



Scuola Europea di Alti Studi Tributari *Studi e Ricerche*

Direttori

A. Di Pietro - M. A. Collado - P. Essers - A. Menendez - T. Tassani

Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali

**L'impatto dell'*European Investigation Order*
sulla cooperazione transnazionale**

a cura di

Adriano Di Pietro
Michele Caianiello

con il contributo di



CACIUCCI EDITORE



BARI

Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

Scuola Europea di Alti Studi Tributari
Studi e Ricerche

Direttori

Adriano Di Pietro - Miguel Angel Collado - Peter Essers
Alejandro Menendez - Thomas Tassani

Indagini penali e amministrative
in materia di frodi IVA
e doganali

L'impatto dell'*European Investigation Order*
sulla cooperazione transnazionale

a cura di

ADRIANO DI PIETRO
MICHELE CAIANIELLO

CACUCCI  EDITORE
BARI

Il presente volume è stato pubblicato con il contributo della Commissione europea – European Anti Fraud Office nell’ambito del programma “*Criminal and Administrative Investigations in the field of Vat and Customs Duty – From nation practices to an EU integrated system of information and evidence Exchange*”.

This book has been edited and printed with the contribution of the European Commission – European Anti Fraud Office in the frame of the program “*Criminal and Administrative Investigations in the field of Vat and Customs Duty – From nation practices to an EU integrated system of information and evidence Exchange*”.



PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2016 Cacucci Editore – Bari

Via Nicolai, 39 – 70122 Bari – Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d’Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell’autore e dell’editore.

INDICE

Introduzione

- Il progetto e la ricerca “Criminal and Administrative Investigations in the field of Vat and Customs Duty”**
Adriano Di Pietro, Michele Caianiello IX

Relazione generale

- La cooperazione transnazionale nelle indagini in materia di frodi IVA e doganali: strumenti tradizionali e nuove opportunità**
Salvatore Tesoriero 3

Il quadro europeo della cooperazione amministrativa e giudiziaria nei procedimenti aventi ad oggetto frodi IVA e doganali

- La cooperación administrativa entre los Estados miembros de la Unión Europea en Aduanas e IVA**
Fernando Fernandez Marin 81

- La eficacia de la cooperación horizontal frente al fraude de IVA y aduanero en su aplicación por los Estados miembros de la Unión Europea**
Angel Fornieles Gil 107

- Criminal and Administrative Investigations in the field of VAT: the Dutch approach to combating VAT fraud**
Gert van Norden 129

LA EFICACIA DE LA COOPERACIÓN HORIZONTAL FRENTE AL FRAUDE DE IVA Y ADUANERO EN SU APLICACIÓN POR LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

ÁNGEL FORNIELES GIL*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. I principali modelli di frode. Incidenza economica e conseguenze nel Mercato Interno – 3. L'efficacia della mutua assistenza di fronte ai modelli di frode – 4. L'adattamento nazionale alle esigenze della normativa europea – 5. Conclusioni

1. El fraude en materia tributaria, supone, sin lugar a dudas, una realidad con un peso transformador, toda vez que no sólo los procedimientos de aplicación de la normativa tributaria se dirigen a él, sino que insta la modificación de la regulación sustancial de los tributos para atajar o, al menos, obstaculizar, determinados tipos de fraude¹. Y en su persecución no sólo debe atenderse a la relevancia económica de la falta de ingresos públicos, sino también a su efecto perverso en la distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos.

En el seno de la Unión Europea, ha provocado que se vaya alejando la visión de que el fraude tributario es una cuestión principalmente de los Estados y vaya incorporándose como una preocupación propia de las instituciones europeas. Dos razones han motivado principalmente esto: en primer lugar, las peticiones de los Estados, ante las posibilidades que se abren a los defraudadores en un espacio de libertad como el europeo; en segundo lugar, la entrada en juego de

* Professore presso l'Università di Almería, Spagna.

¹ Deve tenersi in conto, comunque, che questo provoca un sistema tributario che riparte i carichi in maniera diversa a quello che detta l'ideale. Per vedere un'analisi, a modo di esempio, di misure alternative e la sua giustificazione, MARTÍNEZ GINER, L.A., S.MORENO GONZÁLEZ, P.LAMPREAVE MÁRQUEZ, *Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente*, in I. MARTÍN DÉGANO, P.M.HERRERA MOLINA, *Intercambio de información y medidas de efecto equivalente* (Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP), Documentos IEF, Doc. n° 8/2014, p. 26-29.

intereses financieros ya no sólo nacionales, sino también de la Unión Europea, lo que sucede especialmente en el IVA (en cuanto que, indirectamente, supone un recurso propio) y en los derechos aduaneros.

De manera aparentemente menos consciente, pero no menos importante, la lucha contra el fraude muestra un interés europeo más allá del interés financiero, relacionado con las libertades europeas y la libre competencia, toda vez que la existencia de competidores comerciales que se benefician de la comisión de fraude tributario perjudica a los competidores que cumplen con sus obligaciones fiscales. Cuando el TJUE ha admitido el correcto control de las obligaciones fiscales² como una razón imperiosa de interés general que puede presentar una excepción justificada y proporcionada a la prohibición de discriminación o a las libertades europeas o el control del fraude como una fuente de excepciones, también justificadas y proporcionadas, al principio de neutralidad en el IVA³; está convirtiendo en bienes jurídicos tutelables por el ordenamiento europeo a intereses aparentemente nacionales, si bien el TJUE, para salvaguardar la primacía, no los llama propiamente nacionales.

Esta evolución, más o menos consciente, indica el camino que debe seguirse hacia el fraude tributario en Europa, recalcando que los intereses en juego son múltiples tanto en su origen como en su campo de afección e invitando a la construcción de un bien jurídico que pueda asumir todos los problemas implicados y provoque una acción cooperativa por parte de todos los entes interesados, como ha puesto de manifiesto el profesor Fernández en el capítulo precedente⁴.

Ausentes aún de la definición de ese bien jurídico complejo, las actuaciones de la Unión Europea y de los Estados van en ese sentido: tanto en el campo normativo como en el aplicativo, inciden en la necesidad de actuación conjunta colaborativa con mayor peso en la actuación de la Unión Europea, frente a su mayor pasividad anterior. Se revela, así, la necesidad de nuevas formas de cooperación frente a la tradicional cooperación horizontal entre Estados. Sin embargo, parece claro que ese nuevo escenario no puede desechar del todo el

² In questo senso, il considerando 3 del Regolamento (UE) n.904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, indica che "la pratica dell'evasione e dell'elusione fiscale al di là dei confini degli Stati membri non solo conduce a perdite di bilancio ma lede anche il principio della giustizia fiscale. Essa può altresì provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza. Pertanto essa pregiudica il funzionamento del mercato interno".

³ In questo senso, CALDERON denomina alla normativa su "mutua assistenza" come "canone di proporzionalità". J.M CALDERÓN CARRERO, *La Directiva 77/799/CEE, de Asistencia Mutua e Intercambio de Información en materia tributaria*, in *Convenios Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid, 2011, p.1258-1259.

⁴ Perfino, oltre quanto detto, la propria Commissione collega il controllo della frode fiscale alla realizzazione degli obiettivi di crescita ed impiego della strategia di Lisbona. Così, Attuazione del Programa Comunitario di Lisbona, comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, del 25 ottobre 2005, Il contributo delle politiche fiscali e doganali alla strategia di Lisbona, COM (2005) 532 def.

papel de la cooperación horizontal. Más bien, se trata de analizar cuáles son las principales debilidades de la cooperación horizontal, para que sea auxiliada por otros tipos de cooperación.

Por ello, en este capítulo comenzaremos con un análisis de los principales modelos de fraude, a fin de contrastarlos con la normativa que pretende combatirlos, estudiando a continuación cómo se desarrolla esa normativa en algunos Estados Miembros elegidos a tipo de muestra.

2. El primer problema que aparece al intentar definir los principales modelos de fraude es la metodología de estudio para obtener resultados al respecto. En efecto, si el fraude parte, en todo caso, de la no declaración correcta de las obligaciones tributarias, un estudio empírico que pretenda abordar la realidad del fraude se ve abocado al estudio de omisiones, lo que es imposible sin conocer el total de casos en los que surge el deber. Sólo caben, por tanto, estudios por aproximación, que, si bien hemos de estimar aceptables, siempre dejan una vía abierta a inexactitudes.

En este sentido, son dos las principales vías de aproximación al fenómeno del fraude: la práctica tributaria y el estudio económico sobre variables globales. El primero de ellos es el que más datos concretos ofrece, al mostrar qué supuestos fraudulentos son desvelados por las Administraciones tributarias en su control de las obligaciones fiscales, si bien, desde el punto de vista de los estudiosos, su conocimiento aparece a través de la jurisprudencia motivada por los recursos que interpongan los contribuyentes afectados, más accesibles que las resoluciones administrativas. El segundo de ellos permite conocer el volumen de fraude en términos generales, a partir del estudio de magnitudes económicas. Su utilidad no reside tanto en conocer qué tipos concretos de fraude se cometen, como en determinar cómo afecta estos a la economía y a las finanzas públicas⁵. Existe una tercera posibilidad: la formulación teórica, a partir de las vulnerabilidades detectadas en la normativa, de modelos posibles de fraude. Claro está que ello pudiera provocar más efectos negativos que positivos, si el objetivo es la financiación de los entes públicos a través de una concurrencia justa de los ciudadanos.

⁵ RAPONI riconosce la scarsità di studi esaustivi sulla grandezza ed effetti della frode fiscale, sottolineando la divergenza dei risultati che mostrano i pochi studi al riguardo: D. RAPONI, *La strategia de la Unión Europea contra el fraude fiscal*, in COLLADO YURRITA, M.A (et al.), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, 2008, p.14. La Commissione segnala che alcuni stati membri hanno stimato l'ammontare di tali perdite fino ad un 10% del proprio gettito netto di IVA. Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, COM 2004/260 definitivo. In uno studio più recente, considera il livello di divario in IVA del 18%, sebbene riconosce che non sempre viene causato dalla frode: relazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo sull'applicazione del Regolamento (UE) n.904/2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, SWD (2014) 39 def.

Con esas advertencias de partida, existe cierto consenso en la doctrina y las instituciones sobre cuáles son los principales modelos de fraude en IVA y en aduanas, destacando, por encima de todos, el fraude carrusel como un modelo de fraude que se relaciona directamente con la base europea del IVA.

Analizando, pues, los modelos de fraude en IVA, hemos de partir de que, sin perjuicio de que se puedan cometer en él fraudes burdos y generalizables a cualquier tipo de impuesto, se destaca la potencialidad del fraude en el impuesto que podemos denominar "endógeno", toda vez que es la propia estructura de funcionamiento del IVA la que lo posibilita.

Así, el primer tipo de modelos de fraude que aparece es aquél en el que desaparece uno de los sujetos intervinientes, en el sentido de que no cumple correctamente con sus obligaciones fiscales. Se trata, pues, de una serie de transacciones de aparente normalidad en la que el incumplimiento se produce por uno de los sujetos. Este es el modelo en el que, en su versión más detallada, aparece el conocido como fraude carrusel.

En el caso de este tipo de fraudes, un sujeto establecido en un país vende determinados bienes a un sujeto establecido en otro Estado miembro, de manera que el primero realiza una operación no gravada que permite la deducción del IVA soportado en adquisiciones anteriores. Por su parte, el adquirente realiza una adquisición intracomunitaria sujeta al IVA y deducible, entregando después a otro adquirente como entrega interna. Sin embargo, el sujeto que realiza la adquisición intracomunitaria desaparece sin cumplir sus obligaciones fiscales. Sin más, el sujeto que desaparece es quien ha incumplido, no habiendo relación en principio con el resto de sujetos. Sin embargo, ante la evidencia de la dificultad de hacer cumplir sus obligaciones tributarias a un sujeto que desaparece, surge la duda de si lo que realmente ha sucedido no es un añadido con ánimo defraudatorio a una operación más sencilla: la venta intracomunitaria del primer vendedor al destinatario final.

Es claro que la interposición de un sujeto que desaparece puede permitir un ahorro de los costes tributarios, lo que supondría ventajas para los sujetos intervinientes, pudiendo derivar en un ofrecimiento de productos a menor precio, a través de la rebaja producida en el IVA. Por ello, las dificultades no se limitan a determinar si el incumplimiento del operador que desaparece se debe extender a los demás sujetos que puedan actuar en connivencia, sino también si efectivamente todos los intervinientes habían acordado la comisión del fraude o sólo una parte de ellos⁶.

⁶ MIRANDA FUERTES, NAVASCUÉS AYBAR segnalano come cause che facilitano la frode il controllo a posteriori, la generazione di credito tributario attraverso fattura, la pluralità di amministrazioni tributarie, la diversità di lingue ed il fattore tempo. N. MIRANDA FUERTES, S. DE NAVASCUÉS AYBAR, *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo*, in *Cuadernos de Formación IEF*, 2012, p. 79-81.

Como añadidos de mayor dificultad al esquema anterior, ha de señalarse que pueden interponerse distintas empresas entre el vendedor y el destinatario final, empresas que se denominan generalmente pantalla y que, cumpliendo con sus obligaciones fiscales, dificultan la localización de toda la trama de fraude. Es más, si esas empresas pantalla son insolventes, en el caso de que se quiera extender a ellas la responsabilidad del sujeto que desaparece, se dificulta aún más el ingreso de la deuda tributaria que se pretende defraudar. Por lo demás, es posible que la circulación se produzca entre varios Estados miembros, repitiendo el esquema de fraude en cada adquisición intracomunitaria.

Esa necesidad de desaparición de un elemento de la cadena provoca que este tipo de fraude reúna una serie de características vinculadas al limitado tiempo de acción que tiene el operador antes de desaparecer y que se conecta claramente con los períodos de declaración del impuesto⁷.

En forma propia del fraude carrusel, que motiva su nombre⁸, los productos no van destinados a un adquirente final en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto al de la venta original, sino al mismo vendedor original, que vuelve a adquirir los productos que vendió, pero obteniéndolos ahora a un precio menor como consecuencia de la disminución de la deuda tributaria que ha producido la trama de fraude. Este fraude permite formas de ejecución en las que ni siquiera circulan las mercancías, produciéndose todo el negocio sobre el papel; o lo que realmente circulan son cajas vacías; todo lo que es posible gracias a la libertad de circulación sin controles en el marco europeo.

⁷ SANZ segnala che l'operatore "venderà il maggiore volume di merci possibili in un periodo di tempo breve (in definitiva, prima della sua sparizione)", segnalando inoltre una serie di circostanze comuni che riuniscono le merci sulle quali si opera la frode: "tipo elevato in detta Imposta; prezzo relativamente alto; facile trasporto; e bassi rischi commerciali, perché si tratta di merci chiamate ad una rivendita rapida". SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *La lucha contra el fraude "carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido: una perspectiva del Derecho comparado*, in COLLADO YURRITA, M.A. (e altri), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, 2008, p.314-15. A ciò può unirsi il mezzo di pagamento abitualmente utilizzato: in contanti o per bonifico pagato nello stesso giorno o in anticipo. I. MÉNDEZ CORTEGANO, J.A. PUJANTE GIL, *Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario*, in *Cuadernos de Formación*, 2008, p. 258.

⁸ A nostro parere, questo sarebbe propriamente la frode carosello, essendo piuttosto quella anteriore una frode in catena. Perfino alcuni autori, in maggiore precisione, considerano che la frode carosello è quella nel quale si ripete la circolazione che porta allo stesso venditore originale in varie occasioni. Tuttavia, come in tutti i casi, l'elemento importante è l'inadempimento di una delle parti della catena e, perfino, è più facile da scoprire quante più volte giri la stessa merce con l'intervento del venditore iniziale, (poiché, quando non ritorna a questo, può considerarsi una serie di vendite in catena dove la volontà di agire la frode potrebbe nascondersi nel senso economico dell'operazione, qualcosa di meno sottile nel caso del giro al venditore iniziale in varie occasioni), parleremo di frode carosello in generale per ogni operazione nella quale sparisce un elemento dalla catena, più con coraggio sintetico che di precisione definitiva. Sulle discrepanze al riguardo, può vedersi SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.; "La lucha contra el fraude "carrusel" ...", *op. cit.*, p. 313.

Con todo, los sujetos dispuestos a la comisión del fraude ejecutan modalidades cada vez más sofisticadas que permitan distraer la atención de la Administración tributaria. Así, por ejemplo, con la llamada “cruz belga”, en la que la cadena de ventas típica del carrusel se produce de manera correcta, sin desparación de operadores ni incumplimiento de las obligaciones fiscales. En esos casos, en cambio, el fraude se produce como consecuencia de que los distintos operadores inmersos en el fraude cometen otras operaciones fraudulentas que permiten la deducción de IVA, aplicándola al coste global de la mercancía que circula en fraude carrusel. En este último caso, pues, los fraudes de IVA exclusivamente nacionales permiten la realización de un fraude europeo: utilización de facturas falsas, fraude a través del régimen de estimación objetiva, etc.

Otra forma habitual del fraude de IVA a nivel transfronterizo es el que se basa en la emisión de declaraciones previas o de intención falsas. En tales casos, se pretende originalmente una operación entre dos empresas nacionales. Sin embargo, entre ambas se interpone una sociedad que declara falsamente ser un exportador habitual a través de una declaración previa. De esta manera, en vez de realizar la transmisión directamente, la empresa vendedora transmite al exportador habitual, obteniendo el derecho a la deducción. En cambio, la empresa interpuesta no cumple con sus obligaciones fiscales, dando lugar al fraude⁹.

Una forma distinta consiste en la aplicación ilícita del Régimen Especial de Bienes Usados, especialmente sobre vehículos, aprovechando el no gravamen de las adquisiciones intracomunitarias de vehículos nuevos, para no soportar IVA en la adquisición, mientras que en la venta sólo se aplica IVA sobre el margen de beneficio, en vez de sobre la totalidad del precio, a pesar de que este régimen no podría aplicarse sobre vehículos nuevos. A tal fin, se llega incluso a manipular el vehículo para conseguir modificar la condición del mismo.

Como se observa, en todos los casos relatados, es el propio esquema normativo del IVA el que provoca las formas de fraude especial enfocadas en transacciones internacionales. Ello no significa necesariamente que se persiga cometer el fraude para obtener una ventaja competitiva a nivel internacional, sino que es posible el recurso al mismo para obtener ventajas competitivas a nivel interno. Esto último añade nuevos problemas al enfoque del fraude, ya que puede estar alterándose artificialmente o lesionándose el conjunto de ingresos de un Estado para obtener una ventaja competitiva en otro Estado.

Es claro que, en ambas situaciones, el fraude en IVA provoca ventajas competitivas que afectan al libre mercado. Además, la erosión de los ingresos públicos puede motivar, a mediano o largo plazo, el aumento de la presión fiscal de los agentes económicos que operan conforme a la legalidad, a lo que se ha de añadir el aumento de obligaciones tributarias accesorias o formales que, al

⁹ F.MAROTTA, *El fraude del IVA. Análisis y acciones de oposición en Italia y en Europa*, (a cura di) HINOJOSA TORRALVO, J.J. (DIR.) e M.A. LUQUE MATEO, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, 2012, p. 453.

aplicarse de manera genérica, perjudican a los operadores que de por sí cumplen con sus obligaciones fiscales. Ello ha de ser tenido especialmente en cuenta en el juicio de las medidas de lucha contra el fraude, para intentar dirigir aquellas que aumentan las cargas fiscales directas o indirectas a los potenciales defraudadores y no al conjunto de operadores económicos¹⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, no puede olvidarse tampoco que, en ocasiones, el fraude en IVA no es cometido tanto para obtener una ventaja de reducción de costes, sino un acercamiento a situaciones de neutralidad entre empresarios cuando es la propia normativa la que provoca que la neutralidad haya sido tildada por la doctrina como mito¹¹.

Respecto al fraude aduanero, este puede sistematizarse en 3 modos: el incumplimiento absoluto de las obligaciones aduaneras a través del contrabando, la declaración falsa sobre lo importado, su valor o su origen; y la inclusión en un régimen aduanero distinto del realmente pretendido (o la salida del régimen contraviniendo la normativa).

El primer caso tiene que ver con la eficacia de los controles, pudiéndose dar tanto por los puntos habituales de entrada –con métodos de ocultamiento– como por puntos de entrada distintos a los habituales; si bien es cierto que estas técnicas suelen utilizarse más bien con bienes cuyo comercio está prohibido (por lo que no se produce fraude a las haciendas públicas, sino a los bienes jurídicos que provocan la prohibición) o cuyo comercio está sometido a imposición superior a la común de la mayoría de los bienes (provocando entonces fraude no sólo a efectos aduaneros, sino también para los tributos que recaen sobre su comercio en el seno de la Unión).

El segundo caso parte de la existencia de una declaración y una entrada por un punto habitual con control aduanero. Las principales causas son tanto las dificultades de control absoluto de las mercancías, que debe sustituirse por control muestral, como del control del auténtico origen de las mercancías, basado en la diferencia que establece el Código Aduanero entre origen preferencial y no preferencial y la burla de esta distinción a través de la localización de países de paso¹².

¹⁰ Così è riconosciuto dalla Commissione, stabilendo come principio della strategia di lotta contro la frode “il rispetto delle esigenze e delle aspettative delle imprese legittime, a cui, in particolare, non devono essere imposti oneri amministrativi eccessivi con costo di adempimento supplementari e deve essere garantita la certezza del diritto”. Comunicazione della Commissione, al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale Europeo, del 1 dicembre 2008, su una strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell'IVA nell'Unione Europea, COM(2008) 807 def.

¹¹ A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra “mito” e (perfettibile) realtà*, in A. DI PIETRO, T. TASSANI, *I principi europei del Diritto tributario*, Padova, 2014, p. 269 ss.

¹² Nonostante l'onere probatorio che può ricadere sul soggetto, ai sensi dell'art. 61 del Regolamento (UE) n. 952/2013, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione.

El tercero de los casos se antoja de más difícil realización, toda vez que los regímenes aduaneros especiales se someten a vigilancia, si bien en determinados casos, como los regímenes de tránsito y perfeccionamiento, la vigilancia aduanera no es continua, lo que permite, por ejemplo, ante la dificultad de medición exacta de la pérdida normal de determinados productos en los procesos productivos, una vía de entrada sin pago de derechos arancelarios de parte de ellos.

Debe recordarse en todos los casos que, siendo la cuestión aduanera de competencia exclusiva comunitaria respecto a su regulación, la aplicación de la misma se produce a través de cada uno de los Estados miembros. Esto en sí puede provocar distorsiones, ya que, si bien los procedimientos están unificados, las formas efectivas de control y la diversidad de órganos que realizan el control aduanero en cada Estado puede derivar en diferencias que faciliten el fraude por determinados puntos de entrada de la Unión Europea.

Además, la no coincidencia absoluta entre territorio de los Estados miembros de la Unión Europea y territorio aduanero, e incluso entre estos dos últimos y territorio de aplicación de la normativa europea sobre IVA, provoca mayores distorsiones aún, dificultando la posibilidad de control conjunto entre IVA y derechos aduaneros.

Como se observa, el fraude aduanero no adquiere formas especiales por la configuración propia de la Unión Europea, más allá de las especificidades de determinados regímenes aduaneros, por lo demás comunes. Sin embargo, sí se observan problemas más bien como consecuencia del status que se concede a las mercancías que han entrado en el territorio aduanero comunitario cumpliendo con las obligaciones que les corresponden: su situación de "libre práctica", que le concede el status de mercancía comunitaria¹³, por lo que se predica de ellas la libertad de circulación. Ello en sí permite el uso de puntos de entrada donde los controles sean más deficitarios. Pero, además, debe recordarse que el Código Aduanero Comunitario establece la presunción de mercancía comunitaria de toda mercancía que se encuentre dentro de la Unión, por lo que, una vez salvado el control aduanero, se dificulta la persecución del fraude¹⁴.

3. La respuesta habitual a la detección de fraude suele ser de una doble vía: de un lado, respuestas específicas a cada uno de los tipos de fraude mediante medidas nacionales o europeas normativas o aplicativas que lo eviten, de otro lado, la búsqueda de mecanismos de reforzamiento de la asistencia mutua entre los Estados. Así, por ejemplo, la Comunicación de la Comisión su una estrategia

¹³ Art. 201, co. 3, del Regolamento (UE) n. 952/2013, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione.

¹⁴ Art. 153, co. 1, del Regolamento (UE) n. 952/2013, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione.

coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell'IVA nell'Unione Europea¹⁵.

Sin embargo, un análisis más profundo de la eficacia exige analizar cómo interaccionan ambos tipos de respuesta, pues la eficacia de la asistencia mutua no sólo va a depender de su buen funcionamiento en sí, sino también de los instrumentos que se deriven del uso de la información obtenida que, a su vez, puede sugerir un cambio en el uso de dicha información.

No se debe olvidar, en ese análisis y en términos de eficiencia, el papel que desempeña el contribuyente que es sometido a procedimientos tributarios y el obligado tributario, en general, que debe responder a requerimientos de información, pues la utilidad de la información para el fin perseguido debe ser elemento esencial de análisis de la proporcionalidad en la exigencia de la información.

En ese sentido, aparece aquí un problema que la normativa europea apenas plantea y que, como efecto de la autonomía procedimental y del principio de equivalencia, puede quedar pendiente de determinación por parte de los Estados. Nos referimos a la cuestión de qué tipo de información puede ser objeto de un intercambio de información. La información de tipo personal pudiera verse protegida por la normativa europea sobre protección de datos personales. Sin embargo, esta protección tiene límites. En cambio, en el ámbito nacional, la obligación de suministrar información a las Administraciones tributarias –que, por lo demás, es la vía por las que estas la obtienen para proceder al intercambio de información– va a estar justificada por parámetros constitucionales unidos al deber de contribuir, lo que permite dar un concepto interno de información útil que delimite la extensión que debe tener la información¹⁶.

Debe tenerse en cuenta que la información a obtener no necesariamente está vinculada a un conocimiento previo de unos datos mínimos de la deuda tributaria afectada, sino que puede exigirse precisamente para conocer la existencia de la propia deuda. En el primer caso, la información puede ser más específica; sin embargo, en el segundo de los casos puede obtenerse información que resulte en la no existencia de deuda tributaria.

El reglamento 904/2010¹⁷, en el ámbito IVA, parece distinguir el tipo de información según se trate de información suministrada previa petición o sin

¹⁵ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale Europeo, COM(2008) 807 def.

¹⁶ Così, da un lato, ognuna delle Costituzioni nazionali ed la sua interpretazione della giurisprudenza delimiterà l'informazione che può ottenersi (quello che, per vie di reciprocità/equivalenza, colpisce lo Stato richiedente), e, da un'altro lato, la normativa europea su protezione di dati determinerà la cornice nella quale non sa ottenere né trasmettere l'informazione. Per un studio in profondità, Vid. F.FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, 2007.

¹⁷ Del Regolamento (UE) n.904/2010, del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e all lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.

petición. En el primer caso, el art. 7 hace una doble referencia. De un lado, señala que puede ser información “in relazione a uno o più casi specifici”, por lo pareciera que debe ser información atinente al menos a un caso específico. Sin embargo, de otro lado hace una remisión al objetivo declarado en el art. 1, que no es otro que assicurare l’osservanza di la legislazione relativa all’IVA. Estas referencias son, a nuestro juicio, demasiado generales, y deben reconducirse a la relevancia efectiva del dato para determinar deudas tributarias conocidas o por conocer.

En el segundo caso, relativo a información suministrada sin petición previa, el citado Reglamento se refiere a ello en el art. 13, respecto a la información espontánea. El art. 13 es mucho más concreto, al recoger las situaciones en las que se puede dar este intercambio. En ese sentido, exige que las informaciones “siano necessarie all’efficacia del sistema di controllo dello Stato membro di destinazione” –por lo que no basta ya con atinencia, sino que se requiere necesidad–, “motivo di credere che nell’altro Stato membro è stata o potrebbe essere stata violata la legislazione sull’IVA” o “rischio di perdita di gettito fiscale nell’altro Stato membro”.

En cambio, respecto al intercambio de información automática debe partirse del hecho de que se observa la tendencia cada vez mayor a sistemas de intercambio de este tipo, lo que redundaría en la mayor agilidad en el control tributario, pero tiene como contrapartida un menor cuidado en la protección de la información del contribuyente, toda vez que el intercambio automático presenta la mayor separación entre información y finalidad específica para la que se obtiene. En este punto, por tanto, se haría necesario discriminar niveles de acceso a la información (de menor a mayor extensión de la información dentro de un conjunto de datos relacionando) en función de la necesidad/utilidad de la información en el caso concreto. En cambio, el Reglamento 904/2010 no hace mención específica al respecto. Bien es cierto que se limita a señalar los supuestos en los que cabe la información automática, pero esto puede no ser suficiente.

Sería, por tanto, conveniente, en el ánimo unificador expuesto por el profesor Fernández Marín en el capítulo precedente, definir el tipo de información que puede ser objeto de intercambio y las garantías concretas de protección de datos personales que limitan esta información, especialmente en el caso de información automática acumulada en bases de datos.

Por lo demás, ante el aumento de acumulación de información en bases de datos inherente a los intercambios de información automáticos, se hace más necesario aún el análisis de la utilidad de las medidas a aplicar para el control del fraude frente a la carga de ceder información que pueda ser almacenada a disposición de las autoridades de todo Estado miembro.

A partir de ahí, comenzando a relacionar modelos de fraude y respuestas de contraste, en el caso del IVA es donde se muestran fraudes específicos de la especial configuración de las transacciones transfronterizas del impuesto. En ellas

se tiene como modelo común un incumplimiento en el momento de la operación transfronteriza, operación transfronteriza que incluso puede ser buscada para la obtención del beneficio indebido a través del propio fraude.

La Comisión ha impulsado medidas antifraude¹⁸, además de realizar propuestas en el Libro Verde sobre el futuro del IVA¹⁹. Muchas de ellas se refieren tanto a medidas de regulación material concreta como a planteamientos que inciden en los pilares fundamentales del IVA y en la eterna discusión entre tributación en origen y en destino. No obstante, aquí se atenderá sólo a las medidas efectivamente puesta en juego.

Así, si atendemos al fraude carrusel, dos son las principales medidas antifraude que se encuentran, si bien con una misma base y en un mismo sentido. La primera de ellas es la prohibición de deducción del IVA soportado/satisfecho para quien participa en una trama de fraude, por las cuotas que se hayan soportado precisamente como consecuencia del circuito comercial propio de la trama. La segunda, que se puede considerar una versión de la primera, es la regulación de un supuesto de responsabilidad bajo el que los destinatarios de los bienes se convierten en responsables de la deuda no ingresada por el operador de la trama que no cumple sus obligaciones fiscales. Ambas medidas afectan, por tanto, a los adquirentes sucesivos de los bienes desde el operador que incumple sus obligaciones fiscales.

Sin embargo, entre ambas medidas hay dos diferencias notables: la primera de ellas es que, en el caso de la prohibición de la deducción –y en la normalidad del circuito de fraude carrusel–, el importe de la cuota que no se puede deducir será menor que el importe de la cuota no ingresada, mientras que el supuesto de responsabilidad asegura el cumplimiento exacto de la obligación tributaria, siendo más neutra y eliminando totalmente el efecto del fraude; la segunda se refiere a los casos en los que el adquirente al que se le aplican se encuentra en un Estado miembro distinto al Estado en el que se ha producido el incumplimiento –en el caso más propio del carrusel, en el Estado del vendedor inicial–, de manera que existe un Estado perjudicado en sus ingresos –el Estado donde se ha producido el incumplimiento– y un Estado beneficiado en sus ingresos –minorando la deducción de un operador– que serían distintos. Esta solución, por tanto, no sería neutra desde el punto de vista de las haciendas públicas, salvo que se establecieran medios de compensación o que se piense en compensaciones indirectas fruto de la aplicación indirecta de la solución, encontrando el Estado perjudicado sólo utilidad en el efecto persuasivo general de la medida. Con todo, esta diferencia puede tener relevancia en la utilidad de la informa-

¹⁸ Ad esempio, Comunicazione della Commissione, del 22 febbraio 2008, al Consiglio, al Parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode, COM(2008)0109) def.

¹⁹ Comunicazione della Commissione, del 1 dicembre 2010, Libro Verde sul futuro dell'IVA verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente.

ción, pues un Estado estaría sometido a un procedimiento de intercambio de información para favorecer el ingreso de otro Estado por un perjuicio producido a él. Por lo demás, la diferencia entre tipos de gravamen en los distintos Estados puede provocar, a su vez, que no haya coincidencia entre lo no declarado en un Estado y lo que se prohíbe deducir en otro. Por todo ello, parece claro que debiera generalizarse la medida de responsabilidad y ceñir la medida de prohibición de deducción a aquellos supuestos en los que la medida de responsabilidad no resulte posible.

La coexistencia de ambas medidas provoca un problema añadido, ya que, si el Estado de origen pretende la aplicación de la responsabilidad al adquirente, a la vez que el Estado de destino le prohíbe la deducción, se produciría una situación desproporcionada contraria al fin de control del fraude y a la jurisprudencia del TJUE que requiere un tratamiento global de las tramas de fraude, que sea coherente para todos los sujetos implicados²⁰. Por lo demás, por lo que se refiere propiamente al intercambio de información, en caso de intercambio rogado, el Estado requerido (si este es el Estado de origen) podría alegar la aplicación interna de un sistema de responsabilidad para negar la utilidad de la información para el Estado requirente (si este es el Estado de destino), a la vez que podría solicitar información sobre el adquirente a este último. La mayor concordancia con el principio de neutralidad de la medida de responsabilidad evitaría el efecto contrario: que el Estado de destino negara la información al Estado de origen en base a la aplicación de la medida de no deducción. En fin, la existencia del intercambio de información permitiría a ambos Estados conocer la actuación del otro Estado (especialmente por el feedback previsto en el Reglamento 904/2010), por lo que la aplicación simultánea de ambas medidas podría entenderse como un incumplimiento voluntario de la jurisprudencia del TJUE. Todo lo anterior ser vería perjudicado en los casos de intercambio automático de información. Sin embargo, el problema dibujado no puede hacerse recaer sobre el intercambio automático, sino sobre la necesidad de armonizar la adopción de la medida de responsabilidad, para que se aplique globalmente, reduciendo el ámbito de aplicación de la medida de no deducción.

En todo caso, hay que tener en cuenta la jurisprudencia del TJUE sobre lo que se ha venido a denominar la teoría del conocimiento. Según ella, sobre la base de que toda limitación de la deducción o carga de deudas tributarias ajenas afectaría a la neutralidad, se admiten tales medidas de oposición al fraude cuando, de acuerdo a las circunstancias de cada caso concreto, se pruebe que el sujeto al que se le pretenden aplicar las medidas, hubiera debido o hubiera

²⁰ Sentenza della Corte di giustizia del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*. Benché riferite ad un'ipotesi distinta, la Corte di giustizia segnala che "ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato".

podido saber que se hallaba inmerso en una trama de fraude²¹. Esta prueba debe estar encaminada a la prueba en cada caso concreto, por lo que no cabe el establecimiento, en consecuencia, de sistemas de responsabilidad objetiva²².

Ello tiene, sin duda, consecuencias sobre el intercambio de información, pues la información útil será sólo la que tenga como finalidad comunicar el incumplimiento por parte de uno de los operadores de la trama, probar la relación entre el incumplidor y el sujeto al que se le pretenden aplicar las medidas, y probar su situación respecto al conocimiento de la trama de fraude en el modo en que establece la jurisprudencia europea.

En este sentido, Camarero García propone la creación de una base de datos tributaria y policial conformada por las identidades y números de identificación fiscal de operadores, administradores, apoderados, etc., tanto en el caso del operador jurídico que desaparece como del operador jurídico que adquiere –así como los sucesivos– como intermediarios hasta el operador final. Ello lo complementa con la propuesta de que la factura de entregas que procedan de una adquisición intracomunitaria, así como las sucesivas entregas, identifiquen no sólo al vendedor, sino también a los anteriores vendedores, hasta llegar a la adquisición intracomunitaria; así como con la obligatoriedad de declaración mensual y telemática de IVA para estos operadores, a fin de poder obtener la información más rápidamente. Es interesante la focalización sobre las entidades pantalla, pues limitaría también el tiempo en que se pueden utilizar, mayor por lo general que el tiempo de uso efectivo de las entidades que directamente

²¹ La Corte di giustizia ha stabilito in primo luogo quello che può denominarsi “teoria dell’innocenza”: un individuo passivo che compie i suoi obblighi fiscali non può essere danneggiato per l’esistenza priva di una trama di frode nella che non comunicava, come segnala la sentenza della Corte di giustizia del 12 gennaio 2006, causa C-354/03 e altri, *Optigen Ltd.*; nella che si affrettava già la “teoria della conoscenza”: ciò a meno che l’individuo passivo avesse potuto o avrebbe dovuto sapere dell’esistenza della frode, qualcosa che deve essere provato per l’Amministrazione tributaria, stabilita nella sentenza della Corte di giustizia del 6 luglio 2006, causa C-439, *Axel Kittel*. La sentenza della Corte di giustizia dell’ 11 maggio 2006, causa C-384/04, *FTI* applica questa stessa tesi allo stabilimento di misure di responsabilità. Può vedersi un’analisi dell’evoluzione di questa giurisprudenza in J.CAMARERO GARCÍA, *El “fraude carrusel” en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo*, in *Cuadernos de Colaboración IEF*, n.11/2010, p. 54-56.

²² La Legge regolatrice dell’IVA in Spagna ha stabilito una misura di responsabilità nel suo art. 87.Cinco. Tuttavia, è molto discutibile che sia rispettosa con la giurisprudenza sulla teoria della conoscenza, poiché, sebbene parte di stabilire come elemento della responsabilità il dovere o possibilità di conoscere del responsabile, obiettiva questo dovere/possibilità nell’esistenza di un prezzo anomalo, quello che è molto diverso dello studio secondo le circostanze del caso che esige la Corte di giustizia. *Vid.*, in questo senso, J.A. SANZ DÍAZ-PALACIOS, *La lucha contra el fraude “carrusel ...”, op. cit.*, p. 329-334. In un senso contrario, CAMARERO GARCÍA considera che una regolazione del genere protegge il principio di certezza giuridica. J.CAMARERO GARCÍA, *El “fraude carrusel” en el Impuesto sobre el Valor Añadido...*, *op.cit.*, p. 58.

incumplen²³. Tales medidas van referidas directamente a la información que se obtiene y la rapidez del intercambio.

No obstante, hay un elemento basilar en todo lo propuesto que no debe obviarse, como es la búsqueda de los operadores relacionados con el incumplidor, más allá de las dificultades siempre presentes a la hora de demostrar las intenciones de un operador. Por ello, todo lo anterior no debería hacer descartar las actuaciones de control sobre operadores intracomunitarios. La existencia de registros de operadores intracomunitarios debe conectarse con la información acumulada sobre tramas de fraude, atendiendo a las características comunes de los operadores que incumplen en tales tramas. Así, pueden destacarse como características comunes una forma societaria con capital mínimo de reciente creación o antigua e inactiva que ha cambiado recientemente de socios²⁴, con administradores de perfil poco idóneo y socios que suelen aparecer en distintas sociedades de este tipo y con medios escasos o inexistentes para el desarrollo de actividades²⁵. A partir de tales datos, que podemos denominar factores de riesgo, podría ser más proporcionado exigir un aval o un depósito en garantía previo a la incorporación al registro de operadores intracomunitarios que atender a las relaciones con terceros, en las que siempre podrá caber la duda sobre su implicación con el incumplidor²⁶. Debe tenerse en cuenta que los factores de riesgo en fraude carrusel son específicos y que el análisis debe realizarse desde dicha especificidad, a lo que debieran atender tanto el intercambio de información como los potenciales análisis sobre las bases de datos que se conformen con los datos cedidos por los Estados²⁷.

En el caso del fraude aplicado aprovechando el régimen especial de bienes usados, parece claro que la única vía de control sería un intercambio automático de información que identificara los datos de todo vehículo vendido en el régimen especial de vehículos, nuevos, de manera que pueda contrastarse que no sean adquiridos como vehículos usados, motivo que provoca el fraude. En

²³ J. CAMARERO GARCÍA, *El "fraude carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido...*, op. cit., p. 61-63. Le misure sono, senza dubbio, quanto meno degne di dibattito. Nel caso del database tributario e poliziesco, bisognerebbe servire le cause che motivano l'insoluto, perché questo può prodursi in occasioni per questioni di liquidità o cattivo funzionamento di un commercio che non dovrebbe pregiudicare da parte sua a nuove iniziative imprenditoriali.

²⁴ Al riguardo, è importante la previsione dell'art. 23 del Regolamento n. 904/2010, che prevede la cancellazione della partita IVA di operatori che dichiarano di non esercitare più la loro attività economica o che, di fatto, non la esercitano più.

²⁵ N.MIRANDA FUERTES, S. DE NAVASCUÉS AYBAR, *El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias...*, op.cit., p. 97-98.

²⁶ In questo senso, I. MÉNDEZ CORTEGANO, J.A.PUJANTE GIL, *Estrategia de lucha contra las tramas*, op.cit., p.260-261, distinguendo in primo luogo misure per controllare la dimissione nel registro come operatore intracomunitario ed in caso di compiere fattori di rischio, ma non potere negarsi la dimissione, applicare misure come dichiarazione mensile, esigenza di garanzie finanziarie, controlli posteriori al registro e sradicamento di imprese non attive.

²⁷ I. MÉNDEZ CORTEGANO, J.A.PUJANTE GIL, *Estrategia de lucha contra las tramas*, op.cit., p. 261-263.

particular, resulta interesante atender a los registros nacionales de vehículos que pueden identificar sus situaciones previas, y se hace indispensable la obligación, en caso de que se pretenda matricular un coche en un Estado miembro procedente de otro Estado miembro, de comunicar la identificación del proveedor²⁸.

Por lo que respecta al fraude a través de declaraciones de intento falsas, el control de la operación debiera partir de exigencia al vendedor de la documentación con la que se identifica el agente exportador, controlando en consecuencia las operaciones del agente exportador²⁹.

En todos los casos anteriores debe destacarse el esfuerzo del Reglamento 904/2010 por la celeridad, tanto por impulsar el uso de medios electrónicos por el intercambio de información como por señalar unos plazos no demasiado largos (como norma general, 3 meses³⁰) para responder con la mayor eficacia a tramas de fraude que se caracterizan por la volatilidad de los operadores interpuestos como elemento central del fraude a través de su incumplimiento.

Por su parte, la participación de funcionarios en otros Estados miembros y las investigaciones conjuntas parecen ser más adecuadas cuando, en el caso del fraude carrusel, la trama se desarrolla a través de diversos Estados miembros, lo que necesitaría de una investigación en diferentes sedes. En general, su aplicación permitiría un feed back instantáneo, pero, para su generalización debiera ser paso previo aclarar la medida a adoptar y el Estado que finalmente va a proceder a la recaudación de la deuda del responsable o a la negación de la deducción, en su caso.

En último lugar, respecto a los distintos fraudes aduaneros, el intercambio de información dentro de la Unión Europea debiera resultar útil en un doble sentido: controlar la efectiva aplicación del Código Aduanero Comunitario y controlar la relación de las operaciones gravadas por él mismo con el IVA. Sin embargo, no sólo no se han adoptado previsiones respecto de esto último, sino que más bien la normativa sobre intercambio de información aduanera y, en particular, el Reglamento (CE) nº 515/97³¹ limita el campo de acción al propio interés aduanero. Si bien podría acudir al Reglamento 904/2010 para obtener la información relevante a IVA, debería hacerse de manera rogada o simultánea, ya que la base de datos SID no permite el uso de los datos para otros fines dis-

²⁸ Sul caso italiano, Vid. F.MAROTTA, *El fraude del IVA. Análisis y acciones de oposición en Italia y en Europa*, in J.J. HINOJOSA TORRALVO, (DIR.), M.A.LUQUE MATEO, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, 2012, p. 446. Non si puo dimenticare che il Regolamento di esecuzione (UE) n. 79/2012 della Commissione, del 31 gennaio 2012, segnala informazione a scambiare senza richiesta sulla vendita di mezzi di trasporto nuovi nel suo art. 3.

²⁹ Vid. F.MAROTTA, *El fraude del IVA. Análisis y acciones de oposición en Italia y en Europa*, op.cit., p. 450.

³⁰ Art. 10 del Regolamento.

³¹ Regolamento (CE) n. 515/97, del Consiglio, del 13 marzo 1997, relativo alla mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri e alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganali e agricole.

tintos. Debería, por tanto, procurarse el uso del sistema SID también (tanto para obtener información como para insertar información) a autoridades administrativas que controlen el cumplimiento de obligaciones de IVA y de impuestos especiales. El control conjunto de aduanas, IVA e impuestos especiales reduciría la posibilidad de fraude en alguno de ellos o de la totalidad.

Debe destacarse, con todo, el sistema de protección de datos que ofrece el Reglamento 515/97, causante de la limitación anterior. En la idea unificadora que presenta este artículo, y en ausencia de normas de cooperación comunes, debería tomarse como referencia para la normativa al respecto de IVA, pues es especialmente cuidadosa en el ámbito del intercambio automático. En efecto, se define precisamente el concepto de información, recalándose su necesidad en el art. 24, así como la limitación de uso. Se podría objetar, no obstante, la utilidad de algún dato —en la proporcionalidad de la protección de la información— como el lugar y fecha de nacimiento (siendo realmente relevante la mayoría de edad y la nacionalidad) y el sexo.

El reconocimiento en el Reglamento 515/97 de la posibilidad de actuación en terceros países (o de intercambio de información de ellos obtenidos) es interesante tanto por el control de mercancías en otros países como sobre todo por la cuestión del país de origen. No obstante, su operatividad, con la presencia de agentes de la Comisión, va a depender de lo que permitan los convenios con otros países, siendo deseable un convenio de la Unión Europea con otros países más que depender de convenios concretos de Estados miembros.

Por último, la previsión del art. 16 del Reglamento, que permite expresamente el uso como medio de prueba de la información recibida, resulta especialmente importante para combatir la presunción de libre práctica, de manera que se pueda oponer en cualquier Estado en el que la mercancía se encuentre.

4. El desarrollo de la normativa sobre asistencia mutua en cada uno de los Estados, tanto a nivel regulatorio como aplicativo se muestra como fundamental para el correcto funcionamiento de la cooperación horizontal. Así, la Comisión Europea ha afirmado que: “a causa delle differenze a livello operativo fra gli Stati membri, gli autori di frodi possono avere l’opportunità di compromettere l’efficienza delle misure legislative comunitarie sottostanti, spostando le proprie attività verso quegli Stati membri che non hanno applicato le misure in questione in modo efficace”³².

En este apartado haremos una breve síntesis de cómo se ha adaptado la normativa de los Estados miembros a las obligaciones de asistencia mutua derivadas de la Unión Europea, atendiendo a las distintas posibilidades que, de forma más o menos común, recoge la normativa: intercambio rogado, intercambio

³² comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale Europeo, dell’1 dicembre 2008, su una strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell’IVA nell’Unione europea, COM (2008) 807 def.

espontáneo, intercambio automático, investigaciones conjuntas y operaciones de funcionarios de un Estado miembro en otro Estado miembro. Hemos tomado, a efectos muestrales, como referencia, a algunos de los Estados miembros. No nos detendremos, por cuestiones de extensión, en la normativa concreta que regula obligaciones específicas como el alta a efectos del sistema VIES, sino en el marco normativo genérico que permite la asistencia mutua.

Así, en el caso de España, debe recordarse en primer lugar que todos los procedimientos tributarios están unificados, principalmente a través de la Ley 38/2006, General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo. Por ello, las modificaciones que ha recibido esta norma para adaptarse a las obligaciones de asistencia mutua son de corte genérico e intentan insertarse de manera adecuada para dar cumplimiento aplicando los procedimientos habituales. A tal fin, se ha regulado de manera que puedan subsumirse en general cualquier obligación de asistencia mutua internacional, con continuas referencias a ella. En particular, se regula el deber de colaborar del ciudadano para obtener información relevante a efectos de asistencia mutua, incluyendo la correspondiente sanción por incumplimiento; la posibilidad de actuaciones conjuntas con funcionarios españoles en el extranjero y viceversa y la aplicabilidad de los derechos y garantías del obligado tributario también en casos de asistencia mutua. Es relevante la posibilidad de justificar una ampliación del plazo de las actuaciones tributarias justificada en la necesidad de recabar información de otros Estados. No obstante, esta previsión genérica no garantiza siempre la correcta adecuación de las especificidades y, en particular, pueden surgir problemas de la realización de actuaciones conjuntas con funcionarios extranjeros que actúen con autoridad en el Estado español³³.

En el caso de Italia, caracterizado por no tener una única norma procedimental, debe destacarse el Decreto Legislativo 14 agosto 2012, n. 149³⁴, que, al igual que en el caso español, persigue explícitamente la adaptación a la Directiva 2011/16/UE y, de igual manera, a pesar de que la norma europea no es aplicable a IVA y derechos aduaneros, la norma nacional se abre a todo tipo de deudas tributarias. Nombra diversas oficinas de enlace en función de la competencia para la gestión del tributo al que se refiere la información, al igual que una oficina central de enlace. El intercambio de información rogado se vertebra a través de la prevedibile rilevanza de la misma, presentando límites (como el secreto comercial, industrial o comercial) que no encajan del todo con la normativa europea, siendo clara la prevalencia de los Reglamentos respecto a IVA y aduanas en este caso. El intercambio de información espontáneo se limita a

³³ Vid. L.A MARTÍNEZ GINER, S. MORENO GONZÁLEZ, P.LAMPREAVE MÁRQUEZ, *Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente*, op. cit., p.24.

³⁴ Attuazione della Direttiva 2010/24/UE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure.

situaciones de rimborso³⁵, excluyendo explícitamente su aplicación a IVA. Se prevé, por lo demás, la presencia de funcionarios extranjeros, pero no con potestades.

La legislación tributaria de Portugal, en el aspecto procedimental, tiende a la uniformidad en un texto: La Lei Geral Tributaria³⁶. Esto no obsta la existencia de otros textos normativos que afectan al procedimiento. En ellos se encuentran referencias genéricas que permiten el cumplimiento de las obligaciones de asistencia mutua de origen europeo. Cabe destacar la previsión específica que permite ampliar el tiempo para la realización de los procedimientos de inspección y el reconocimiento de límite al deber de sigilo en caso de asistencia mutua, así como el valor probatorio de la información así obtenida. Así también, se ha adoptado una norma específica para la transposición de la Directiva 2011/16/UE: el Decreto-Ley nº61/2013. Sin embargo, en este caso, se ha seguido una transposición más estricta de la Directiva y se ha excluido de su ámbito de aplicación tanto el IVA como los derechos aduaneros.

La normativa francesa, por su parte, recoge su marco general sobre asistencia mutua en el Livre des Procédures Fiscales, especialmente tras las modificaciones provocadas por la Ley 2011-1978, instrumento de transposición de la Directiva 2011/16/UE³⁷. Se recoge un marco general no limitado al ámbito de la Directiva citada, sino que es aplicable a cualquier tipo de deuda tributaria. En particular, recoge la participación de funcionarios extranjeros con potestades, como la de interrogar, la llevanza de investigaciones conjuntas y el acceso telemático a bases de datos por autoridades extranjeras. Además, tanto en el *Livre* como en el *Code General des Impôts* utiliza la Directiva como parámetro para determinar el no sometimiento a obligaciones formales especiales o plazos de prescripción mayores a los sujetos establecidos en Estados con sistemas de información similares.

Respecto a Bélgica, se observan similitudes con Italia, al presentar una norma, base de transposición de la Directiva 2011/16/UE, que se aplica a la asistencia mutua para todas las deudas tributarias, a través de la Ley de 9 de enero de 2012. Como en el caso italiano, exceptiona la aplicación del IVA a la previsión de intercambio de información automática del art. 5. Prevé la presencia

³⁵ Come dichiara BUCCISANO, "L'ambito dello scambio di informazioni senza preventiva richiesta, non configura un vero e proprio obbligo, e resta da stabilire se possa ritenersi esteso ad ogni situazione nella quale uno Stato ritenga di possedere informazioni che potrebbero essere utili alla riscossione di un credito tributario di un altro Stato". A. BUCCISANO, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, p.174

³⁶ Decreto-Lei nº398/98.

³⁷ Nonostante, le modifiche hanno limitato a ricogliere la possibilità di attuazione di funzionari stranieri alla Francia. Per quello, la Commissione ha aperto una procedura per inadempimento alla Francia, che ha basato la sua difesa sulla adeguazione della normativa precedente. Di conseguenza, la Francia ha modificato il *Livre des Procédures Penales* attraverso la legge nº 2013-1279. *Vid.* <http://www.senat.fr/questions/base/2013/qSEQ131209916.html>.

de funcionarios extranjeros con funciones de asistencia. Con todo, en el caso particular del IVA, el art. 93 tercedies del Code TVA³⁸ contiene el marco general que permite el intercambio de información y la presencia de funcionarios extranjeros, si bien limitada a la recogida de información.

Como puede observarse, la mayoría de los Estados estudiados presentan un marco general correcto –con alguna excepción, sobre todo referida a la actuación de funcionarios extranjeros en el propio Estado– y han ido más allá de la Unión Europea respecto al tratamiento conjunto, utilizando el deber de transposición de la Directiva 2011/16/UE para crear o reforzar este marco. Ello no perjudica a la aplicación de las normas europeas al respecto sobre IVA y aduanas, toda vez que, de un lado, al tener carácter de Reglamento, son aplicadas directamente y, de otro lado, los Estados miembros han atendido a la similitud de estrategias generales sobre intercambio de información para crear un marco general más amplio del que exigía la Directiva, poniendo así de relieve, una vez más, la necesidad de adoptar de manera definitiva un texto único europeo que asuma el intercambio de información desde una perspectiva global.

Sin embargo, y excediendo la extensión de este trabajo, los principales problemas no se hallarán en la normativa de los Estados, sino en la aplicación real por parte de la Administración³⁹. En ese sentido, serían necesarios informes sobre el nivel y calidad de intercambio de información y operaciones conjuntas entre los Estados, que relataran la eficacia de la normativa europea y permitieran detectar la base de los problemas aplicativos⁴⁰. Ello se refiere a posibles distorsiones entre las características procedimentales de cada Estado⁴¹, que si

³⁸ Ley de 3 julio 1969.

³⁹ In questo senso, la Relazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo sull'applicazione del Regolamento (CE) n. 1798/2003, del Consiglio, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto, COM(2009) 0428 def. Sottolineava la necessità di prendere decisioni a livello direttivo, più da normativo, in ordine a fare più brevi i tempi di attuazioni e risposta, stabilendo che:

incidía en la necesidad de tomar decisiones a nivel directivo, más que normativo, que acorten los plazos de actuación y respuesta, señalando que "i dirigenti dovrebbero sensibilizzare di più i funzionari locali sulla necessità di trattare con priorità le richieste, gli uffici locali dovrebbero essere incoraggiati ad avere un contatto diretto con i punti di contatto negli altri Stati membri quando è necessario il chiarimento di talune richieste, inoltre dovrebbe essere destinato alla cooperazione amministrativa un congruo numero di personale e dovrebbe essere utilizzato il formato XML".

⁴⁰ Questo ruolo viene giocato dalla Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'applicazione del Regolamento (UE) n.904/2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, DOC SWD (2014) 39 final. Nonostante sia basata in un questionario inviato a funzionari dei diversi Stati membri, sembra affidabile al riguardo che l'utilizzo dei sistemi di scambio di informazioni fra gli Stati.

⁴¹ Così è sottolineato nella Relazione citata nella nota precedente. In particolare, sembra mancante una procedura specifica. Anche si dichiara la difficoltà di adempiere con il breve tempo di risposta (3 mesi), quello che dona importanza alla previsioni di allungare i tempi interni di scadenza in questi casi.

bien no debieran obstaculizar el cumplimiento de la normativa europea, pueden dificultarla en determinados casos. Así también, desde la distancia académica, se intuyen falta de incentivos y problemas de conocimiento e interés en estas actuaciones, que pueden restar tiempo dedicado a la resolución de problemas internos. Nos referimos, evidentemente, no tanto a las peticiones de información, como al suministro espontáneo de información o a las iniciativas de actuación conjunta, que parecen más adecuadas desde el impulso desde instancias europeas.

5. La cooperación horizontal entre Estados miembros de la Unión Europea debe valorarse como positiva y ha mostrado importantes desarrollos y resultados en los últimos años. Esto no obsta a la realidad de que sea necesario que venga reforzado con otro tipo de cooperaciones que se engargen con ella a fin de dar el mejor resultado posible. Sin embargo, debiendo ser la cooperación horizontal el punto de partida de toda cooperación, se hace necesario reforzar determinados aspectos para que ofrezca los mejores resultados posibles sin merma a la garantía del contribuyente cumplidor.

En toda revisión sobre la cooperación horizontal debe tenerse en cuenta los elementos en juego. Aparecen, así, tanto los intereses financieros de los Estados y de la Unión Europea como la necesidad de protección y trato justo al contribuyente honesto. Y ello debe ser visto en una triple perspectiva: en primer lugar, el fraude en sí supone inconvenientes para el contribuyente honesto, tanto por verse sometido a una más alta tributación compensatoria como por los efectos competitivos; en segundo lugar, debe atenderse a si el fraude puede ser atajado a través de mecanismos de cooperación en el control o, en cambio, debe sustituirse por medidas que van a aplicarse a todos los contribuyentes y no parten de un ideal entorno a la justicia, sino de una visión más práctica; y, en tercer lugar, el aumento de obligaciones formales y el respeto a los derechos y garantías del contribuyente, especialmente del que actúa de manera honesta.

Desde la perspectiva estricta de la cooperación horizontal, se requiere una unificación normativa que tome como referencia un bien jurídico complejo que tenga en cuenta todo lo anterior y que defina adecuadamente el objeto, las formas y los límites del intercambio de información; tanto en aquello que no consiga todo su potencial, como en aquello que suponen cargas desproporcionadas para el contribuyente. Esta unificación permitiría además una visión más global del control tributario que enlazara distintas deudas tributarias, haciendo el seguimiento continuo de determinadas operaciones o mercancías.

No es menos importante redefinir cuál será el resultado concreto de la información a obtener. Como se ha visto, la medida a aplicar puede no estar siempre clara e incluso puede ser contraproducente. Además, la medida y sus límites definen la información necesaria o de relevancia para el caso, limitando así la asistencia mutua al mínimo requerido.

Por lo demás, más allá de los cambios normativos, es necesario incentivar la aplicación de la asistencia mutua (especialmente en los casos de intercambio espontáneo o automático) entre los funcionarios de los Estados miembros, facilitándole el uso de los medios materiales al efecto y valorando el tiempo que se dedica a ello y que puede no redundar, de manera directa, en el beneficio del erario público propio. A ello podría resultar de utilidad también un procedimiento único, que permitiera la especialización de los funcionarios de enlace dentro de cada Estado miembro.

Del conjunto de medidas tomadas en una visión global y armónica dependerá conseguir que el marco de seguimiento sea cada vez más estrecho sobre un objetivo de partida imposible: la total erradicación del fraude.