, las citadas diferencias de organización y disponibilidad de personal siguen obstaculizando el desarrollo de la cooperación administrativa y exigen medidas de los Estados miembros.

Por consiguiente, las Administraciones deben en particular examinar la adecuación de los recursos de las OCE; el grado de prioridad atribuido a nivel local a las solicitudes de información de otros Estados miembros; los recursos humanos asignados a este tipo de tareas en los servicios locales; las exigencias de formación con vistas a la utilización del

sistema y el conocimiento de las necesidades de otros Estados miembros; y el aprendizaje de idiomas para superar las dificultades de comunicación.

#### **6.4. Integración de la cooperación administrativa en los controles y accesibilidad de los instrumentos disponibles**

Si bien es obvio que, en general, los Estados miembros han progresado desde el último informe basado en el artículo 14, el reducido número de solicitudes presentadas al amparo del artículo 5 sigue siendo un motivo de preocupación. No está claro que todos los funcionarios que se dedican a tareas de comprobación tengan el reflejo de pedir información a otros Estados miembros para que les ayuden a resolver un caso o de enviar espontáneamente a otro Estado miembro información que pueda resultarle de interés. La facilidad de acceso a los datos VIES deja aún mucho que desear en algunos Estados miembros, en los que los funcionarios deben primero ponerse en contacto con la OCE para obtener información acerca de presuntas adquisiciones intracomunitarias. La Comisión está convencida de que la facilidad de acceso a la información es un factor determinante para que los funcionarios aprovechen las posibilidades que ofrecen la cooperación administrativa y la asistencia mutua.

Un Estado miembro ha establecido un procedimiento mediante el cual, como complemento de la información obtenida a través de VIES, ha sido posible celebrar acuerdos bilaterales para poder plantear preguntas adicionales acerca de la observancia general de las normas por parte de un sujeto pasivo dado. La Comisión estima que esta iniciativa es interesante y está actualmente remodelando los formularios que se utilizan ahora para el intercambio de información, con el objeto de que este tipo de preguntas puedan convertirse en algo habitual entre los Estados miembros.

#### **6.5. Aprovechamiento de la información recibida e incidencia en la detección del fraude**

Si bien los Estados miembros se comunican los datos VIES con puntualidad, siguen produciéndose retrasos a la hora de contestar a las solicitudes efectuadas al amparo del artículo 5 del Reglamento o del artículo 2 de la Directiva. Entre las razones aducidas por los Estados miembros cabe destacar las siguientes: el caso puede estar siendo investigado por el Estado que recibe la solicitud o ésta puede referirse a un importe insignificante. Otros posibles motivos son el carácter no prioritario que se atribuye a las peticiones presentadas por otros Estados miembros y la cantidad desproporcionada de tiempo que lleva el satisfacerlas, sin obtener ningún resultado aparente o respuesta del Estado miembro requirente. Las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 218/92 no estaban inicialmente pensadas para hacer frente a casos concretos de fraude, ya que, por su naturaleza, éstos requieren una intervención inmediata, pero muchos Estados miembros indican que han descubierto fraudes que se cometieron con anterioridad (véase apdo. 4.4). Con todo, un Estado miembro (los Países Bajos) ha celebrado ya acuerdos bilaterales con algunos otros Estados miembros para implantar un procedimiento acelerado aplicable cuando existan sospechas de fraude. Esta solución es válida de cara a las actuaciones bilaterales, pero no a nivel comunitario, cuando se trata de combatir y prevenir los fraudes a gran escala que afectan potencialmente a todos los Estados miembros.

La primera reacción de los funcionarios encargados de las tareas de control cuando reciben una solicitud de asistencia de otro Estado miembro es la de no considerarla prioritaria, al suponer que los ingresos fiscales que, en su caso, puedan derivarse de su intervención le corresponderán a ese otro Estado. Por ello, es aún más de lamentar que

muchos países se guíen por el criterio de los ingresos adicionales descubiertos a la hora de evaluar la calidad del trabajo realizado por los citados funcionarios. La fijación de objetivos monetarios, ya sea por funcionario o por delegación local, milita en contra de una buena cooperación administrativa. Incluso a nivel central, muchos Estados miembros se quejan de la frecuencia con que reciben demandas de asistencia de otros Estados miembros y de los reducidos importes a que éstas se refieren. Al recibir una solicitud, algunos Estados proceden siempre a una comprobación del historial del sujeto pasivo. Otros inician un procedimiento escrito y piden al propio sujeto pasivo que conteste a las preguntas planteadas por el otro Estado miembro. A juicio de la Comisión, un "procedimiento escrito" sólo es aceptable en aquellos casos en que el sujeto pasivo al que se pida la información sea irreprochable, puesto que, de lo contrario, la respuesta dada al Estado miembro requirente será, como mínimo, dudosa y en el peor de los casos, esto es, de existir connivencia entre sujetos pasivos para perpetrar un fraude, puede resultar contraproducente, al poner a ambos sujetos pasivos sobre aviso de que están siendo investigados y permitirles, por tanto, "despistar" a las dos Administraciones.

#### **6.6. Utilización de los actuales instrumentos legales e incidencia de los mismos en la lucha contra el fraude**

Dejando al margen el tiempo excesivo que tardan algunos Estados miembros en responder a las solicitudes recibidas de otros, tanto los Estados miembros como los funcionarios dedicados a tareas de control (según se desprende, por ejemplo, de los formularios de evaluación de los seminarios Fiscales) coinciden, en general, en que el sistema VIES y la cooperación administrativa son instrumentos de control útiles. El mayor problema es que la comprobación *a posteriori* llega en muchos casos demasiado tarde, lo que significa que, aunque la información recibida sea útil, lo habría sido más de recibirse antes. Las peticiones al amparo del artículo 5 del Reglamento (CEE) nº 218/92 sólo pueden presentarse tras la entrega trimestral de los datos VIES, de forma que los autores de un fraude podrían, por de pronto, disfrutar de un respiro de seis meses. La experiencia demuestra que los defraudadores se mueven con rapidez, por lo que la Comisión cree firmemente que debería modificarse el Reglamento para acelerar el intercambio de información entre Estados miembros. Ahora bien, todo indica que, más que los instrumentos legales en sí, lo que obstaculiza la lucha contra el fraude es la lentitud de respuesta a las solicitudes. Aun cuando un determinado caso de fraude sea, en el Estado miembro requirente, una prioridad absoluta para el funcionario que lo investiga, éste está a merced del funcionario de otro Estado miembro, sobre el cual no puede ejercer control alguno. Animado por la voluntad de agilizar los trámites para hacer frente a los casos de fraude, el CPCA decidió fijar un plazo más corto, a saber, un mes, para responder al Estado miembro requirente si éste podía justificar el recurso a tal procedimiento. No obstante, algunos Estados miembros consideran que la mayoría de los casos que plantean son casos de fraude, de suerte que el problema acaba convirtiéndose en un círculo vicioso. En opinión de la Comisión, es necesario modificar la legislación comunitaria para ofrecer a los Estados miembros mayores posibilidades de atajar rápidamente el fraude.

#### **6.7. Obstáculos para un uso eficaz de los fundamentos jurídicos existentes**

Los Estados miembros coinciden en que el Reglamento (CEE) nº 218/92 no es adecuado ni para hacer frente a casos concretos de fraude cuya existencia se conoce, ni para intercambiar información que permita descubrir el fraude, dado que es imposible disponer de los datos a los que se refiere el Reglamento con la suficiente antelación y transmitirlos con la rapidez necesaria. Además, su ámbito de aplicación no incluye todas las

transacciones que podrían verse afectadas por el fraude. El Reglamento sólo se refiere a las entregas y adquisiciones intracomunitarias y no, por ejemplo, a las entregas en régimen interior o a las prestaciones de servicios. Dado que, en su mayor parte, las técnicas de defraudación empleadas en el terreno del IVA combinan transacciones intracomunitarias con operaciones en régimen interior, las Administraciones fiscales están obligadas a recurrir a otros instrumentos legales.

Debido a ello, los Estados miembros se amparan sobre todo en el fundamento jurídico de la Directiva 77/799/CEE para cooperar en casos de fraude. Ahora bien, la Directiva 77/799/CEE se concibió inicialmente para intercambiar información en relación con los impuestos directos y no se ha adaptado para responder a la necesidad específica de una mayor cooperación entre las Administraciones tributarias nacionales a efectos del control del IVA, tras la introducción del régimen transitorio del IVA, que tuvo lugar el 1.1.1993.

#### *6.7.1. Un solo marco jurídico a efectos del IVA*

Como la cooperación administrativa en la Comunidad se basa en los dos instrumentos jurídicos ya citados, el recurso a uno u otro dependerá bien de las transacciones consideradas, bien de la naturaleza de la información solicitada. En consecuencia, algunos Estados miembros abogan por que se fusionen ambos textos de cara al control del IVA, estableciendo así normas claras y eficaces para la asistencia mutua en relación con todas las transacciones a las que se aplica el IVA. La Comisión acoge favorablemente esta idea y, a la luz de la experiencia adquirida a través del actual marco jurídico, se declara partidaria de modificar el Reglamento (CEE) n° 218/92, que se refiere específicamente a las mencionadas transacciones, y perfeccionar su funcionamiento. El objetivo consiste en crear un marco jurídico único y adecuado para satisfacer la necesidad de una mayor cooperación administrativa, a fin de combatir el fraude y la evasión del IVA en el mercado único.

#### *6.7.2. Obstáculos para el intercambio espontáneo de información*

Para combatir realmente el fraude y la evasión fiscal es necesario incrementar de forma muy significativa los intercambios espontáneos de información pertinente y específica, con vistas a facilitar su prevención, detección, investigación y penalización. Los defraudadores se trasladan con facilidad de un Estado miembro a otro, aprovechando inexorablemente las deficiencias de los controles y sistemas de unos y otros. Si un Estado logra estrechar el cerco en torno al fraude, la experiencia demuestra que los defraudadores se limitan a trasladar sus actividades a otros Estados. Ello significa que, para contribuir de forma efectiva a la lucha contra el fraude, no sólo han de intercambiar información los Estados miembros que se vean manifiesta y directamente afectados por un fraude concreto, sino que también debe alertarse a los demás Estados miembros del peligro, de modo que puedan tomar medidas preventivas o iniciar las oportunas investigaciones. Estos intercambios permitirán delimitar la tendencia imperante. Sin embargo, algunos Estados miembros alegan que los textos legales vigentes no proporcionan el oportuno fundamento jurídico para intercambiar información con Estados miembros que no se vean directamente afectados por el fraude, al establecer que la información sólo debe ponerse a disposición de aquellas personas que intervengan directamente en la evaluación o el control.

La Comisión no ve ninguna justificación jurídica que sustente esa interpretación restrictiva del posible uso de los mecanismos de asistencia mutua. Por el contrario, de lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva se desprende lo siguiente: en primer lugar, en ciertas

circunstancias -por lo general cuando existen sospechas de fraude o evasión fiscal- los Estados miembros **tienen que** comunicar cuanta información resulte pertinente (apartado 1); en segundo lugar, en otros casos los Estados miembros **pueden** claramente facilitar información a cualquiera de los demás Estados miembros si ésta puede permitir a la autoridad competente efectuar una liquidación correcta (véase artículo 4.3), de acuerdo con el objetivo del artículo 1 de la Directiva. Con todo, la Comisión opina que quizá sería útil modificar el Reglamento (CEE) n° 218/92.

#### *6.7.3. Obstáculos para la coordinación y la asistencia técnica de los servicios de la Comisión*

El fraude en relación con el IVA es, sin lugar a dudas, un problema de dimensión comunitaria. Encomendando a los servicios de la Comisión una labor de coordinación y asistencia técnica, se podría aumentar la eficacia de la lucha contra el fraude internacional. Ninguno de los Estados miembros puede por sí solo tener una visión global del fraude en la Comunidad. La Comisión, siempre y cuando los Estados miembros le faciliten información pertinente, podría ofrecer esa imagen global y, en su caso, dependiendo de los recursos disponibles, delimitar la tendencia que sigue el fraude y sus posibles blancos, en colaboración con los servicios de investigación e información de los propios Estados miembros. Para ello sería preciso que los Estados miembros comunicaran a la Comisión datos sobre los casos concretos de fraude y otro tipo de información a este respecto. La Comisión se encargaría también de distribuir información y ayudaría a coordinar las consiguientes medidas cuando resulte oportuno. Dado que en el actual marco jurídico no pueden tener cabida las medidas de lucha contra el fraude que se han incluido en otras disposiciones legales más recientes, sería conveniente modificar el Reglamento (CEE) n° 218/92 para dejar totalmente claro que la Comisión puede recibir información y difundirla a las OCE de los demás Estados miembros.

#### *6.7.4. Acuerdos bilaterales para el intercambio automático de información o la difusión de los intercambios espontáneos*

La mayoría de los Estados miembros respaldan la idea de que, para tener mayores posibilidades de detectar y prevenir el fraude en el comercio intracomunitario, se debería intercambiar a escala comunitaria, aparte de los datos VIES, otro tipo de información. Puesto que el Reglamento no proporciona un fundamento jurídico adecuado, algunos Estados miembros hacen uso de las facultades que les confiere la Directiva 77/799/CEE, en virtud de la cual los Estados miembros pueden celebrar acuerdos bilaterales para intercambiar información de forma automática o generalizar los intercambios espontáneos. Si bien la Directiva no ofrece una definición clara, estas categorías de intercambios pueden describirse del siguiente modo. En primer lugar, un intercambio espontáneo consiste en la transmisión no sistemática de información por parte de un Estado miembro, cuando supone que puede ser de interés para otro Estado miembro. Dicha información sólo será comunicada cuando pueda disponerse de ella. En segundo lugar, el intercambio automático consiste en la transmisión sistemática de información a otro Estado miembro. Su principal característica es la periodicidad, sin que sea necesario evaluar individualmente el interés que puede presentar esa información para el Estado que la recibe. El intercambio no obliga, pues, al Estado miembro remitente a tomar una decisión en función de cada caso concreto.

Recientemente, unos cuantos Estados miembros han celebrado, con arreglo a lo previsto en la Directiva 77/799/CEE, acuerdos bilaterales para intercambiar información con

carácter automático o fomentar los intercambios espontáneos. Las circunstancias en las que son aplicables estos acuerdos pueden resumirse del siguiente modo:

- a) casos en que la imposición tiene lugar en el Estado miembro de destino y en que, para ser eficaz, cualquier sistema de control depende de la información facilitada por el Estado miembro de origen;
- b) casos específicos en que se sospecha la existencia de un fraude en el otro Estado miembro;
- c) operaciones que representan generalmente un mayor riesgo de fraude o evasión en el otro Estado miembro.

La Comisión ha observado que, aun cuando la mayor parte de los Estados miembros estén a favor de que se intensifiquen los intercambios de información importante, éstos siguen siendo bastante excepcionales. Incluso entre aquellos que han celebrado acuerdos bilaterales, la Comisión sólo tiene constancia de que se hayan impartido las instrucciones administrativas pertinentes para que se efectúen intercambios espontáneos en uno de ellos.

A fin de multiplicar las posibilidades de detectar y prevenir el fraude en el comercio intracomunitario, los Estados miembros deberían comprometerse a empezar a transmitir a nivel comunitario, al menos, la información antes señalada, si bien hay muchos otros datos que podrían ser intercambiados. A juicio de la Comisión, cualquier dato pertinente del que se tenga conocimiento dentro de la Administración puede comunicarse automática o espontáneamente. Asimismo, debería intercambiarse la información importante que sólo pueda obtenerse del sujeto pasivo en cuanto se disponga de ella. Los acuerdos bilaterales no ofrecen sino una solución parcial y no constituyen la mejor forma de garantizar que quienes lo necesiten dispongan de toda la información relevante. Para cualquiera de los Estados miembros, celebrar un acuerdo bilateral con cada uno de los demás representa un despilfarro de recursos y es muy probable que haya diferencias entre los acuerdos, lo que amplifica aún más la carga administrativa. Así pues, la mayoría de los Estados miembros se decantan por la adopción de soluciones legislativas más adecuadas a nivel comunitario. La Comisión reconoce que éstas serían provechosas y que convendría modificar el Reglamento (CEE) nº 218/92 para imponer las oportunas obligaciones jurídicas, a fin de garantizar que se intercambie a escala comunitaria toda la información importante.

#### *6.7.5. Posibilidades de contacto directo entre las unidades antifraude y entre los inspectores*

En principio, todos los intercambios de información deben hacerse a través de la autoridad competente, según se define en el artículo 2 del Reglamento (CEE) nº 218/92 o en el artículo 1 de la Directiva 77/799/CEE. Si no se sigue este procedimiento, la información no se considerará válida y no podrá utilizarse en contra de los autores del fraude.

Por otra parte, en virtud de los artículos 12.1 del Reglamento y 9.2 de la Directiva, los Estados miembros pueden facultar a las autoridades competentes para que, de común acuerdo, autoricen a las autoridades por ellas designadas a intercambiar directamente información en circunstancias específicas o determinados tipos de casos.

Algunos Estados miembros han establecido ya, dentro del marco legal vigente, un contacto directo. Las iniciativas adoptadas en este terreno pueden resumirse del siguiente modo:

a) Algunos Estados han designado a su unidad antifraude como autoridad competente. En otros la unidad antifraude figura, dentro de la organización interna, directamente junto a la OCE (bajo la tutela de la misma Dirección General y en la misma ubicación).

b) Algunos Estados miembros cuentan, en sus embajadas en otros países comunitarios, con consejeros fiscales que también se consideran autoridades competentes. El consejero fiscal actúa como intermediario local en el Estado miembro requirente.

c) De cara a los controles multilaterales, algunos Estados miembros han habilitado a los inspectores para que intercambien directamente información, basándose en el concepto general de la delegación (unilateral) de poderes de la autoridad competente en funcionarios concretos.

d) La mayoría de los Estados miembros han autorizado, de común acuerdo, a las autoridades por ellos designadas a intercambiar directamente información, por lo general, en distintas circunstancias tales como: cuando se soliciten datos básicos a raíz de una sospecha de fraude; entre zonas fronterizas; y en investigaciones conjuntas llevadas a cabo en el marco de un control bilateral o multilateral. No obstante, varios de estos acuerdos son de carácter informal. Tan sólo unos cuantos Estados miembros han establecido formalmente procedimientos precisos que han de respetarse en caso de intercambio directo de información.

En opinión de la Comisión, la comunicación directa entre inspectores o entre unidades antifraude tiene una serie de ventajas: mayor rapidez; mejor comprensión mutua de la solicitud de información; mayor motivación de los inspectores implicados y atribución de carácter prioritario a la actuación requerida; ausencia de despilfarro de unos recursos escasos a raíz de solicitudes innecesarias, etc. Sin embargo, pese a que el marco jurídico vigente establece la posibilidad de un contacto directo entre inspectores, los Estados miembros no han recurrido apenas a ella y las iniciativas en este terreno son, con frecuencia, muy dispares, por lo que los procedimientos a seguir son a un tiempo diferentes e imprecisos. Una vez más, la modificación del Reglamento permitiría, en principio, disponer de un marco legal inequívoco para la comunicación directa, a través del cual se garantizaría al mismo tiempo que las OCE se mantuvieran informadas de todos los contactos directos entre los funcionarios de los servicios operativos, a fin de no debilitar el papel de aquéllas.

#### 6.7.6. *Obstáculos para la presencia de funcionarios de la Administración fiscal de los demás Estados miembros*

En la práctica, la gran mayoría de los Estados miembros sólo permiten que funcionarios extranjeros estén presentes en una inspección si el sujeto pasivo da su consentimiento. Ahora bien, es poco probable que este último dé su visto bueno si el objeto de la inspección es investigar un presunto fraude. Por otra parte, algunos Estados miembros prohíben a los funcionarios de otro Estado miembro estar presentes en una investigación en su territorio alegando problemas jurídicos. En un mercado interior en el que no existen fronteras para quienes cometen fraudes, cabe preguntarse si deben mantenerse tales fronteras para los inspectores.



Aunque el programa Fiscalis<sup>20</sup> ofrece financiación comunitaria para los controles multilaterales, el Reglamento (CEE) n° 218/92 no proporciona ningún fundamento jurídico que justifique la presencia de funcionarios de la Administración fiscal de los demás Estados miembros. También en este caso, los Estados miembros tienen que recurrir a las posibilidades que ofrece el artículo 6 de la Directiva 77/799/CEE, en virtud del cual los Estados miembros pueden, de acuerdo con el procedimiento de consulta previsto en el artículo 9, autorizar la presencia de funcionarios de la Administración fiscal de los demás Estados miembros. No obstante, la mayor parte de los Estados miembros no han incorporado esta posibilidad a su normativa nacional. Tan sólo unos cuantos países han celebrado acuerdos bilaterales con el objeto de permitir a un funcionario de otro Estado estar presente en una investigación en su territorio. Estos acuerdos crean un fundamento jurídico en virtud del cual la Administración tributaria no depende ya del consentimiento del sujeto pasivo. Al mismo tiempo, establecen un marco jurídico en el que se especifican los derechos y obligaciones de cada una de las partes, así como los procedimientos que ambas han de seguir.

#### 6.7.7. *Obstáculos para el intercambio de datos personales*

La mayor parte de los Estados miembros topan con dificultades a la hora de comunicar datos personales, debido a las restricciones contenidas en su normativa interna. Dichos Estados han manifestado que las normas para la protección de datos limitan seriamente la información que puede transmitirse y los destinatarios de la misma, alegando, en particular, que la aplicación de la Directiva 95/46/CE, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos<sup>21</sup>, impide comunicar datos personales incluso en los casos en que se conoce la existencia de un fraude, y de manera especial si la información pone en evidencia una fuerte probabilidad de que se esté cometiendo un fraude. En la práctica, las normas para la protección de datos tienen el efecto de proteger a los defraudadores, perjudicando así a los intereses, tanto financieros como de otra índole, de los Estados miembros y la Comunidad. En relación con la protección de datos, los Estados miembros deberían ampararse en lo dispuesto en el artículo 13 de la Directiva, que permite no aplicar las normas generales para salvaguardar los intereses financieros de un Estado miembro (entre los que se incluye la fiscalidad). Además, es necesario contar con una disposición legal inequívoca por la que se garantice la transmisión de la información pertinente con vistas a combatir de forma efectiva el fraude.

#### 6.7.8. *Notificación del intercambio de información al sujeto pasivo*

La legislación vigente en algunos Estados miembros obliga a notificar el intercambio de información a la persona afectada. Está claro que, en los casos de fraude, esta notificación resta eficacia al control. El hecho de que algunos Estados comuniquen sistemáticamente cualquier solicitud de información al sujeto pasivo lleva a otros a mostrarse reacios a recurrir a los mecanismos de asistencia mutua cuando existe sospecha de fraude.

La Comisión opina que, puesto que el intercambio de información entre autoridades fiscales nacionales no se notifica al sujeto pasivo, tampoco debería serle notificado el

---

<sup>20</sup> Decisión n° 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de marzo de 1998, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (programa Fiscalis); DO L 126 de 28.4.1998, p. 1-5.

<sup>21</sup> DO L 281 de 23.11.1995, p. 31.

intercambio de información entre autoridades competentes. El artículo 8 del Reglamento dispone que esa notificación podrá seguir efectuándose salvo cuando pueda perjudicar a la investigación de un fraude fiscal en otro Estado miembro. No obstante, por los motivos antes indicados, los Estados miembros se amparan sobre todo en el fundamento jurídico que ofrece la Directiva 77/799/CEE en caso de fraude y, como ésta no contiene una disposición similar, en la práctica algunos Estados miembros comunican sistemáticamente todo intercambio de información al sujeto pasivo, aun en aquellos casos en que se ha comprobado la existencia de un fraude.

#### *6.7.9. Interferencia en procesos penales*

Cuando la información solicitada se refiere a casos que están siendo investigados por representantes de las Administraciones nacionales por mandato, o bajo la responsabilidad, de los órganos jurisdiccionales, con frecuencia se deniega o se retrasa sustancialmente el envío de cualquier dato. Debido a ello, la autoridad administrativa del Estado miembro solicitante no puede a menudo iniciar a tiempo los procedimientos civiles o penales necesarios en contra de actividades fraudulentas que se están desarrollando en su territorio.

#### *6.7.10. Ausencia de fundamento jurídico para el intercambio de información con terceros países*

La normativa actual no ofrece un fundamento jurídico para intercambiar información con terceros países. Cuando la evasión del IVA está relacionada con transacciones de importación y exportación, puede recurrirse a los instrumentos de cooperación aduanera. No obstante, existe cierto número de lagunas, por ejemplo, cuando el fraude está ligado a la prestación de servicios o cuando se ha cometido en la Comunidad pero las pruebas se encuentran en terceros países.

## **7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **7.1. Conclusiones**

- (1) La Comisión debería asegurarse de que los Estados miembros puedan controlar adecuadamente el comercio intracomunitario merced a un sistema eficaz y adecuado de intercambio de información. Un control incompleto sólo puede conducir a un aumento del fraude, una disminución de los ingresos y un falseamiento de la competencia en el mercado único. En la actualidad no se realizan intercambios específicos de información en relación con las ventas a distancia. Así pues, dado que, manifiestamente, el régimen especial de las ventas a distancia no está siendo sometido al control que sería de desear, cabe la posibilidad de que la Comisión presente una propuesta para modificar las disposiciones en la materia.
- (2) Pese a las mejoras observadas, la Comisión sigue sin estar convencida de que las Administraciones nacionales hayan hecho cuanto es posible para aumentar la eficiencia de las OCE, a la hora de tramitar las solicitudes recibidas de otros Estados miembros. El papel que desempeñan estas Oficinas debe afianzarse y los Estados miembros deberían considerar la posibilidad de asociar más estrechamente su trabajo con el de las unidades especializadas en la lucha contra el fraude. Si bien es obvio que la creación de las OCE era esencial cuando se adoptó el régimen

transitorio del IVA, la Comisión estima que ha llegado el momento de replantearse su efectividad y ver si el intercambio de cierta información no podría resultar más eficaz mediante la creación o el desarrollo de otras estructuras.

- (3) La Comisión manifiesta su preocupación ante la gravedad del fraude relacionado con el IVA que han puesto de manifiesto los trabajos del Subcomité Antifraude del Comité Permanente de Cooperación Administrativa (CPCA), y no está convencida de que los Estados miembros estén tomando todas las medidas necesarias para combatir ese fraude. Los servicios de información e investigación, así como las unidades especializadas en la lucha contra el fraude, han contribuido de manera significativa a la erradicación de ese fenómeno. Sin embargo, su función en el sistema de control, o su vinculación a los objetivos del control, no están claramente definidas. En el plano comunitario, la aparente falta de disposición de los Estados miembros a colaborar activamente en los trabajos del Subcomité Antifraude, ya sea como consecuencia directa de su aceptación tácita de la economía sumergida o como resultado de no haber dado a los delegados en el Comité poderes suficientes para comprometerse a una determinada actuación en nombre de su Administración nacional, deja a la Comisión escéptica acerca de su implicación en la lucha contra el fraude. La infrautilización de SCENT Fiscal lleva también a la Comisión a preguntarse si el principio del intercambio de información, para ayudar a detectar el fraude, es desde la óptica de los Estados miembros algo más que papel mojado.
- (4) Salvedad hecha del interés demostrado por el Tribunal de Cuentas, la aparente resistencia de las demás instituciones comunitarias a debatir los problemas señalados en el segundo informe basado en el artículo 14 y el tercer informe basado en el artículo 12, unida a la aparente indiferencia de los Estados miembros ante las recomendaciones formuladas en dichos informes, constituyen para la Comisión un motivo de preocupación.
- (5) El diferente grado de integración de las Administraciones fiscales desempeña un papel importante en la eficacia del control tributario y, por ende, en la capacidad para satisfacer los requisitos comunitarios en materia de cooperación administrativa. La existencia de obstáculos internos, observada fundamentalmente en los Estados miembros con un bajo nivel de integración, impide el control adecuado del sistema del IVA, para el cual es esencial la cooperación administrativa entre Estados miembros. Al existir una fuerte correlación entre control y cooperación administrativa, el sistema de control comunitario tiene menos posibilidades de funcionar correctamente en aquellos Estados miembros en los que subsisten tales trabas.
- (6) Si bien los Estados miembros cuentan, en términos generales, con poderes de control muy amplios, no hay un objetivo global que determine la forma de hacer uso de ellos ni, aparentemente, planes de control con una estrategia clara. Es difícil saber por qué se guía el control tributario y, en especial, el del IVA. Los Estados miembros no parecen haber calculado los recursos que necesitan para controlar el sistema del IVA convenientemente. En lugar de ajustar las tareas de control a las necesidades reales, las han repartido entre los recursos disponibles. Las inspecciones se basan principalmente en los trabajos tradicionales de comprobación y la selección en función de criterios de riesgo no pasa de ser excepcional. La declaración de IVA no desempeña apenas papel alguno en la

actividad comprobadora, pese a consumir considerables recursos administrativos, tanto desde la óptica de las Administraciones como de los operadores. El recurso a técnicas modernas, como las auditorías informáticas, es muy escaso, por lo que cabe suponer que los Estados miembros tendrán grandes dificultades para hacer frente a los nuevos retos que se les planteen, debido sobre todo a la inexistencia de la infraestructura legal y técnica necesaria. Los Estados miembros siguen dependiendo de los medios de control tradicionales y, debido a la escasez patente de personal, las verificaciones efectuadas con fines de cooperación administrativa no alcanzarán un nivel suficiente a menos que se modifique radicalmente la política de control.

- (7) El aprovechamiento por los Estados miembros de las posibilidades que ofrecen la cooperación administrativa y la asistencia mutua dista mucho de ser óptimo. No obstante, ello parece deberse fundamentalmente al reducido nivel general de control del IVA. Existe una relación directa entre el control del IVA y la necesidad de recurrir a los mecanismos de cooperación administrativa y asistencia mutua.
- (8) Las estructuras que se han creado de cara a la cooperación administrativa y la asistencia mutua responden razonablemente cuando se trata del control normal del IVA, dentro del cual los registros se comprueban *a posteriori*, en ocasiones dos o tres años después de que se hayan realizado las transacciones. Además, el hecho de que los operadores sepan que las Administraciones fiscales intercambian información que les concierne produce un efecto disuasorio. Sin embargo, los procedimientos de cooperación administrativa y asistencia mutua resultan totalmente inadecuados cuando se ha de hacer frente a los autores de un fraude, es decir, a personas que, con o sin el respaldo de una organización, intentan deliberadamente enriquecerse a costa del sistema del IVA. Frente a estas personas, la única opción para la Administración tributaria es actuar con rapidez y eficacia, basándose en la información recogida y en un correcto análisis de riesgos.
- (9) La actual normativa comunitaria para la cooperación administrativa y la asistencia mutua en relación con el IVA está contenida en dos textos legales distintos, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito aduanero, en el que tales disposiciones están integradas en un solo texto, a saber, el Reglamento (CE) nº 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria<sup>22</sup>. A juicio de la Comisión, en lo que al IVA se refiere, la modificación del Reglamento (CEE) nº 218/92 es esencial para responder a la necesidad de una mayor cooperación. A la luz de la experiencia adquirida, convendría adoptar una serie de normas adicionales a nivel comunitario, con el objeto de intensificar la cooperación tanto entre las autoridades administrativas de los Estados miembros como entre éstas y la Comisión. El Reglamento resultante debería cumplir esencialmente los siguientes requisitos:
  - definir los distintos tipos de datos que pueden solicitarse y precisar la actuación que debe llevarse a cabo, en cada caso, para satisfacer la solicitud;

---

<sup>22</sup> DO L 82 de 22.3.1997, p. 1.

- garantizar la disponibilidad de información básica a nivel central en los Estados miembros y su rápida transmisión;
  - intensificar los intercambios espontáneos de información para facilitar la detección del fraude y la lucha contra el mismo;
  - crear un fundamento jurídico claro para que los servicios de la Comisión desarrollen una labor de coordinación y asistencia técnica, así como para la cooperación con terceros países;
  - ofrecer mayores posibilidades de contacto directo entre las unidades antifraude y entre los inspectores de distintos Estados miembros, así como de participación de funcionarios de la Administración fiscal de un Estado miembro en controles realizados en los demás Estados.
- (10) El control del IVA en la Comunidad no ha cambiado de manera significativa pese a los nuevos desafíos que supone el mercado interior. Los Estados miembros llevan a cabo un control tributario tradicional que, en general, no ha sufrido modificaciones desde la introducción del IVA. No ha habido una revisión general del dispositivo de control del IVA orientada a determinar los requisitos que, a esos efectos, lleva aparejados el sistema transitorio, con sus entregas exentas y sus regímenes especiales. Cuando se suprimieron los controles fronterizos en 1993 y las comprobaciones pasaron a efectuarse sobre documentos contables, no tuvo lugar ninguna transferencia significativa de inspectores de aduanas hacia los servicios administrativos responsables del control del IVA. Los Estados miembros gestionan, pues, el control del IVA con los mismos recursos, pese a que el número de verificaciones potenciales haya aumentado sustancialmente.
- (11) Las Administraciones fiscales deben controlar en la Comunidad en torno a 24 millones de sujetos pasivos, que presentan unos 100 millones de declaraciones de IVA al año.
- De esos sujetos pasivos, aproximadamente 3 millones realizan entregas o adquisiciones intracomunitarias.
  - Las entregas intracomunitarias exentas representan, aproximadamente, un valor de 930.000 millones de euros, con el correspondiente riesgo de pérdida de ingresos fiscales.
  - Aproximadamente un millón de sujetos pasivos, lo que representa un 4% del total, pagan el 80% del IVA recaudado por los Estados miembros.
  - Unos 15 millones de sujetos pasivos podrían clasificarse entre las pequeñas y medianas empresas.
  - Los Estados miembros, en su conjunto, disponen de unos 30.000 funcionarios que se dedican al control del IVA (aproximadamente un 8% del total de funcionarios) y que realizan anualmente en torno a 600.000 inspecciones *in situ*. Ello significa que, en teoría, un sujeto pasivo podría ser objeto de una inspección *in situ* una vez cada 40 años.

- (12) El control se guía principalmente por objetivos referidos a la cantidad de ingresos a recaudar, el número de inspecciones que han de realizarse o el número de horas que deben dedicarse a tales tareas. Estos objetivos se basan fundamentalmente en planes establecidos en función de los recursos disponibles, por lo que no se ajustan a las necesidades reales de control. Los Estados miembros utilizan métodos de selección muy tradicionales y son pocos los que han introducido un verdadero sistema de evaluación de riesgos a efectos del control del IVA. Algunos Estados siguen una metodología híbrida que integra ciertos parámetros de riesgo. La mayoría de ellos no tiene la posibilidad de implantar un sistema de evaluación de riesgos por carecer de la infraestructura necesaria.
- (13) El seguimiento de las inspecciones efectuado en los Estados miembros es insuficiente y se centra sobre todo en las cifras, sin que se haya realizado un verdadero estudio de los motivos por los que se registran irregularidades y fraudes. Los Estados miembros deberán llevar un registro más completo de las auditorías y los casos investigados e instaurar un sistema de archivo que permita a los servicios centrales de la Administración evaluar en todo momento la situación en materia de fraude. Muchos Estados miembros no disponen de sistemas adecuados de comunicación interna para suministrar información de utilidad a otros funcionarios, por ejemplo con vistas a transmitirla rápidamente a otros Estados miembros. Estos sistemas podrían servir también para la difusión diaria de información a los funcionarios de la Administración tributaria.
- (14) Si bien todos los Estados miembros han establecido un sistema de sanciones, no parece haber ningún seguimiento o evaluación de los mismos. Muy pocos son capaces de suministrar cifras precisas sobre la incidencia de los mismos. El principal objetivo de las sanciones parece consistir en la obtención de ingresos adicionales, y no en incitar a los sujetos pasivos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones.
- (15) Pese a que la cooperación administrativa sea una realidad desde 1993 y la asistencia mutua posible desde 1979, la coordinación entre Administraciones fiscales nacionales sigue siendo embrionaria. La Decisión sobre el programa Fiscalis<sup>23</sup> otorgaba financiación comunitaria con vistas a la organización de controles multilaterales de los sujetos pasivos por parte de los Estados miembros, pero este tipo de actuación se encuentra aún en una fase incipiente de desarrollo, dado que hasta la fecha esta metodología se ha aplicado a menos de 100 de los 3 millones de sujetos pasivos que se dedican al comercio intracomunitario. Por consiguiente, los Estados miembros tienen todavía un largo camino que recorrer.
- (16) Desde la óptica del IVA no existe en la práctica un mercado único, puesto que hay todavía quince territorios fiscales independientes en los que las Administraciones nacionales se encargan de controlar a los sujetos pasivos a los que han concedido un número de identificación a efectos de IVA. Así pues, en tanto que las empresas perciben el mercado único como un conjunto al considerar las oportunidades que ofrece en términos de libre circulación de mercancías, una empresa que desarrolle actividades comerciales en todos los Estados miembros tendrá que tratar con

---

<sup>23</sup> Decisión n° 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de marzo de 1998, relativa a la adopción de un programa de acción comunitaria destinado a mejorar los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior (DO L 126 de 28.4.1998, p. 1).

quince Administraciones tributarias diferentes y componérselas con las divergencias de interpretación y aplicación de la Sexta Directiva del IVA. El Consejo se ha mostrado muy reacio a adoptar las medidas propuestas por la Comisión para modernizar y armonizar el actual régimen del IVA, al no estar dispuesto a ceder ni un ápice de soberanía en materia fiscal. El resultado es que las empresas aprovechan al máximo las posibilidades de planificación fiscal que de esta forma se les brindan.

- (17) Los Estados miembros no se hallan en condiciones de hacer frente a los avances técnicos registrados en materia de facturación electrónica, autofacturación y comercio electrónico. Muy pocos inspectores cuentan con la experiencia necesaria y los Estados miembros deben reaccionar urgentemente para adaptarse a las nuevas tecnologías.

## 7.2. RECOMENDACIONES

- (1) Los Estados miembros, en conjunción con la Comisión, deberían estudiar sin demora la posible adopción de una política antifraude común para hacer frente a los fraudes de que es objeto el actual sistema del IVA y que comprometen el correcto desarrollo de las actividades comerciales lícitas dentro del mercado único.
- (2) Los Estados miembros deberían emprender con carácter urgente una **revisión general de su política de control del IVA**. Dicha revisión debería incluir un análisis de la política de control global y el desarrollo y la aplicación de una estrategia de control con objetivos claros y de una organización adecuada sin obstáculos internos. Asimismo, los Estados miembros deberían elaborar una metodología de control basada en la evaluación de riesgos y preparar el terreno para la aplicación de esa metodología de selección. La Comisión y los Estados miembros tendrán que examinar conjuntamente si es necesario modificar de forma radical el sistema de declaración y pago, para permitir a los Estados miembros liberar una parte de los recursos disponibles y destinarlos a las inspecciones *in situ* más urgentes. Asimismo, convendría que los Estados miembros evaluaran la eficacia de su actuación en materia de control del IVA, a fin de garantizar que las deficiencias de la misma no falsean la competencia entre aquellos operadores que cumplen voluntariamente con sus obligaciones y los que no lo hacen.
- (3) La Comisión, junto con los Estados miembros, debería estudiar, entre otras cosas, la posibilidad de definir **criterios comunes para los sistemas de evaluación de riesgos**.
- (4) Los Estados miembros han de reflexionar sobre la forma de lograr un **seguimiento y un análisis más adecuados de los fraudes** que descubren. Por su parte, la Comisión tendrá que estudiar la manera de sacar mayor provecho de esa información a nivel comunitario. Los Estados miembros deben determinar cómo puede obtenerse rápidamente tal información y cómo ha de distribuirse a nivel interno, dejando a la Comisión la tarea de examinar si conviene ampliar esa distribución a escala intracomunitaria.
- (5) Los Estados miembros quedan invitados a reconsiderar por completo sus **sistemas y procedimientos de cooperación administrativa** y asistencia mutua en el ámbito del IVA, atendiendo a las deficiencias de las que adolecen en la actualidad, y a estudiar la forma de conseguir que su funcionamiento sea óptimo, para lo cual

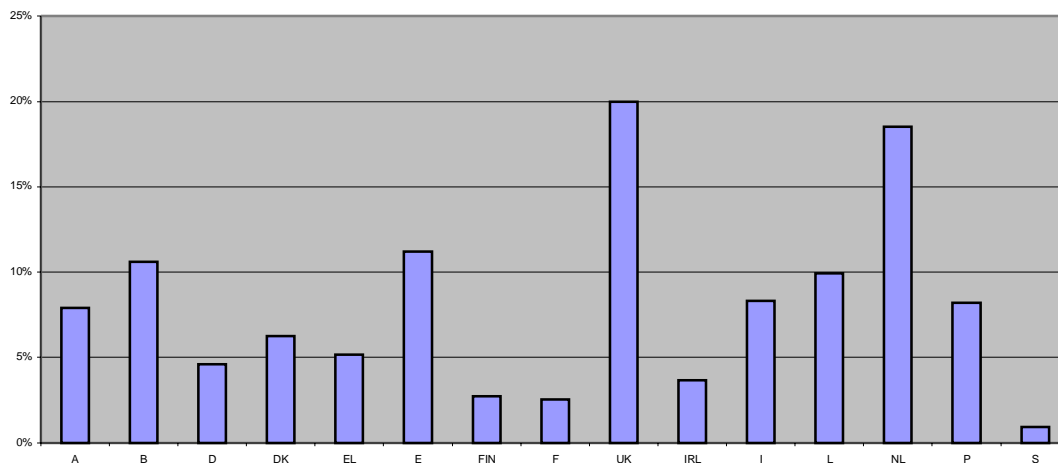
deberán reflexionar, entre otras cosas, sobre la organización de las OCE, la asignación de recursos y la eliminación de todos los obstáculos internos, tanto jurídicos como administrativos, que impidan realizar correctamente un intercambio de información. Los Estados miembros deben utilizar mejor y en mayor medida los citados instrumentos, con el objeto de que la cooperación con los demás Estados miembros sea tan estrecha como la existente entre dos delegaciones locales distintas dentro de su propio territorio. Por consiguiente, la Comisión recomienda que, en cada delegación local, se designe al menos a un funcionario cuyo trabajo prioritario consistirá en atender las solicitudes recibidas de otros Estados miembros. A la hora de evaluar la prestación de este funcionario, será conveniente basarse en la proporción de solicitudes tramitadas en el plazo más breve posible, en lugar de aplicar los criterios habituales y centrarse en el volumen de las cuotas tributarias adicionales descubiertas.

- (6) La Comisión presentará en breve una **propuesta de modificación** del actual **Reglamento** para mejorar la cooperación administrativa y la asistencia mutua en el ámbito del IVA y eliminar otros obstáculos que dificultan el intercambio de información.
- (7) Los Estados miembros deberían reconocer el desafío que supone la **tecnología moderna** y dedicar los recursos precisos a tal fin, lo cual incluye la formación informática de los inspectores, el establecimiento de la oportuna infraestructura técnica y jurídica, y la sensibilización de los funcionarios, en general, sobre estos problemas. La Comisión deberá examinar el marco legal en este ámbito.

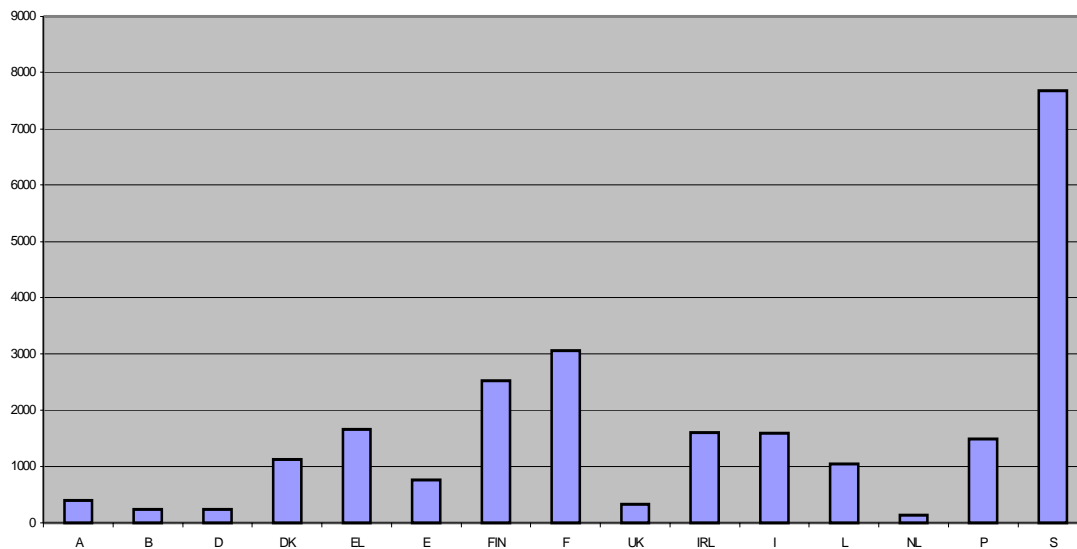


## 8. ANEXO - GRÁFICOS

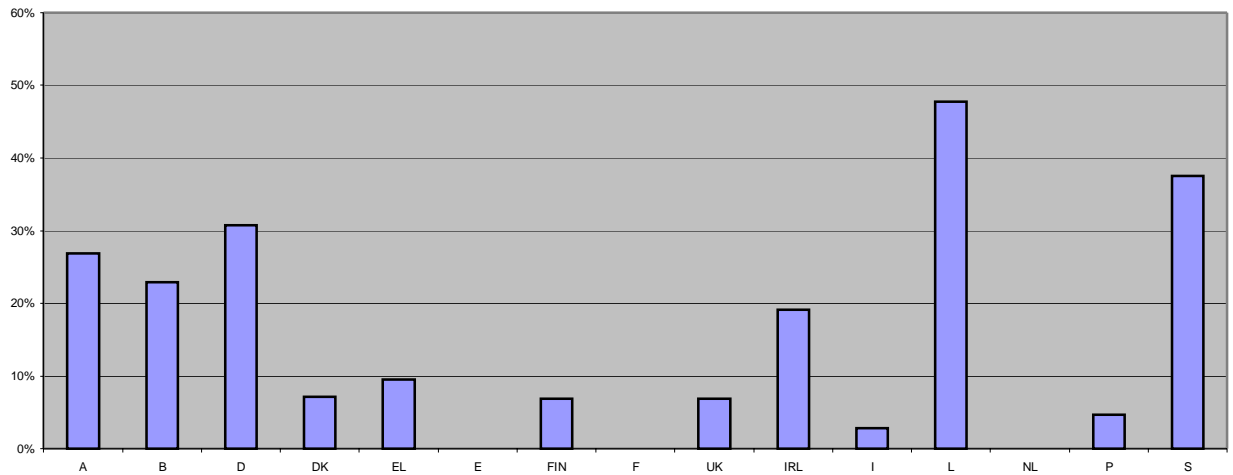
**Gráfico 1: Proporción de funcionarios de las Administraciones fiscales que realizan inspecciones *in situ* del IVA, por Estados miembros**



**Gráfico 2: Número de sujetos pasivos por cada funcionario encargado del control del IVA**

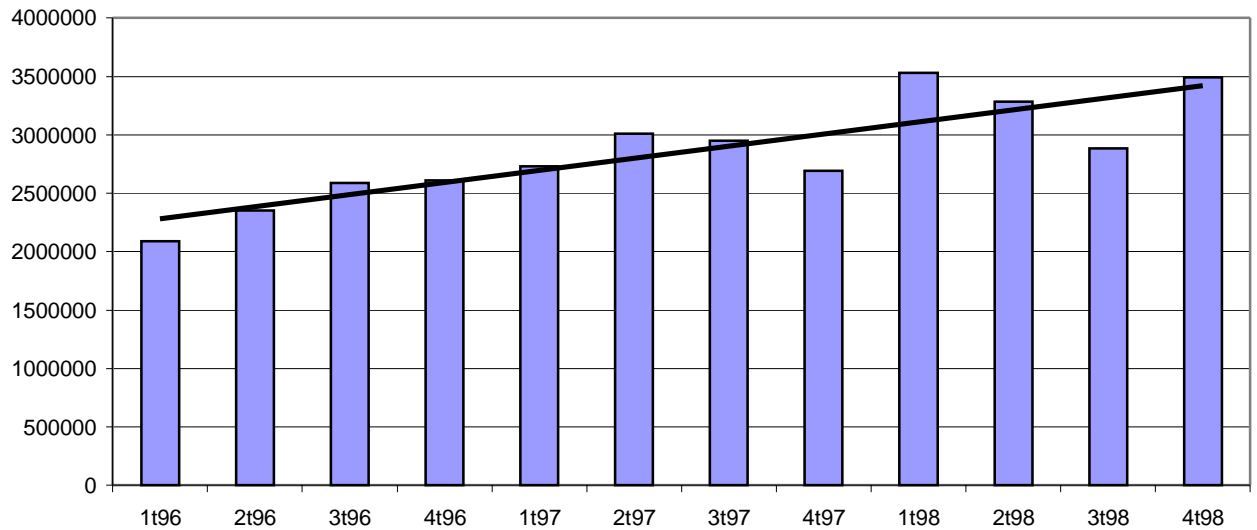


**Gráfico 3: Proporción de sujetos pasivos que realizan adquisiciones intracomunitarias, por Estados miembros**

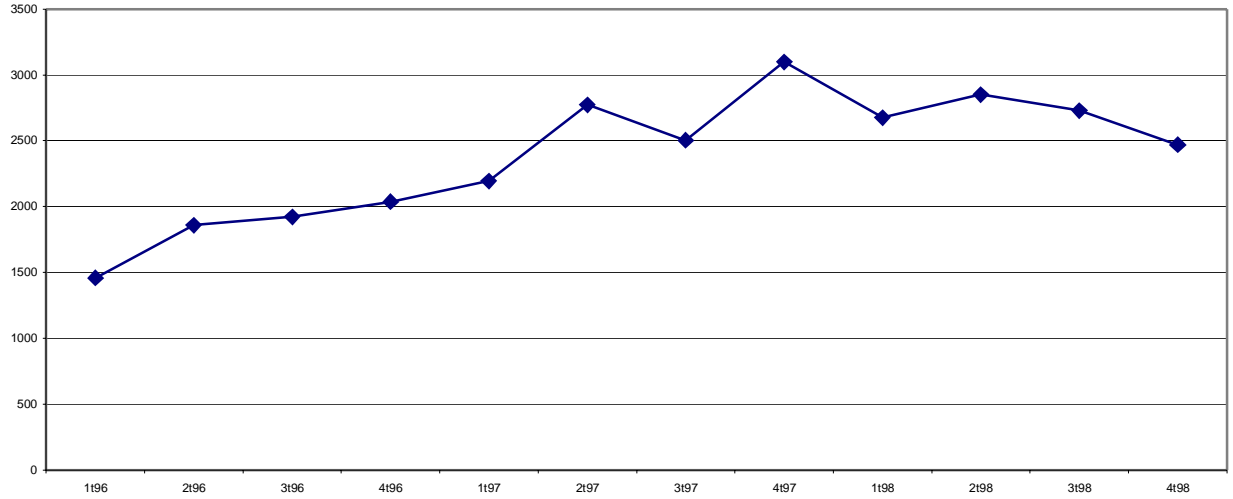


*Nota: España, Francia y los Países Bajos no han facilitado cifras sobre los sujetos pasivos que realizan adquisiciones intracomunitarias*

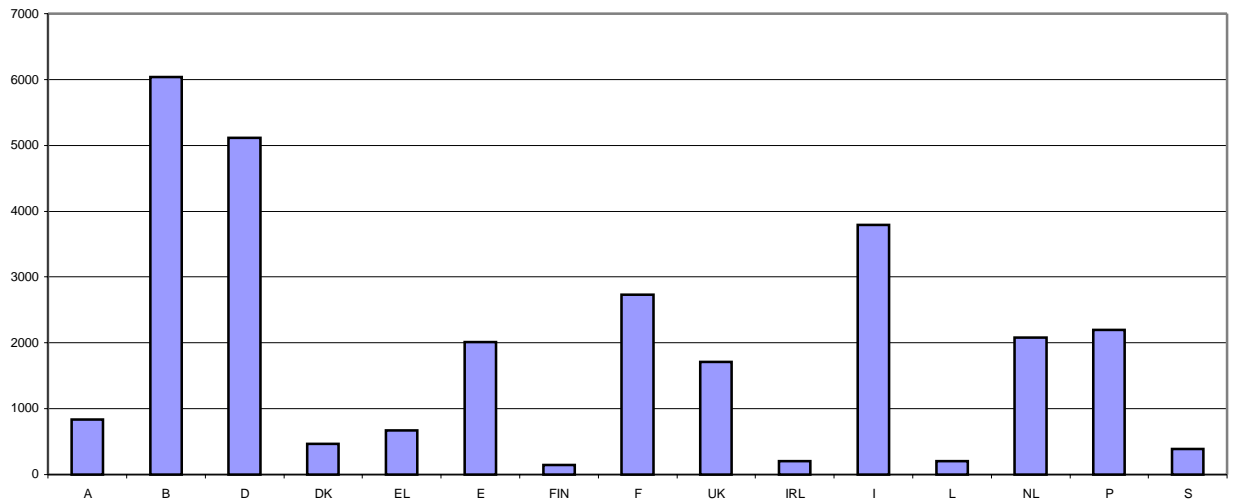
**Gráfico 4: Crecimiento global entre 1996 y 1998 del número de solicitudes efectuadas al amparo de los artículos 4.2 y 4.3 del Reglamento**



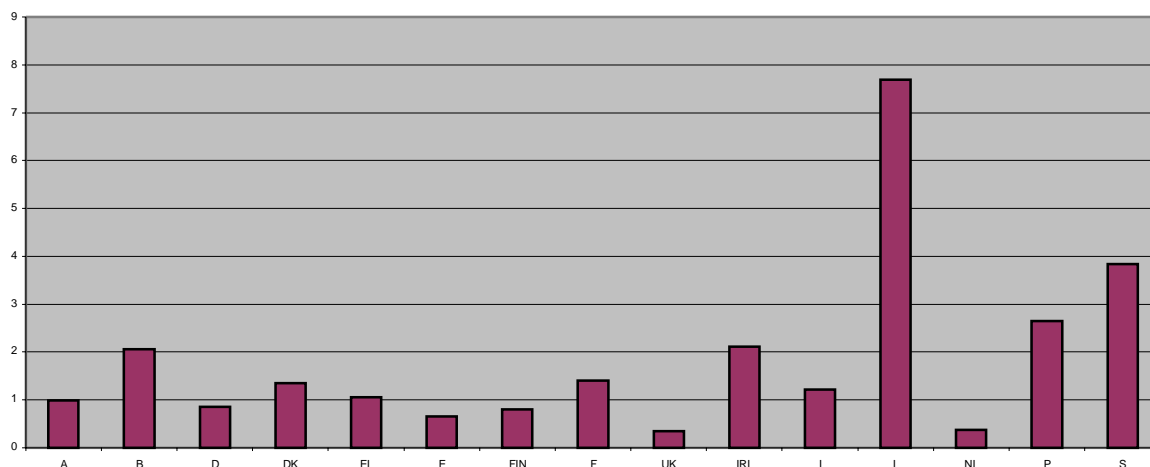
**Gráfico 5: Volumen trimestral de solicitudes presentadas, entre 1996 y 1998, al amparo del artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 218/92 y del artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE**



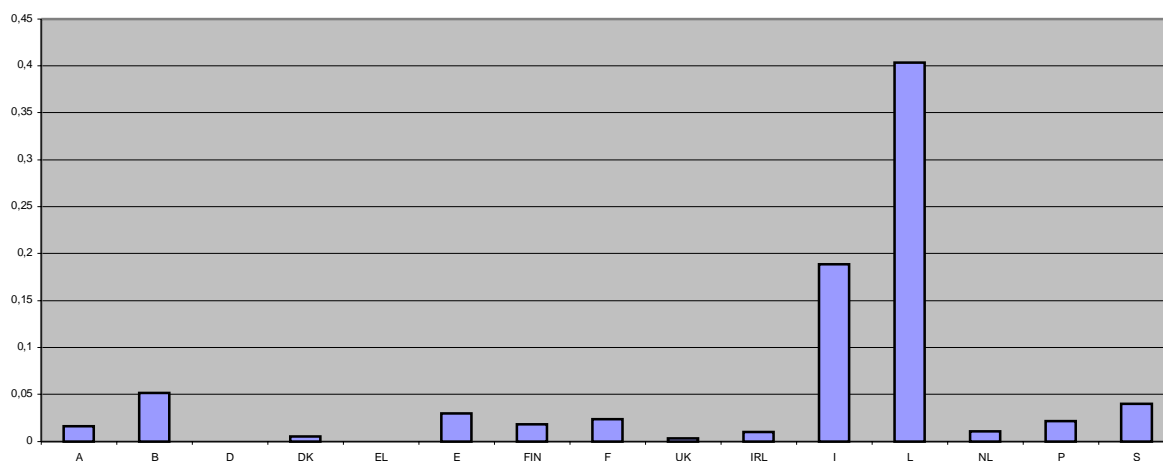
**Gráfico 6: Número de solicitudes presentadas entre 1996 y 1998 al amparo del artículo 5 del Reglamento y del artículo 2 de la Directiva, por Estados miembros**



**Gráfico 7: Número de solicitudes presentadas entre 1996 y 1998 al amparo del artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 218/92 y del artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE, por funcionario destinado a tareas de control y Estados miembros**

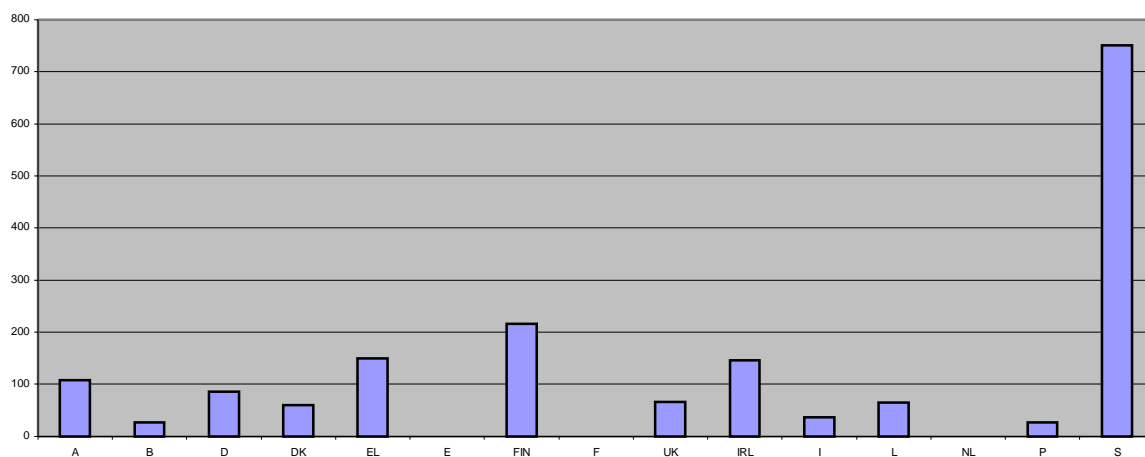


**Gráfico 8: Número de solicitudes presentadas entre 1996 y 1998 al amparo del artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 218/92 y del artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE, por inspección de IVA y Estados miembros**



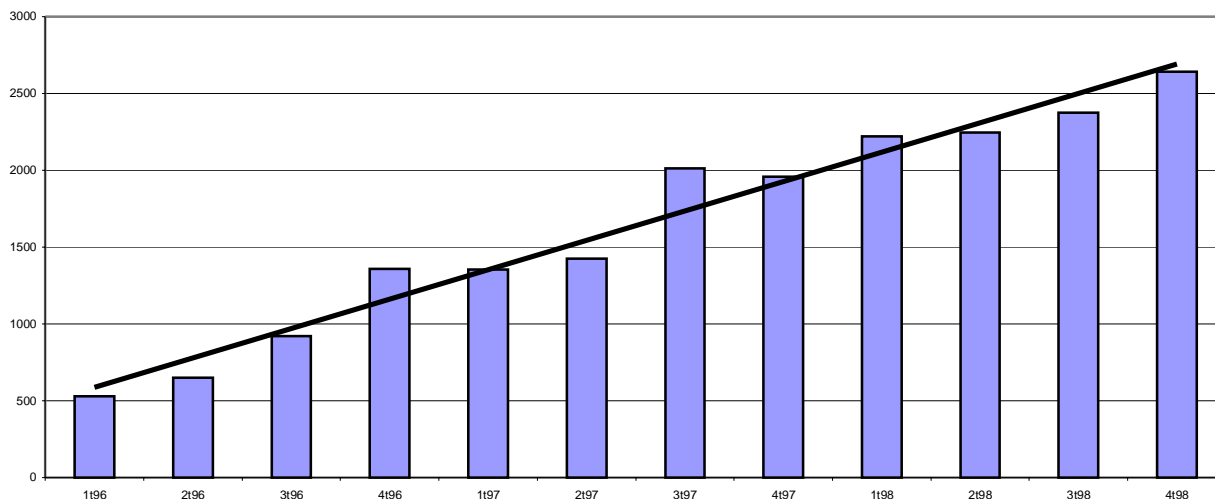
*Nota: No se dispone de cifras acerca de las inspecciones de IVA efectuadas en Alemania y Grecia.*

**Gráfico 9: Número de sujetos pasivos que efectúan adquisiciones intracomunitarias por cada solicitud presentada entre 1996 y 1998 al amparo del artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 218/92 y del artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE, por Estados miembros**



*Nota: No se dispone de cifras acerca de los sujetos pasivos que realizan adquisiciones intracomunitarias en España, Francia y los Países Bajos.*

**Gráfico 10: Evolución del número de respuestas pendientes al término del plazo a solicitudes formuladas al amparo del artículo 5 del Reglamento y del artículo 2 de la Directiva**



**Gráfico 11: Proporción de respuestas pendientes al término del plazo a solicitudes formuladas al amparo del artículo 5 del Reglamento y del artículo 2 de la Directiva, por Estado miembro destinatario de la solicitud (situación a 31 de diciembre de 1998)**

