

PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE  
FISCAL

# ÍNDICE DEL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

## Página

<b>I. PRESENTACIÓN.....</b>	<b>1</b>
1.    PRESENTACIÓN Y OBJETIVOS DEL PLAN.....	1
2.    CONSIDERACIONES PREVIAS .....	4
3.    ANTECEDENTES .....	8
4.    EXPERIENCIAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES .....	9
5.    MARCO CONCEPTUAL DE LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE.....	11
6.    RELEVANCIA DEL FENÓMENO DEL FRAUDE.....	14
7.    FRAUDE FISCAL E INCUMPLIMIENTO FISCAL .....	16
8.    COMPROMISO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA .....	19
9.    METODOLOGÍA .....	20
9.1. FASE INICIAL .....	20
9.2. ANÁLISIS DE LOS EXPERTOS.....	22
9.3. ELABORACIÓN DEL BORRADOR .....	23
9.4. INFORMACIÓN PÚBLICA.....	24
<b>II. PRINCIPALES LÍNEAS DE ACTUACIÓN.....</b>	<b>25</b>
1.    PLANTEAMIENTO.....	25
2.    PRINCIPALES LÍNEAS DE ACTUACIÓN .....	27
2.1. Refuerzo de la investigación .....	27
a) Sector inmobiliario .....	27
b) Tramas organizadas en el IVA.....	28
c) Tramas organizadas en los Impuestos Especiales.....	29
d) Prevención y lucha contra el blanqueo de capitales .....	29
e) Incrementar la colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado .....	29
f) Mayor presencia de la Agencia Tributaria fuera de las oficinas de la Administración.....	30

g)	Mayor atención a los expedientes de delito fiscal .....	30
h)	Ingeniería fiscal.....	31
i)	Seguimiento de los contribuyentes de riesgo.....	32
j)	Prevención del fraude en la fase de recaudación .....	32
2.2.	Otras líneas de actuación .....	33
a)	Actuaciones preventivas .....	33
b)	Educación tributaria y comunicación externa.....	33
c)	Nuevos servicios a los contribuyentes .....	34
d)	Información para el control .....	34
e)	Revisión de los regímenes objetivos de tributación.....	34
f)	Presencia de la Agencia Tributaria ante los presuntos incumplidores .....	35
g)	Control de las devoluciones.....	35
h)	Medidas organizativas para reforzar la coordinación interna y la integración funcional .....	36
i)	Alianzas institucionales .....	36
j)	Medidas normativas .....	37

### **III. ÁMBITOS DE ACTUACIÓN ..... 38**

1.	INFORMACIÓN Y ACTUACIONES PREVENTIVAS .....	38
	INTRODUCCIÓN.....	38
1.1.	INFORMACIÓN PARA EL CONTROL .....	39
1.2.	EDUCACIÓN TRIBUTARIA Y COMUNICACIÓN EXTERNA GENERAL .....	41
1.3.	COMUNICACIÓN EXTERNA ESPECÍFICA SOBRE LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE.....	43
1.4.	CONSULTAS TRIBUTARIAS.....	45
1.5.	PROGRAMAS DE AYUDA PARA LIBROS-REGISTRO .....	45
1.6.	ESTANDARIZACIÓN DE FICHEROS .....	46
1.7.	ESTRATEGIA EN RELACIÓN CON LOS CONTRIBUYENTES QUE INICIAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS .....	47
1.8.	ACUERDOS DE ENTENDIMIENTO .....	48
1.9.	COLABORACIÓN SOCIAL EN LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE ....	49

<b>2. ALIANZAS INSTITUCIONALES .....</b>	<b>51</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>51</b>
<b>2.1. RELACIONES CON LOS ÓRGANOS DE LA SECRETARÍA           GENERAL DE HACIENDA .....</b>	<b>52</b>
<b>2.2. RELACIONES CON OTROS ÓRGANOS DEL MINISTERIO DE           ECONOMÍA Y HACIENDA .....</b>	<b>54</b>
<b>2.3. RELACIONES CON EL SERVICIO EJECUTIVO DE LA COMISIÓN           DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES E           INFRACCIONES MONETARIAS (SEPBLAC) .....</b>	<b>56</b>
<b>2.4. RELACIONES CON LA ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO .....</b>	<b>56</b>
<b>2.5. RELACIONES CON LA FISCALIA Y LA AUTORIDAD JUDICIAL....</b>	<b>58</b>
<b>2.6. RELACIONES CON OTROS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN           DEL ESTADO Y OTRAS INSTITUCIONES.....</b>	<b>60</b>
<b>2.7. RELACIONES CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE           RÉGIMEN COMÚN Y LAS CIUDADES CON ESTATUTO DE           AUTONOMÍA.....</b>	<b>62</b>
<b>2.8. RELACIONES CON LAS HACIENDAS FORALES .....</b>	<b>63</b>
<b>2.9. RELACIONES CON LAS CORPORACIONES LOCALES .....</b>	<b>63</b>
<b>3. TRAMAS ORGANIZADAS DE FRAUDE AL IVA E IMPUESTOS ESPECIALES EN OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS.....</b>	<b>65</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>65</b>
<b>3.1. COORDINACIÓN DE LAS ACTUACIONES Y MEDIOS           DISPONIBLES .....</b>	<b>68</b>
<b>3.2. MEDIDAS PREVENTIVAS.....</b>	<b>69</b>
<b>3.3. MEDIDAS DE DETECCIÓN PRECOZ DEL FRAUDE .....</b>	<b>73</b>
<b>3.4. MEDIDAS PARA COMBATIR Y EXPULSAR A LOS           DEFRAUDADORES.....</b>	<b>78</b>
<b>3.5. MEDIDAS TENDENTES A LA RECUPERACIÓN DE CUOTAS           DEFRAUDADAS .....</b>	<b>86</b>
<b>3.6. PARTICULARIDADES EN LAS TRAMAS ORGANIZADAS DE           FRAUDE A LOS IMPUESTOS ESPECIALES .....</b>	<b>87</b>
<b>3.7. SEGUIMIENTO DE LA ESTRATEGIA E INDICADORES DE           RESULTADO .....</b>	<b>89</b>
<b>3.8. COMUNICACIÓN INTERNA Y EXTERNA DE LA ESTRATEGIA.....</b>	<b>90</b>

<b>4. EL FRAUDE EN EL SECTOR INMOBILIARIO.....</b>	<b>91</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>91</b>
<b>4.1.    MODELO GENERAL DE CONTROL SOBRE EL SECTOR             INMOBILIARIO.....</b>	<b>95</b>
<b>4.2.    CONTROL DE LAS RECALIFICACIONES Y URBANIZACIONES DE             TERRENOS.....</b>	<b>99</b>
<b>4.3.    CONTROL DE LA PROMOCIÓN DE EDIFICACIONES.....</b>	<b>101</b>
<b>4.4.    CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN.....</b>	<b>104</b>
<b>4.5.    CONTROL DE TRANSMISIONES ENTRE PARTICULARES DE             INMUEBLES DE SEGUNDA MANO E INVERSIONES DE             PARTICULARES.....</b>	<b>107</b>
<b>4.6.    CONTROL DE ARRENDAMIENTOS POR PARTICULARES.....</b>	<b>108</b>
<b>4.7.    CONTROL DE OPERACIONES INMOBILIARIAS DE NO             RESIDENTES.....</b>	<b>110</b>
<b>4.8.    CONTROL DE LA INTERMEDIACIÓN INMOBILIARIA Y             FINANCIACIÓN HIPOTECARIA.....</b>	<b>112</b>
<b>4.9.    CONTROL DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES Y EL             BLANQUEO DE CAPITALS.....</b>	<b>113</b>
<b>4.10.   CONTROL DE LOS INCENTIVOS FISCALES.....</b>	<b>114</b>
<b>5. EL FRAUDE EN EL COMERCIO EXTERIOR.....</b>	<b>117</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>117</b>
<b>5.1.    CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS SIN CONTROL DE LA             ADMINISTRACIÓN ENTRE DIFERENTES ESTADOS DE LA UNIÓN             EUROPEA.....</b>	<b>118</b>
<b>5.2.    UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES PANTALLA EN OPERACIONES DE             COMERCIO EXTERIOR.....</b>	<b>119</b>
<b>5.3.    BLANQUEO DE CAPITALS.....</b>	<b>119</b>
<b>5.4.    CONTRABANDO DE CIGARROS PUROS.....</b>	<b>120</b>
<b>5.5.    IMPORTACIONES PROCEDENTES DE ASIA.....</b>	<b>121</b>
<b>5.6.    FALSIFICACIÓN DE MARCAS, ECONOMÍA SUMERGIDA Y OTROS             FRAUDES EN RELACIÓN CON EL COMERCIO EXTERIOR.....</b>	<b>121</b>
<b>6. INGENIERÍA FISCAL Y FRAUDE EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....</b>	<b>123</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>123</b>
<b>6.1.    NEGOCIOS ANÓMALOS.....</b>	<b>124</b>
<b>6.2.    PARAÍSOS FISCALES.....</b>	<b>126</b>

6.3.	TERRITORIOS DE BAJA TRIBUTACIÓN .....	128
6.4.	COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA .....	129
6.5.	PARTICIPACIÓN EN ORGANISMOS INTERNACIONALES .....	131
7.	ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS DETECTADOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES Y DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.....	133
	INTRODUCCIÓN.....	133
7.1.	UTILIZACIÓN DE LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN DE FORMA ABUSIVA .....	134
7.2.	AJUSTES TÉCNICOS EN LA APLICACIÓN DE LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN .....	135
7.3.	CONTROL DE LOS RENUNCIANTES A LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN .....	136
7.4.	CONTROL DE LOS CONTRIBUYENTES EXCLUIDOS DE LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN .....	137
7.5.	CONTROL DE LOS CONTRIBUYENTES QUE APLICAN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA EN EL IRPF Y DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS QUE APLICAN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	138
7.6.	CONTROL DE DIFERIMIENTOS DE INGRESOS .....	139
8.	MEDIDAS COMPLEMENTARIAS PARA REFORZAR LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE.....	141
	INTRODUCCIÓN.....	141
8.1.	REFLEJO EN LAS APLICACIONES INFORMÁTICAS DE LAS ACTUACIONES DE LAS DISTINTAS ÁREAS .....	141
8.2.	SEGUIMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES INSPECCIONADOS	143
8.3.	EXPEDIENTES CON DILIGENCIAS JUDICIALES.....	144
8.4.	FRAUDES RELATIVOS A LOS IMPUESTOS ESPECIALES .....	145
8.5.	ACTUACIONES FRENTE A LOS CONTRIBUYENTES ILOCALIZABLES.....	147
8.6.	ACTUACIONES ANTE LAS DESLOCALIZACIONES INTERIORES FICTICIAS DE CONTRIBUYENTES.....	149
8.7.	CARNET DE IDENTIFICACIÓN FISCAL .....	150
8.8.	CONTROL DE LAS DEVOLUCIONES.....	150

8.9.	SANCIONES NO PECUNIARIAS .....	152
8.10.	CONTROL DE CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS .....	153
8.11.	COMPROBACIÓN DE GRUPOS ECONÓMICOS .....	154
8.12.	CONEXIÓN DEL TRABAJO DE LAS UNIDADES DE GESTIÓN DE GRANDES EMPRESAS PARA LA SELECCIÓN DE ENTIDADES A INSPECCIONAR .....	155
8.13.	CONTROL DE LA DEDUCIBILIDAD DE PROVISIONES DE CARTERA .....	156
8.14.	CONTROL DE ADQUISICIONES DE PARTICIPACIONES INTRAGRUPPO FINANCIADAS MEDIANTE PASIVOS FINANCIEROS .....	157
9.	EL FRAUDE EN LA FASE RECAUDATORIA .....	159
	INTRODUCCIÓN .....	159
9.1.	FRAUDES DE ESPECIAL GRAVEDAD.....	160
9.1.1.	Ocultación de bienes y vaciamiento patrimonial .....	160
9.1.2.	Actuaciones fraudulentas cuyo objeto es evitar la derivación de responsabilidad a los verdaderos responsables .....	161
9.1.3.	Utilización de entramados de sociedades .....	162
9.1.4.	Actuaciones sobre contratistas y subcontratistas .....	163
9.1.5.	Actividad de las entidades dedicadas a la creación de sociedades (nidos de sociedades) .....	164
9.1.6.	Creación de cadenas de sociedades sucesivas por las mismas personas .....	165
9.1.7.	Presentación sistemática de declaraciones sin ingreso de la deuda .....	166
9.1.8.	Deslocalización de contribuyentes.....	167
9.2.	OTRAS MEDIDAS DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE EN RECAUDACIÓN.....	169
9.2.1.	Determinación del riesgo .....	169
9.2.2.	Obtención de información patrimonial actualizada .....	170
9.2.3.	Embargo de bienes muebles .....	172
9.2.4.	Desarrollo de procedimientos informáticos que permitan mejorar la eficacia de los embargos.....	173

9.2.5.	Replanteamiento de los mecanismos tradicionales de colaboración entre los órganos liquidadores y recaudación.....	174
9.2.6.	Fraudes efectuados por sociedades carentes de patrimonio .....	175
<b>10.</b>	<b>MEDIDAS ORGANIZATIVAS Y DE COORDINACIÓN INTERNA E INTEGRACIÓN FUNCIONAL.....</b>	<b>177</b>
	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>177</b>
10.1.	DELEGACIÓN CENTRAL PARA GRANDES CONTRIBUYENTES	180
10.2.	OFICINA NACIONAL DE INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE .....	181
10.3.	COLABORACIÓN POLICIAL CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	182
10.4.	REFORZAMIENTO DEL SERVICIO JURÍDICO .....	182
10.5.	REGIONALIZACIÓN DEL CONTROL EN EL ÁMBITO TERRITORIAL.....	183
10.6.	PAPEL DE LAS ADMINISTRACIONES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.....	184
10.7.	COORDINACIÓN INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA– ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES .....	185
10.8.	COORDINACIÓN INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA – GESTIÓN TRIBUTARIA .....	186
10.9.	COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN CON LOS ÓRGANOS LIQUIDADORES .....	187
<b>11.</b>	<b>MEDIDAS DE APOYO PARA LA APLICACIÓN DEL PLAN.....</b>	<b>189</b>
	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>189</b>
11.1.	COMUNICACIÓN INTERNA.....	190
11.2.	CULTURA CORPORATIVA.....	191
11.3.	REDEFINICIÓN DE LA PLANIFICACIÓN.....	192
11.4.	CUADRO DE MANDO ESTADÍSTICO .....	193
11.5.	ADECUACIÓN Y SOPORTE INFORMÁTICO.....	194
11.6.	INFORMES DE CONTROL INTERNO Y EXTERNO.....	194
11.7.	REDUCCIÓN DE LA LITIGIOSIDAD.....	195
<b>IV.</b>	<b>MEDIDAS NORMATIVAS .....</b>	<b>197</b>



# **I. PRESENTACIÓN**

## **1. PRESENTACIÓN Y OBJETIVOS DEL PLAN**

El Plan que se presenta pretende mejorar la eficacia en la prevención del fraude fiscal.

Este objetivo es una necesidad, en la medida en que el fraude distorsiona la actividad de los distintos agentes y condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales, y al tiempo una demanda de la sociedad, por lo que representa de insolidaridad, tal y como se pone de manifiesto en las encuestas del CIS. Por otra parte, los comportamientos defraudatorios suponen una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores puesto que de otra forma no se podría mantener el gasto público.

Para su cumplimiento, se elabora una estrategia que se estructura en dos niveles. El primero, global, en el que se plantea la corrección de problemas estructurales y se establecen unos principios básicos de actuación. El segundo, supone la definición de medidas específicas en función de la problemática de la tipología del fraude.

El Plan parte de una premisa: la gran mayoría de los obligados tributarios cumple con sus obligaciones fiscales, por lo que se les deben prestar servicios de ayuda al cumplimiento voluntario. Además, el Plan se configura como una herramienta estratégica dirigida a los incumplidores, a los insolidarios, que con su comportamiento, no sólo perjudican los intereses de la Hacienda Pública y con ello los de la mayoría, que cumple sus obligaciones fiscales, sino que también introducen un factor de competencia desleal en el sector en que se mueven y, en resumen, en la economía española.

Con el objeto de superar las debilidades de anteriores Planes de Prevención del Fraude, que en la práctica no han sido todo lo operativos que sería deseable, este Plan se complementará con una revisión integral del sistema de objetivos de la Agencia Tributaria, el diseño de un cuadro de mando que permita el seguimiento y la toma de decisiones en cada momento, y la extensión de los objetivos a la organización tomando en consideración el ámbito de actuación concreto.

Con este planteamiento se pretende que el Plan sea operativo para orientar las decisiones y las actuaciones de la Agencia Tributaria. Con esta finalidad, el documento actual se complementará con un calendario de aplicación, la priorización de las distintas medidas, la designación de responsables concretos para su ejecución y asignación de los recursos implicados en su desarrollo.

En este contexto, se hace imprescindible adecuar la organización a la estrategia que se plantea y se recoge la necesidad de implicar a toda la organización generando una cultura corporativa que permita la unidad de acción.

El Plan se ha confeccionado en base a una serie de principios y criterios, que se pueden concretar en:

*Carácter estratégico*, porque permite orientar la toma de decisiones, se fundamenta en la experiencia de la Agencia Tributaria, se efectúa un importante trabajo de síntesis y se desarrollará en un horizonte temporal de medio plazo.

*Planificación global*, se considera la Agencia Tributaria en su conjunto, así como las relaciones de ésta con los distintos ámbitos institucionales,

Administración Central y Territorial, Unión Europea, y se pone de manifiesto la necesidad de intercambiar información en el ámbito internacional.

*Flexible*, es abierto y se irá adaptando a la realidad del fraude en cada momento.

*Disuasión del fraude*, actuaciones fuera de las oficinas de la Administración, educación ciudadana y profundización en líneas de asistencia al contribuyente, intensificando esta línea de actuación en relación con los nuevos empresarios o emprendedores.

*La investigación como referencia*, se lleva a cabo un planteamiento integrador de los diferentes servicios, de puesta en común, para alcanzar una mayor eficacia en las labores de investigación. Adicionalmente, se apuesta por las nuevas líneas de investigación y su puesta en común a toda la organización.

*La información como condicionante de éxito*, se pretende aproximar la obtención de información al momento en que se producen los hechos y se hará más operativo y eficaz el acceso a la información dentro de la propia Agencia Tributaria.

*Fomento del trabajo en equipo*, se establecen mecanismos de coordinación en base a líneas directrices y guías de actuación y extensión de los resultados de la investigación al conjunto de la organización.

*Unidad de acción*, se fomenta la eficiencia en las actuaciones de comprobación, estableciendo las bases para vertebrar adecuadamente

las comprobaciones de gestión con los trabajos de inspección, y con una presencia sistemática de las necesidades para mejorar la eficacia recaudatoria.

*Implicación de los recursos humanos en la ejecución del Plan*, a estos efectos se establece la necesidad de avanzar en el desarrollo de una cultura corporativa, de formación continua y se da valor a la defensa jurídica como respaldo en el compromiso de los funcionarios en la prevención del fraude.

*Adecuación de la organización*, las medidas operativas se complementan con reformas organizativas que tienen por objeto lograr una mayor eficacia y eficiencia en el desarrollo de las actuaciones de la Agencia Tributaria.

## **2. CONSIDERACIONES PREVIAS**

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, se ocupa de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, así como de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomienda por Ley o por convenio.

Por tanto, corresponde a la Agencia Tributaria aplicar el sistema tributario de tal forma que se cumpla el principio constitucional en virtud del cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

El objetivo esencial de la Agencia Tributaria lo constituye el fomento del cumplimiento voluntario por los ciudadanos de las obligaciones fiscales. Para ello desarrolla dos líneas de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control.

En los últimos años, la generalización de los servicios de ayuda a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la mejora permanente de la calidad de estos servicios, ha permitido que la Agencia Tributaria esté considerada como una Administración de referencia en todo el mundo en la prestación de servicios a los contribuyentes.

La amplísima difusión de los programas de ayuda para la presentación de las declaraciones confeccionadas por la Agencia Tributaria, el envío a los contribuyentes de la información en poder de la Administración para facilitarles la confección de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la elaboración de borradores de declaración para su confirmación por los contribuyentes de dicho impuesto, la extensión de los servicios telefónicos y telemáticos, la generalización de la presentación telemática de las declaraciones y la agilización de las devoluciones, son algunos ejemplos que explican las razones de la valoración claramente positiva que merecen los servicios de atención al ciudadano de la Agencia Tributaria.

Ilustra esta afirmación el hecho de que un 69,3 % de los ciudadanos considere como buenos los servicios de información y de atención al contribuyente que presta la Agencia Tributaria (Estudio del CIS sobre Opinión pública y política fiscal 2004), porcentaje especialmente significativo teniendo en cuenta la complejidad inherente al sistema tributario y a las obligaciones que de él se

derivan y el carácter ingrato que conlleva para el ciudadano cualquier procedimiento relacionado con la detracción de ingresos de su patrimonio.

A mayor abundamiento, el 82,8 % de los contribuyentes se consideran satisfechos o muy satisfechos por el trato recibido en la Agencia Tributaria cuando se han relacionado con ella, según el estudio mencionado. Y es especialmente significativo que un 51,1 % consideren que el trato ha mejorado respecto del que se prestaba hace cinco años (sólo un 3,3 % estima que ha empeorado).

En consecuencia, en materia de información y asistencia al contribuyente, la Agencia Tributaria debe mantener y profundizar las líneas de actuación puestas en marcha desde su creación, renovando su compromiso de mejora de la calidad de los servicios prestados, con atención a las posibilidades que ofrecen los avances tecnológicos e intentando anticiparse a las nuevas necesidades que se les puedan plantear a los ciudadanos.

Sin embargo, la valoración indudablemente positiva que merecen los servicios de información y asistencia al ciudadano no se ve acompañada de una valoración similar cuando se trata de la otra línea básica de actuación de la Agencia Tributaria: el control tributario y la lucha contra el fraude fiscal.

En efecto, continuando con el estudio del CIS que se ha citado con anterioridad, únicamente un 42,6 % de los españoles cree que la Administración hace muchos o bastantes esfuerzos en la lucha contra el fraude frente a un 43,2 % que opina que los esfuerzos son pocos o muy pocos.

Estos datos son especialmente llamativos si se considera que un 58,7 % de los ciudadanos piensa que el fraude fiscal es mayor o igual que hace cinco años, mientras que tan solo un 20,4 % entiende que el fraude ha disminuido en dicho

período. En cualquier caso, esta percepción del fraude disminuye cuando se pregunta a los ciudadanos por su entorno personal y familiar, por lo que hay que relativizar los datos.

Por otra parte, la generalización de los procedimientos de control extensivo, basados en la explotación sistemática de la información a disposición de la Administración y en el uso intensivo de medios informáticos, ha convertido a los contribuyentes con rendimientos sometidos a retención y a los declarantes con errores e incumplimientos fácilmente detectables en destinatarios de buena parte de las actuaciones de comprobación.

A ello ha contribuido que las actuaciones inspectoras, por definición selectivas, no han sido orientadas, con el grado de prioridad necesario, a la investigación. Tampoco se ha producido, en la medida deseable, una reacción suficiente frente a la cada vez más frecuente aparición de fraude en la fase de recaudación de las deudas tributarias.

En definitiva, el esfuerzo realizado y los resultados obtenidos en el área de atención al ciudadano no han tenido su correspondencia en el área de control, cuyas prioridades no han sido correctamente definidas, apreciándose una insuficiente adaptación a la realidad económica y a la evolución del fraude.

En consecuencia, la Agencia Tributaria en cumplimiento de los fines que se establecen en su ley de creación, debe replantear su estrategia de prevención y control del fraude fiscal, razón por la cual se ha analizado en profundidad entre sus distintos órganos su modelo de prevención del fraude y de control tributario, siendo el presente documento el resultado de este análisis.

El Plan de Prevención del Fraude fija los criterios básicos para la planificación de las actuaciones de comprobación e investigación de la Agencia Tributaria y

establece las líneas prioritarias de actuación en materia de control tributario, para lo cual se define un conjunto de medidas normativas, operativas, procedimentales, organizativas y de coordinación interna y externa. Estas medidas se materializarán en los próximos años, desde 2005, en el Plan anual de control previsto en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyos criterios generales serán objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado.

### **3. ANTECEDENTES**

Desde su creación, la Agencia Tributaria ha elaborado diversos documentos de planificación estratégica que pueden citarse como antecedentes del presente Plan de Prevención del Fraude.

En 1994, como resultado de los trabajos de una Unidad Especial designada al efecto, se presentó un Estudio sobre el Fraude en España, que no se circunscribió al fraude fiscal, puesto que también dedicó su atención a otras fórmulas de fraude: a la Seguridad Social, en la percepción de subvenciones, ayudas y subsidios, etc.

En 1996 se publicó en el Boletín Oficial del Estado un Plan Bienal de Lucha contra el Fraude, esta vez limitado al ámbito tributario.

En 1998 se presentó el Plan de Modernización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, entre otras cuestiones, analizó el modelo de control del cumplimiento tributario. Por su parte, el Programa Director de Control Tributario, aprobado en 1999, efectuó la planificación estratégica de las actuaciones de control para los ejercicios 1999 a 2002. Estas estrategias son las que conforman el Plan General de Control Tributario de la Agencia



Tributaria, cuyas directrices generales son publicadas en el Boletín Oficial del Estado.

Por tanto, aunque desde 1996 han existido diversos documentos de planificación estratégica en materia de control tributario, no se ha vuelto a aprobar desde entonces ningún Plan integral de prevención y corrección del Fraude.

El fraude no es, sin embargo, un fenómeno estático. La economía está en permanente evolución y surgen nuevas modalidades de fraude. Además, los defraudadores adaptan su comportamiento en función de los sistemas de control existentes, por lo que, si éstos permanecen invariables, la eficacia de los controles se reduce. En consecuencia, parece necesario revisar en profundidad el modelo de control con el que cuenta la Agencia Tributaria y sus prioridades en un entorno económico y social que se ha modificado sustancialmente en los últimos años. Por ello, además, la Agencia Tributaria se compromete a ir adaptando el modelo de control a las nuevas modalidades de fraude que se vayan planteando.

#### **4. EXPERIENCIAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES**

En los últimos años las Administraciones tributarias de los países más avanzados están adoptando estrategias de reforzamiento de la prevención del fraude. Si durante los años 90 y hasta principios de esta década el énfasis era el servicio al contribuyente, actualmente se aprecia un desplazamiento hacia los aspectos relacionados con el control tributario.

En esta misma línea, la Organización Mundial de Aduanas está dirigiendo sus esfuerzos en los últimos tiempos a los problemas del control tributario y

seguridad en la cadena logística internacional, fomentando la elaboración de convenios de colaboración aduanera entre los Estados en ella integrados.

Dentro del área de la Unión Europea los nuevos esfuerzos se dirigen a tratar de cerrar las brechas en los sistemas de control que originó la supresión de los controles fronterizos intracomunitarios y la plena libertad de movimiento de personas, bienes y capitales.

Aparte de las iniciativas comunitarias, muchos de los Estados están tratando de desarrollar nuevos enfoques. Sólo a título de ejemplo, en Bélgica se ha creado un Centro Nacional de Investigación del Fraude y en Alemania una Unidad de Coordinación de la Inspección con la Policía Fiscal.

Fuera del ámbito de la Unión Europea, la OCDE está prestando una atención creciente a los problemas ligados al control tributario; ha creado un área de trabajo a través del Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en la lucha contra la evasión y el fraude.

El Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (I.R.S.) ha elaborado un Plan Estratégico 2005-2009 donde se aprecia el cambio hacia un mayor énfasis en el control tributario. Áreas como el abuso de la norma, los esquemas de defraudación con la utilización de paraísos fiscales, y el establecimiento de buenas prácticas y normas de comportamiento para los profesionales del campo tributario reciben una atención prioritaria.

Otras administraciones del área anglosajona, como Canadá o Australia, están desarrollando también iniciativas en este campo.

El Plan de Prevención del Fraude se enmarca, por tanto, en esta tendencia general y pretende aprovechar las experiencias de otras Administraciones. Se trata de utilizar, con las debidas adaptaciones, las mejores prácticas desarrolladas por las Administraciones más avanzadas.

## **5. MARCO CONCEPTUAL DE LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE**

A la Agencia Tributaria le corresponde la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero. Es, por tanto, un órgano gestor, sin competencias directas en la fijación de la política tributaria o la producción normativa.

El Plan de Prevención del Fraude de la Agencia Tributaria es, en consecuencia, un documento que parte de un planteamiento empírico, elaborado sobre la base de la experiencia gestora, y no una reflexión teórica sobre el fraude y sus motivaciones, o sus interrelaciones con la política fiscal y la normativa tributaria.

Por consiguiente, el Plan propone esencialmente medidas operativas y procedimentales y mejoras organizativas y de coordinación, puesto que, para su elaboración, lo que se ha analizado básicamente es la realidad tributaria sobre la que incide la Agencia Tributaria, es decir, los incumplimientos y fraudes tributarios y la forma de reacción y medios con los que cuenta la organización para hacerles frente.

Ello no obsta para que el Plan se elabore teniendo en cuenta los consensos básicos alcanzados entre aquellos que, desde distintas disciplinas, han analizado teóricamente el fenómeno del fraude fiscal. En ese sentido es ampliamente aceptado que en el fraude inciden factores de tipo económico, psicológico y sociológico.

Desde el punto de vista del análisis económico, el carácter específico del fraude fiscal deriva de la falta de correspondencia directa entre los servicios recibidos del Estado por cada ciudadano y los tributos que satisface cada uno de ellos. Dicho de otra forma, el defraudador recibe los mismos servicios que el contribuyente cumplidor.

Para un contribuyente incumplidor, no declarar, cuando el temor de ser descubierto es mínimo, supondrá un indudable ahorro fiscal. Frente a ello, la actuación administrativa ha de pretender no sólo la detección y regularización de los incumplimientos, es decir, que en todos los casos el coste del incumplimiento sea superior al del correcto cumplimiento, sino también persuadir al conjunto de los obligados tributarios de que el incumplimiento no es rentable puesto que el riesgo que se asume con ello no compensa el efecto económico derivado del comportamiento defraudatorio.

Este enfoque pone su énfasis, por tanto, en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude. Cuanto mayor sea la probabilidad de que los defraudadores sean descubiertos y sancionados menor será el fraude. Lo relevante desde este punto de vista es la percepción subjetiva de los contribuyentes: en la medida en que la actuación represora del fraude incremente la percepción subjetiva de riesgo, el fraude disminuirá. Por ello interesa no sólo la eficacia de la actuación represora sino su adecuada comunicación.

La propia presentación pública de un Plan de Prevención del Fraude estructurado y creíble produce, frente a la tentación de incumplir las obligaciones fiscales, un efecto disuasorio a tomar en consideración.

Además, el Plan permitirá optimizar las actuaciones de control, lo que generará un indudable efecto económico directo (la regularización y, en su caso, la sanción de los incumplimientos), un previsible efecto diferido (el incumplidor regularizado acomodará su comportamiento tributario en el futuro al criterio administrativo ante la evidencia de que, de otra forma, será descubierto) y un fuerte efecto inducido (la constatación de que los incumplimientos se descubren y corrigen impulsa al conjunto de la sociedad a cumplir sus obligaciones).

Sin embargo, hay también acuerdo en que es un error basarse exclusivamente en explicaciones económicas simplificadoras. La reacción de los ciudadanos ante las actuaciones de la Administración no responde exclusivamente a un cálculo económico racional de beneficios, costes y riesgos individuales, sino que está filtrada por un conjunto de actitudes, valores y creencias.

Hay que considerar, por tanto, los aspectos psicológicos que influyen en la relación entre los ciudadanos y la Administración. La formación de la opinión pública para crear una mayor conciencia fiscal es una tarea que no puede ser ignorada por la Administración Tributaria, que debe definir una estrategia de comunicación tanto interna como externa, así como fomentar los programas de educación cívico-tributaria.

En este sentido, el Plan de Prevención del Fraude, dedica atención especial a las actuaciones preventivas que pueden inducir a un mejor cumplimiento fiscal, sin olvidar las medidas operativas de control de los incumplimientos de las obligaciones tributarias.

Por otra parte, la conciencia fiscal y la propensión al cumplimiento voluntario también tienen condicionantes sociopolíticos. La mayoría de los ciudadanos tienen una concepción utilitarista de la fiscalidad, por lo que es imprescindible

un consenso mínimo tanto sobre la política fiscal como sobre la política del gasto público.

La percepción del sistema tributario como injusto, la desconfianza en el volumen y calidad de los servicios públicos, y la no asociación por los ciudadanos del nivel de ingresos públicos con el presupuesto de gastos, son factores que dificultan el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

En consecuencia, la Agencia Tributaria, en la medida de sus posibilidades, debe desarrollar una política de comunicación que traslade a los ciudadanos el carácter necesario de la fiscalidad, la relación entre los ingresos tributarios y los servicios públicos y los principales resultados alcanzados en la gestión pública. Todas estas cuestiones también son objeto de análisis en el Plan de Prevención del Fraude.

## **6. RELEVANCIA DEL FENÓMENO DEL FRAUDE**

Como ya se ha señalado, el Estudio del CIS sobre Opinión pública y política fiscal 2004, pone de manifiesto que los ciudadanos mayoritariamente consideran que la Administración no realiza el esfuerzo necesario para combatir el fraude fiscal.

Además, un 24 % de los españoles cree que existe mucho fraude fiscal y un 63% piensa que existe bastante fraude fiscal. Únicamente un 13 % considera que existe poco o muy poco fraude fiscal.

No obstante, como se dijo con anterioridad, los datos hay que relativizarlos puesto que los resultados varían cuando se pregunta a los ciudadanos por su entorno personal y familiar. Además, es probable que la existencia de un

debate sobre la necesidad de reforzar la prevención del fraude fiscal y la propia aprobación de un Plan a tal efecto contribuyan por sí mismos a aumentar la percepción del fraude.

En cualquier caso, aunque dicha percepción tiene múltiples condicionantes que, en ocasiones, pueden influir en el estado de opinión de los ciudadanos, los porcentajes expresados dejan poco margen a la duda: las encuestas avalan que se dediquen mayores esfuerzos a la prevención del fraude y dan a entender que los resultados obtenidos por la Agencia Tributaria en la prestación de servicios de información y asistencia a los ciudadanos no se ven acompañados por resultados similares en el área de control y lucha contra el fraude.

No obstante, la elaboración del Plan de Prevención del Fraude es fruto de la reflexión de la Agencia Tributaria sobre su modelo de prevención y control del fraude y de la necesidad de adaptar la estrategia y los métodos y procedimientos de control a la nueva realidad económica y a las nuevas modalidades de fraude, no siendo la percepción social el elemento determinante tenido en cuenta, sino un factor más a considerar.

Por otra parte, cabe preguntarse si la percepción social está respaldada por datos cuantitativos que revelen la dimensión del fraude fiscal existente. Es ésta, sin embargo, una cuestión donde no hay consenso respecto a los métodos adecuados para su estimación. Por sus propias características, el fraude se refugia en la ocultación. La única medición directa del fraude es la que resulta de las propias actuaciones de la Administración para descubrirlo, pero no se puede afirmar que ésa sea la totalidad del fraude existente. Por tanto es necesario recurrir a métodos indirectos que se basan en supuestos siempre cuestionables. Metodologías distintas dan lugar a resultados diferentes y en ciertos aspectos contradictorios. Dado el enfoque de este Plan, no parece

oportuno desviar la atención hacia una discusión de cifras, sino centrarla en aquellos aspectos prácticos que permitan mejorar la actuación de la Agencia Tributaria en la prevención del fraude.

Lo que sí es cierto es que el fraude fiscal es un fenómeno que no afecta exclusivamente a los recursos de la Hacienda Pública. El fraude distorsiona los comportamientos, generando efectos económicos negativos. Las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; de ese modo se puede poner en riesgo la existencia de empresas eficientes, que generan empleo, beneficios a sus titulares y accionistas y que además aportan recursos a la financiación de las actividades públicas, pero que se ven incapaces de competir ante empresas tal vez menos eficientes, pero que se valen del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para desplazar a las primeras. En consecuencia, desde esta perspectiva, el fraude redunda en una pérdida de riqueza para el conjunto de la sociedad.

## **7. FRAUDE FISCAL E INCUMPLIMIENTO FISCAL**

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define fraude como la acción contraria a la verdad y a la rectitud que perjudica a la persona contra quien se comete. También como el acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros.

Según el Diccionario, defraudar es privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho. También, en segunda acepción, eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.

De las definiciones citadas se pueden colegir las características esenciales del fraude, en este caso, del fraude fiscal:



- Se realiza en perjuicio de la Hacienda Pública, es decir del conjunto de los ciudadanos.
- La conducta del defraudador contraviene la normativa tributaria.
- El defraudador incumple sus obligaciones tributarias.
- La elusión tiene en muchos casos un claro componente de abuso.

Sobre este último extremo interesa llamar la atención puesto que, en su acepción más común y usual, el fraude, para el ciudadano, tiene un componente de dolo o engaño, es decir de reprochabilidad, además de constituir un abuso y una deslealtad con la sociedad.

Por tanto, el Plan de Prevención del Fraude se debe orientar prioritariamente hacia las conductas más reprochables e insolidarias, sin desatender otro tipo de incumplimientos.

En consecuencia, la prioridad la deben constituir los comportamientos más reprochables que se producen cuando la conducta del defraudador puede calificarse como delictiva, frente a los cuales la utilización de mecanismos de colaboración policial y la persecución del fraude en vía penal son imprescindibles. En segundo lugar, las actuaciones se deben orientar al control de los incumplimientos sistemáticos y, en general, de las conductas dolosas, que además de constituir incumplimientos graves, son nítidamente percibidas como fraude por los ciudadanos. Por último, en un tercer nivel de prioridad, se encuentran los incumplimientos menos graves, puesto que la Administración tributaria debe ser consciente de que no cualquier incumplimiento tiene esas características de engaño inherentes al fraude. La propia complejidad de las normas puede llevar en ocasiones a errores y dificultades de aplicación.

Cuando la realidad económica y social es compleja también lo es el sistema tributario. Ello sucede debido a su generalidad, ya que pretende llegar al conjunto de los ciudadanos, la mayoría de los cuales carecen de formación específica para hacer frente a las obligaciones fiscales.

También porque los principios de equidad, justicia y progresividad, unidos al uso de la fiscalidad como instrumento de la política económica, provocan que las normas fiscales sean extraordinariamente prolijas y casuísticas, con la pretensión de dar a cada caso concreto la solución más idónea tanto desde el punto de vista tributario como desde la perspectiva económico-social.

Ante esta situación, los servicios de atención al ciudadano, con prestación de información y asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, son imprescindibles.

Como ya se expuso, el nivel y calidad de los servicios de información y asistencia que presta la Agencia Tributaria es muy satisfactorio y así es valorado por los ciudadanos.

La aprobación de un Plan de Prevención del Fraude no significa, en absoluto, que el mantenimiento, adaptación permanente y mejora de dichos servicios, dejen de ser prioritarios para la Agencia Tributaria. Lo que pretende el Plan es potenciar las actuaciones de control y reorientarlas a la prevención del fraude, de tal forma que la Agencia Tributaria pueda alcanzar resultados igualmente satisfactorios en el área de control.

Por otra parte, la reorientación de las actuaciones de control no significa, en modo alguno, que la Administración tributaria realice interpretaciones maximalistas o contrarias a lo deseado por el legislador en la aplicación de la norma, puesto que reforzar la lucha contra el fraude es perfectamente

compatible con el máximo respeto a los derechos y garantías establecidos en el ordenamiento jurídico y las economías de opción permitidas por la norma.

## **8. COMPROMISO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA**

El Plan no debe considerarse una enumeración de medidas o una lista de sugerencias, sino un compromiso de la Agencia Tributaria. Su cumplimiento será objeto de seguimiento permanente y la Agencia se compromete a dar cuenta del mismo. En particular, se informará a los grupos parlamentarios de su ejecución en las correspondientes sesiones de control parlamentario. Además, se ofrecerá mantener un contacto permanente con los grupos parlamentarios para que conozcan con detalle el funcionamiento general de la Agencia Tributaria y los resultados alcanzados con el Plan de Prevención del Fraude.

El Plan no contiene, sin embargo, una petición ni un catálogo de necesidades de mayores recursos materiales. Los recursos son limitados y, aunque mayores recursos permitirían incrementar las actuaciones de control y acometer nuevas iniciativas, el objetivo del Plan es incrementar la eficacia en la utilización de los recursos disponibles. Ello obligará a reasignaciones de los mismos y a la búsqueda de formas organizativas más eficaces y eficientes de utilización para alcanzar los objetivos asignados a la Agencia. Además, será necesario desviar recursos personales y materiales dedicados a tareas administrativas y de apoyo a otras más directamente vinculadas al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. En cualquier caso, el desarrollo de tareas más complejas y la consecución de los objetivos de control y de prevención del fraude por la Agencia son elementos a considerar en la política de recursos humanos de la institución, cuyos medios deben ser adecuados a los objetivos propuestos, lo que implica, a su vez, contar con un sistema de retribuciones y de incentivación que coadyuve a su consecución. Tal sistema basado en

resultados está en consonancia con el énfasis en la mejora de la productividad de nuestro país, establecida como línea estratégica de la acción de gobierno.

## **9. METODOLOGÍA**

### **9.1. FASE INICIAL**

Como fase inicial para la preparación de Plan, la Agencia Tributaria identificó diferentes puntos débiles y cuestiones estratégicas, organizativas o de coordinación susceptibles de mejora en su modelo de control.

Se llevó a cabo una primera aproximación en la que se detectaron algunos puntos débiles en las actuaciones de control de la Agencia.

En primer lugar, la Agencia, aún cuando dispone de una gran cantidad de información de contenido tributario, debe mejorar sus procedimientos de obtención de información y la sistematización de ésta, en especial en el sector inmobiliario, para facilitar la selección de contribuyentes a comprobar o investigar y el desarrollo de las actuaciones de control.

En segundo lugar, la generalización de los servicios de información y asistencia a los contribuyentes no ha ido acompañada de una estrategia de refuerzo de las actuaciones preventivas e impulso de la colaboración social en la prevención del fraude, como sucede en otros países o en otros ámbitos administrativos. Esta estrategia debe tener como elemento fundamental una política de comunicación externa que potencie los efectos de las actuaciones de control y que permita ganar aliados entre los ciudadanos, empresas y entidades afectadas por el fenómeno del fraude.

Por otra parte, no se ha dedicado suficiente atención por la Agencia Tributaria al fraude en algunos sectores, como el inmobiliario, o a fenómenos como el blanqueo de capitales o a las tramas organizadas en el IVA que, en ocasiones, tienen carácter internacional.

Tampoco ha existido una estrategia definida sobre el papel en nuestro sistema tributario de los regímenes objetivos de tributación, cuya valoración es positiva puesto que contribuyen a la simplificación de las obligaciones a cumplir por los pequeños contribuyentes y facilitan a la Administración la gestión del sistema tributario, aunque en algunos casos aislados estos regímenes han sido utilizados como fórmulas para defraudar mediante la desviación y enmascaramiento de beneficios o la emisión de facturas falsas.

Además, aunque la globalización económica y la internacionalización de la economía han originado la aparición de nuevos tipos de fraude, el modelo organizativo y las alianzas externas de la Agencia Tributaria prácticamente no han sufrido modificaciones desde su creación, lo que ha mermado su capacidad de respuesta ante fenómenos como las deslocalizaciones de contribuyentes o las operaciones con paraísos fiscales.

No existe una estrategia clara e integradora frente al cada vez más frecuente fraude en la fase recaudatoria de las actuaciones de control, que consiste en el vaciamiento patrimonial de las entidades defraudadoras que, cuando son descubiertas por la inspección, utilizan el tiempo que duran las actuaciones inspectoras para ocultar sus bienes y derechos e impedir que se cobre la deuda una vez incoadas las actas. El modelo organizativo de la Agencia Tributaria orientado a la especialización funcional no ha evolucionado para hacer frente a esta realidad con decisiones organizativas y procedimentales más integrales.

Falta también visión integral en determinadas actuaciones de control de la imposición interior con el fraude en el ámbito de Aduanas y de los Impuestos Especiales, que generalmente está asociado con el fraude en el IVA, mientras que las actuaciones de control se desarrollan en uno y otro caso por órganos diferentes cuya coordinación debería reforzarse.

Otra cuestión esencial es la planificación de las actuaciones y el establecimiento de objetivos a cumplir por quienes las desarrollan, que hasta ahora han tenido un enfoque demasiado nominalista, orientado a la comprobación de un número mínimo de contribuyentes y al descubrimiento de un determinado importe de deuda, primando la realización de actuaciones sencillas y rápidas frente a los controles en profundidad, desincentivando las tareas de investigación más complejas y prolongadas en el tiempo. La realización del primer tipo de actuaciones, aunque necesaria, no debe ir en detrimento de la investigación y las comprobaciones de mayor dificultad técnica. Además, el efecto de las actuaciones de control sobre el cumplimiento voluntario es un elemento a tener en cuenta en la planificación, como también lo es la tasa de cobro de la deuda tributaria descubierta.

A partir de ese diagnóstico inicial se hizo una desagregación en más de 60 tipos de posibles medidas o áreas susceptibles de mejora.

## **9.2. ANÁLISIS DE LOS EXPERTOS**

El Comité Permanente de Dirección de la Agencia Tributaria, para cada una de las medidas, propuso un experto responsable de su estudio, que debía presentar un informe-propuesta en la fecha en cada caso señalada. Dicho informe-propuesta contenía, en cualquier caso, un diagnóstico de situación y propuestas de mejora y un calendario para el desarrollo de las medidas y

la designación de los Departamentos o Servicios responsables de su aplicación.

El responsable de cada estudio ha tenido plena libertad para recabar información sobre la materia y consultar con los distintos servicios a los que afectaba su área de estudio.

Los informes-propuesta han sido sometidos a la consideración de los Departamentos y Servicios de la Agencia y, una vez ratificados por el Comité Permanente de Dirección, han constituido el material básico para la elaboración del Plan de Prevención del Fraude.

### **9.3. ELABORACIÓN DEL BORRADOR**

Una vez recibidas las propuestas de los expertos, fue necesaria una labor de sistematización y coordinación de las mismas. Los más de 60 informes recibidos se han consolidado, finalmente, en 11 bloques que guardan una coherencia, bien en función de la modalidad de fraude, del tipo de contribuyente afectado, o del tipo de medida propuesta. En el Capítulo III del Plan se presentan dichos bloques. En el Capítulo II se incorpora un resumen de las principales líneas de actuación propuestas. En el Capítulo IV se incorporan las medidas normativas a tramitar como consecuencia de la aprobación del Plan. En los Anexos se incluyen los calendarios de aplicación de las medidas y los Departamentos y Servicios de la Agencia Tributaria responsables de su ejecución.

Además, las ideas básicas y principios reflejados en el Plan han servido para definir las líneas de actuación a desarrollar por la Agencia Tributaria en 2005 y que se concretan en su Plan General de Control.

#### **9.4. INFORMACIÓN PÚBLICA**

El borrador del Plan ha sido sometido a información pública recibándose más de 500 sugerencias individuales y 22 informes de asociaciones profesionales, sindicatos, colegios profesionales que han sido analizadas y estudiadas en el seno de la Agencia y que han permitido enriquecer su contenido y orientar el Plan a las demandas de la sociedad en materia de prevención del fraude fiscal.

La apertura del Plan a la sociedad se materializa también en la puesta a disposición de un buzón de sugerencias en la página web de la Agencia [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es) que permitirá a los ciudadanos formular propuestas y observaciones en este ámbito que serán analizadas permanentemente por la Agencia Tributaria.



## **II. PRINCIPALES LÍNEAS DE ACTUACIÓN**

### **1. PLANTEAMIENTO**

El Plan de Prevención del Fraude elaborado por la Agencia Tributaria es un documento eminentemente operativo.

Aunque desde hace años se han identificado con bastante precisión algunos ámbitos de fraude muy significativos, el grado de incidencia sobre los mismos de la Agencia Tributaria no ha sido el idóneo y no se han conseguido reducir las principales bolsas de fraude.

El Plan es fruto de un amplio debate en el seno de la Agencia Tributaria sobre los principales tipos de fraude, con el objeto de contar con un diagnóstico actualizado sobre cada uno de ellos, de tal manera que puedan adoptarse de forma inmediata medidas procedimentales, organizativas y, en ocasiones, normativas, que permitan prevenir, detectar y corregir los comportamientos defraudatorios. No obstante, no se propone una revisión de la recientemente aprobada Ley General Tributaria, puesto que el escaso tiempo transcurrido desde su entrada en vigor y, en muchos casos, la falta de desarrollo reglamentario de sus preceptos, impide valorar sus efectos en la prevención del fraude, sin perjuicio de que se propongan determinados ajustes técnicos y se corrijan deficiencias que perjudican la prevención del fraude.

Este es un Plan de Prevención del Fraude para ser inmediatamente aplicado. Por este motivo, cada medida propuesta tiene un calendario de puesta en marcha y un Departamento o Servicio de la Agencia responsable de su ejecución. Las prioridades y líneas de actuación incluidas en el Plan se han reflejado en el Plan General de Control Tributario para 2005 y ya están siendo aplicadas.

Además, el Plan está directamente relacionado con la nueva definición de los instrumentos de planificación de la Agencia, de tal forma, que las líneas estratégicas y prioridades fijadas por el Plan tendrán reflejo en los Planes de objetivos y de control de la Agencia de los próximos años.

En consecuencia, se trata de garantizar que el Plan no sea un documento testimonial, sino un punto de inflexión en las actividades de control de la Agencia Tributaria, para orientar las mismas a la prevención del fraude. Además, su puesta en práctica será inmediata, por lo que sus efectos en la planificación, programación de tareas, procedimientos y métodos de trabajo de la Agencia se producirá desde el primer momento de su aplicación.

Su visión es integral. Para la correcta aplicación del sistema tributario no es suficiente realizar actuaciones represivas, por ello se incorporan desde medidas para prevenir las conductas defraudatorias hasta las líneas de acción contra los tipos de fraude más complejos y reprobables, en las que es fundamental el desarrollo de actuaciones de investigación, en ocasiones, con apoyo de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y la judicialización de los expedientes.

En definitiva, con el nuevo Plan, la Agencia Tributaria pretende orientar sus actuaciones de la comprobación a la investigación y reforzar la presencia en la calle para acercar el control a los hechos imponibles y a la realidad económica.

## **2. PRINCIPALES LÍNEAS DE ACTUACIÓN**

### **2.1. Refuerzo de la investigación**

#### **a) Sector inmobiliario**

En el sector inmobiliario las tipologías de fraude más habituales consisten en la ocultación de la titularidad de los bienes o de la intervención del operador económico en el proceso urbanístico, la declaración de transmisiones por valores inferiores a los reales y la ocultación de la explotación de los inmuebles, especialmente de los arrendamientos.

Respecto del sector inmobiliario no ha existido una planificación sistemática de las actividades a realizar. A pesar del diagnóstico conocido de que los planeamientos urbanísticos deben ser objeto de seguimiento desde su inicio hasta la transmisión de las edificaciones, este sector sigue siendo objeto de comprobaciones asistemáticas y sin conexión entre sí. El Plan considera imprescindible contar con una planificación integral de las actuaciones de control en este sector económico y el impulso de las actuaciones de investigación. Además, prevé realizar “inspecciones verticales”, es decir, actuaciones coordinadas y simultáneas acerca de diversas empresas del sector que estén interrelacionadas o que realicen operaciones entre ellas.

También se desarrollarán actuaciones específicas acerca de las subcontrataciones y las uniones temporales de empresas. De igual forma, se utilizarán sistemáticamente valores de referencia para controlar las transmisiones de inmuebles, sin perjuicio de que esos valores de referencia, tomados como punto de partida, deban ser

motivados en cada caso concreto. Por otra parte, se dedicará atención prioritaria a la titularidad y explotación de inmuebles por no residentes. Asimismo, se analizará con carácter general la titularidad de inmuebles aparentemente desocupados no declarados como afectos a actividades económicas ni al arrendamiento. Por último, considerando la importancia de los incentivos fiscales a la vivienda, se pondrá en marcha de inmediato un plan sistemático de comprobación de estos beneficios fiscales.

b) Tramas organizadas en el IVA

La desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea ha provocado la aparición de fraudes organizados, cuyo punto de partida se encuentra en la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes, que permite la introducción de los bienes en el país de destino sin haber satisfecho el IVA y sin control administrativo.

La prevención de las tramas organizadas en el IVA es una prioridad. El Plan establece una estrategia única y centralizada para combatir este tipo de fraude. Esta estrategia única facilitará la coordinación de todas las áreas de la Agencia y comprende desde actuaciones preventivas y la propuesta de cambios normativos para su estudio por los órganos administrativos competentes, hasta medidas de coordinación con otros países y actuaciones de comunicación externa de los resultados obtenidos. Lo fundamental es que todos los ámbitos de la organización sepan qué hacer cuando se detecta una trama. Para ello el Plan prevé la aprobación de protocolos de actuación ante las distintas situaciones que pueden producirse. Todas las actuaciones se desarrollarán de forma coordinada y bajo la dirección de la Oficina Nacional de Investigación del

Fraude. Se va a efectuar una reasignación de recursos para potenciar dicha Oficina y, en general, las tareas de investigación de las tramas.

c) Tramas organizadas en los Impuestos Especiales

En los casos de tramas organizadas que tienen por objeto la introducción en España de vehículos, el fraude también se produce en el Impuesto Especial, puesto que se declaran bases imponibles por precios reducidísimos, por lo que el plan prevé la modificación del sistema de gestión y control del impuesto para que se realicen actuaciones de control inmediatas a la presentación de las declaraciones del impuesto por precios inferiores a los reales.

d) Prevención y lucha contra el blanqueo de capitales

El narcotráfico y otras actividades ilegales dan lugar a operaciones de blanqueo de capitales insuficientemente controladas. Existen casos flagrantes de blanqueo, como la adquisición de residencias, directamente o mediante personas interpuestas, por narcotraficantes, que deben ser objeto de atención prioritaria. Lo mismo sucede con las exportaciones simuladas a cambio de remesas de drogas. En el Plan se prevé una mayor colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) y actuaciones de investigación sobre el terreno.

e) Incrementar la colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado

La prevención de las tramas organizadas para el fraude y, en general, el control de las formas de fraude más complejas exige reforzar la

investigación y la utilización de métodos de tipo policial. El Plan prevé el desarrollo de líneas de colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. Además, prevé un mayor aprovechamiento de los recursos de Vigilancia Aduanera, como unidad especializada de la Agencia en tareas de prevención del contrabando y narcotráfico y apoyo a la investigación fiscal.

f) Mayor presencia de la Agencia Tributaria fuera de las oficinas de la Administración

Además de los tradicionales controles en oficina, las tareas de investigación y la recopilación de información “in situ” son imprescindibles. El Plan prevé actuaciones para detectar riesgos fiscales cuando se solicite el alta en los Registros de Operadores Intracomunitarios (para realizar adquisiciones en otros Estados de la U.E. sin IVA) y de Exportadores y otros Operadores Económicos (para obtener devoluciones mensuales en el IVA). Las actuaciones de control son esenciales para detectar “sociedades durmientes”, domiciliadas en buzones y nidos de sociedades, y que se crean exclusivamente para su utilización en tramas de fraude. De igual forma, se prevén actuaciones contra la economía sumergida, en especial en aquellos casos en que el mercado informal supone una fuerte competencia desleal para algunos sectores económicos o cuando se producen falsificaciones de marcas. Estas actuaciones sólo son efectivas si se efectúan sobre el terreno.

g) Mayor atención a los expedientes de delito fiscal

Los expedientes en los que se aprecian indicios de delito fiscal deben ser objeto de atención especial. El Plan prevé que en todos los casos se proponga por la Agencia un programa de actuaciones a realizar en sede

judicial, con puesta a disposición del Tribunal de una unidad específica para llevarlo a cabo, con el objeto de asegurar la obtención de pruebas necesarias para el buen fin del expediente. De igual forma, se reforzará la colaboración entre el Servicio Jurídico de la Agencia y la Abogacía General del Estado. También se propone el establecimiento de un cauce de comunicación permanente con el Ministerio de Justicia, el Consejo General del Poder Judicial y el Fiscal General del Estado, para evaluar el estado de situación de los expedientes de delito promovidos por la Agencia Tributaria y estudiar mejoras normativas y procedimentales. También se analizarán las necesidades de formación en materia tributaria de los órganos jurisdiccionales.

h) Ingeniería fiscal

En los casos de fraudes sofisticados con utilización de fórmulas de ingeniería fiscal, planificación fiscal abusiva y negocios anómalos, las actuaciones de control son extraordinariamente complejas. Sin embargo, no existe una explotación del conocimiento adquirido para detectar casos similares y favorecer su regularización. El Plan prevé el procedimiento para gestionar la información y el conocimiento disponibles y garantizar su uso en los procedimientos de control, de forma que se puedan detectar casos similares y se normalicen las actuaciones a realizar contra este tipo de fraudes, sin perjuicio del derecho legítimo a ejercitar las economías de opción permitidas por la norma. En el ámbito internacional, no existe una planificación y coordinación definida de las actuaciones de control de las operaciones que se realizan en paraísos fiscales y territorios de baja tributación. Para estos casos, el Plan establece una planificación centralizada de las actuaciones y propugna que España adopte una posición más activa de

fomento de intercambios de información y fórmulas de colaboración internacionales.

i) Seguimiento de los contribuyentes de riesgo

La Agencia Tributaria no cuenta con un sistema normalizado de seguimiento de los contribuyentes de riesgo. A título de ejemplo, una persona física puede promover sucesivas sociedades que terminan con deudas incobrables para la Hacienda Pública, estar involucrado en tramas de fraude investigadas por la Agencia e, incluso, estar siendo procesado por delito fiscal, sin que dicha información de riesgo sea explotada sistemáticamente por el conjunto de la organización. El Plan considera que la gestión de la información sobre riesgos fiscales es una prioridad para la Agencia y establece el procedimiento para que dicha información se incorpore al sistema informático y se utilice en los procedimientos de control.

j) Prevención del fraude en la fase de recaudación

Cada vez es más frecuente que los contribuyentes sometidos a comprobación realicen actuaciones para impedir el cobro de la deuda: vaciamiento patrimonial, interposición de personas o entidades insolventes para dificultar las derivaciones de responsabilidad, etc. Por tanto, es imprescindible contar con un plan de acción específico contra el fraude en la fase de recaudación. La coordinación existente en la actualidad entre los órganos liquidadores y los órganos de recaudación es insuficiente. En el Plan se prevé la definición de los criterios de riesgo que han de determinar que un contribuyente comprobado sea objeto de seguimiento permanente para garantizar que se cobre la deuda descubierta. En el marco de la Ley General Tributaria también se prevé



la adopción de medidas cautelares y la aplicación de los supuestos de responsabilidad previstos en la norma, y el ejercicio, en su caso, de acciones judiciales para el “levantamiento del velo” en los casos de utilización de entramados de sociedades para eludir el pago de las deudas.

## **2.2. Otras líneas de actuación**

### a) Actuaciones preventivas

Las actuaciones preventivas son esenciales para la correcta aplicación del sistema fiscal. No basta con prestar servicios de información a los contribuyentes, hay que conseguir colaboración social en la prevención del fraude. Los acuerdos de entendimiento con los sectores económicos en los que la generalización del fraude constituye un importante factor de competencia desleal son un buen ejemplo para ello. En el Plan se prevé la firma de acuerdos con los sectores más afectados por las tramas organizadas en el IVA.

### b) Educación tributaria y comunicación externa

El reforzamiento de la conciencia fiscal de los ciudadanos aconseja llevar a cabo programas de educación tributaria y medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan las conductas defraudatorias. El Plan propone desarrollar un programa de educación dirigido a los niños y jóvenes y actuaciones de comunicación externa que no sólo se limiten a la prestación de servicios por la Agencia Tributaria, sino también a la prevención del fraude.

c) Nuevos servicios a los contribuyentes

Los servicios de información y asistencia a los contribuyentes han estado muy orientados al IRPF y a la difusión de programas de ayuda para la presentación de declaraciones. El Plan propone nuevas líneas de actuación complementarias como la oferta de servicios a los nuevos emprendedores y la difusión de programas de ayuda para la llevanza de libros fiscales.

d) Información para el control

La información tributaria de que dispone la Agencia debe estar convenientemente estructurada. En efecto, la Agencia dispone de gran cantidad de información y cuenta con un potente sistema informático. Sin embargo, se observan algunas debilidades. A título de ejemplo, la información sobre el sector y las operaciones inmobiliarias está fragmentada y es incompleta. El Plan promueve una estrategia conjunta con la Dirección General del Catastro, las CCAA y las CCLL, para solucionar estas carencias. También se proponen mejoras en las declaraciones informativas (forma de presentación, depuración de errores, sustitución paulatina por la presentación telemática de los libros registro que deben llevar los empresarios y profesionales, etc.).

e) Revisión de los regímenes objetivos de tributación

Los regímenes objetivos de tributación, que desempeñan un importante papel de simplificación de las obligaciones formales a cumplir por los pequeños empresarios y facilitan a la Administración la gestión del sistema tributario, son utilizados en determinadas ocasiones de forma abusiva por algunos contribuyentes para enmascarar beneficios y emitir

facturas falsas o de favor. El Plan propone, para su estudio por el Ministerio de Economía y Hacienda, un cambio normativo consistente en someter a retención los rendimientos obtenidos por los contribuyentes “en módulos” cuando realicen ventas o presten servicios a otros empresarios, como fórmula disuasoria de la emisión de facturas falsas o de favor y con fines de control.

f) Presencia de la Agencia Tributaria ante los presuntos incumplidores

La reorientación de las actuaciones de control a la investigación y a la lucha contra los fraudes más complejos, obliga a tener una estrategia definida, de tal forma que no se produzcan “zonas de sombra” en el control tributario. En particular, se dedicará atención especial a los presuntos incumplidores que, sin intervenir en tramas organizadas y grandes fraudes, declaran rendimientos significativamente inferiores a los reales. El Plan prevé una mayor coordinación de la planificación y selección en las áreas funcionales de gestión e inspección y la utilización sistemática del procedimiento de comprobación limitada previsto en la LGT, para incrementar el número de actuaciones de control ante este colectivo y realizarlas de manera más próxima al hecho imponible.

g) Control de las devoluciones

La agilización de las devoluciones no significa que las declaraciones con solicitud de devolución no deban ser sometidas a controles previos al reconocimiento del derecho a la devolución. Para ello el Plan prevé la realización de actuaciones de comprobación limitada por unidades especializadas cuando se trate de contribuyentes con actividades económicas y actuaciones inspectoras en los casos de mayor riesgo

fiscal. De igual forma, se establecerán los criterios para solicitar garantía cuando se aprecien circunstancias que así lo aconsejen.

h) Medidas organizativas para reforzar la coordinación interna y la integración funcional

A pesar de las deficiencias observadas en la coordinación interna entre las áreas funcionales de la Agencia Tributaria, no se ha avanzado suficientemente en su integración funcional. El plan propone la creación de una Delegación Central que permita el control coordinado de los grandes contribuyentes y, a nivel territorial, la realización inmediata de actuaciones de coordinación e integración entre áreas funcionales. En algunos casos, estas actuaciones tendrán por objeto una mayor integración entre los controles inspectores y de aduanas e impuestos especiales, cuando se trate de contribuyentes sometidos a estos últimos impuestos, para evitar que la realización de actuaciones independientes y descoordinadas entre sí, como viene sucediendo hasta ahora. En otros casos, se reforzará la coordinación entre las áreas liquidadoras y de recaudación, para que las actuaciones de control se dirijan desde su inicio no sólo a la regularización del incumplimiento sino también al cobro efectivo de la deuda que se vaya a liquidar.

i) Alianzas institucionales

El Plan prevé el reforzamiento de las alianzas institucionales de la Agencia Tributaria con otras Administraciones tributarias, en especial con las autonómicas, y con otros organismos e instituciones (Dirección General del Catastro, otros Ministerios, el Poder Judicial, Registros, etc.), para mejorar la información de que dispone la Agencia Tributaria para el control, en especial en el sector inmobiliario, y mejorar los

procedimientos de selección, comprobación, investigación y recaudación.

j) Medidas normativas

El carácter eminentemente operativo del Plan, no excluye que se propongan, para su estudio por los órganos administrativos competentes, determinadas medidas normativas de distinto rango que pueden contribuir de forma muy positiva a la prevención del fraude.

### **III. ÁMBITOS DE ACTUACIÓN**

#### **1. INFORMACIÓN Y ACTUACIONES PREVENTIVAS**

##### **INTRODUCCIÓN**

La obtención de información y su explotación sistemática es esencial para la prevención del fraude. En consecuencia, los distintos apartados del Plan dedican atención a diversas carencias observadas en los sistemas de captación de información para el control en cada ámbito específico estudiado: sector inmobiliario, fraude en la fase recaudatoria del procedimiento de control, etc.

En este apartado se analiza el modelo de captación de información tributaria en España desde una perspectiva global, con especial énfasis en las declaraciones informativas actualmente existentes y posibles nuevas fuentes de información. Esta visión se ve completada por el apartado dedicado a las alianzas externas de la Agencia Tributaria como vía para la obtención de nueva información de relevancia tributaria.

Por otra parte, los servicios de información y asistencia prestados a los contribuyentes por la Agencia Tributaria fomentan el cumplimiento voluntario de las obligaciones y previenen el fraude fiscal.

Sin embargo, estos servicios se han dirigido esencialmente a la información y asistencia a los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a facilitar la presentación de las declaraciones tributarias mediante la confección y distribución de programas informatizados de ayuda.

Esta importantísima línea de actuación no se ha visto complementada en igual medida con otro tipo de actuaciones preventivas que pueden coadyuvar a incentivar el cumplimiento voluntario y a prevenir los comportamientos defraudatorios. En este apartado se analizan cuáles son estas actuaciones y el modo de ponerlas en práctica.

### **1.1. INFORMACIÓN PARA EL CONTROL**

La Agencia Tributaria dispone de muy diversas fuentes de información: las declaraciones presentadas por los contribuyentes, la documentación aportada por éstos en el curso de las actuaciones de control, las declaraciones informativas relativas a operaciones con terceros (rendimientos satisfechos sometidos a retención, compras y ventas empresariales, donativos recibidos, etc.), la información suministrada por otras Administraciones en virtud de Convenios de colaboración, los datos captados mediante requerimientos individualizados, etc. Sin embargo, excepto por lo que se refiere a la gestión del IRPF, no existe una planificación coordinada de las actuaciones de obtención de información de relevancia tributaria, observándose carencias, inconsistencias y duplicidades, que dificultan el desarrollo de las actuaciones de control, para las cuales contar con información suficiente es imprescindible tanto para la adecuada selección de los contribuyentes a comprobar como para ultimar con éxito las actuaciones iniciadas.

Por otra parte, se observa una insuficiente implantación del procedimiento para la presentación por medios telemáticos de autoliquidaciones relativas a actividades económicas y declaraciones informativas, en particular, cuando se trata de obligados con volúmenes de operaciones que hacen presumir que cuentan con infraestructura administrativa y tecnológica suficiente para realizar este tipo de presentaciones sin ningún coste de gestión. De igual forma, parece imprescindible que se presenten las declaraciones por medios telemáticos

cuando se disfruta de regímenes especiales como el que permite obtener en el IVA devoluciones mensuales. El incremento espectacular del número de colaboradores sociales habilitados para la presentación de declaraciones por vía telemática en nombre de terceros facilita a cualquier colectivo de contribuyentes la utilización de esta forma de presentación. En este contexto, se debe ampliar el número de casos en los que la presentación de autoliquidaciones y declaraciones se efectúe por medios telemáticos de forma obligatoria en uso de la habilitación normativa ya existente para que esta forma de presentación se establezca por Orden ministerial.

Por último, el modelo de declaración informativa de operaciones con terceros (compras y ventas empresariales) es un instrumento básico para las actuaciones de control. Sin embargo, dicho modelo no ha sufrido cambios sustanciales en los últimos años ni en la información solicitada ni en su tratamiento por la Administración. El grado de informatización de las empresas españolas permite redefinir la configuración de esta obligación de información.

#### **Medidas:**

- Elaboración de un inventario que recopile toda la información de relevancia tributaria de que dispone la Agencia Tributaria, calificando su fiabilidad, de modo que se detecten carencias, inconsistencias y duplicidades.
- Difusión general del inventario y de la forma de acceso a cada dato, en especial a las unidades encargadas de la selección de los contribuyentes a comprobar.
- Establecimiento de un plan anual de obtención de información con la finalidad de mantener permanentemente actualizada la información disponible, mejorar su calidad, y subsanar las carencias detectadas.



- Propuesta para que en uso de la habilitación normativa existente se establezca la obligatoriedad de la presentación telemática de las autoliquidaciones formuladas por los sujetos pasivos que solicitan devoluciones mensuales en el IVA (exportadores y otros operadores económicos) y de las declaraciones informativas que presentan las medianas empresas.
- Aprobación de instrucciones internas para el desarrollo de actuaciones para la mejora de la calidad de la declaración de operaciones con terceros.
- Propuesta para modificar el plazo de presentación del modelo 347 y para eliminar el límite cuantitativo por debajo del cual no se declaran las operaciones que existe en dicho modelo de declaración. Análisis de la presentación conjunta de los modelos de declaración resumen anual en el IVA (modelo 390) y la declaración de operaciones con terceros (modelo 347). Para las grandes empresas, sustitución de dicha obligación por la presentación de los libros registro del IVA por medios telemáticos junto con las autoliquidaciones periódicas de dicho impuesto, lo que permitiría obtener directamente a la Administración las declaraciones resumen anual y de operaciones con terceros (relacionada con el subapartado 1.6).

## **1.2. EDUCACIÓN TRIBUTARIA Y COMUNICACIÓN EXTERNA GENERAL**

Los estudios demoscópicos ponen de manifiesto que los españoles tienen una concepción utilitarista de la fiscalidad, es decir, conciben los impuestos como la contraprestación necesaria para recibir los servicios y prestaciones públicas, siendo minoritaria la concepción solidaria según la cual los impuestos son un medio para redistribuir la riqueza.

De igual forma, se observa que existe una idea muy arraigada entre los ciudadanos de que el cumplimiento tributario no es homogéneo entre los diferentes tipos de contribuyentes.

También resulta destacable que mayoritariamente los ciudadanos españoles consideran que si no se defrauda más es por temor a una revisión de Hacienda, aunque son pocos los ciudadanos que consideran que tienen riesgo de ser sometidos a una inspección.

Teniendo en cuenta estas opiniones, se considera necesario consolidar y reforzar la conciencia fiscal de los españoles continuando con los programas de educación tributaria ya iniciados por la Agencia y adoptando medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan las conductas defraudadoras.

La estrategia de comunicación externa seguida por la Administración Tributaria en los últimos años se ha visto condicionada por tres limitaciones: se ha orientado prioritariamente a los servicios de información y asistencia al contribuyente, se ha materializado casi exclusivamente en folletos publicitarios y apariciones en televisión y prensa y no ha existido un órgano coordinador de las actuaciones.

#### **Medidas:**

- Continuación del programa de educación tributaria dirigido a niños, jóvenes y profesorado: jornadas de puertas abiertas de las oficinas de la Agencia Tributaria y portal en Internet sobre educación tributaria.
- Implantación de un Plan Estratégico de Comunicación con un único órgano coordinador que establezca los objetivos generales a

conseguir y defina cada línea de actuación, el modo de desarrollarla y su coste. El objetivo último es transmitir a la opinión pública un recordatorio de continuidad en la prevención del fraude, sin perjuicio de que también se informe de las actividades de información y asistencia al contribuyente.

- Mayor información a los ciudadanos sobre el presupuesto y el gasto público, en cuanto que los servicios públicos y prestaciones sociales son para la mayoría la principal justificación de los impuestos e información sobre los efectos de los programas de ingresos y gastos públicos sobre la distribución personal de la renta. Para ello se distribuirán folletos informativos, se incluirá nueva información en la página web de la Agencia Tributaria, se contratarán breves espacios publicitarios y se efectuarán acciones directas para proporcionar información a los periodistas.
- Reforzamiento de la identidad institucional de la Agencia Tributaria mediante la elaboración de un Manual interno que refleje la cultura organizativa de la institución, es decir, cuál es su forma de actuar y cómo se relaciona con los ciudadanos. También se desarrollarán acciones formativas para su conocimiento general por los funcionarios y empleados públicos.

### **1.3. COMUNICACIÓN EXTERNA ESPECÍFICA SOBRE LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE**

El éxito de la prevención del fraude exige acciones específicas de comunicación externa que concreten las líneas de actuación previstas en el subapartado anterior.

### **Medidas:**

- Establecer cauces de comunicación permanentes con las asociaciones de asesores fiscales y gestores administrativos, así como con los colegios profesionales y las asociaciones de empresarios, para poner en su conocimiento los principales fraudes detectados y sus consecuencias, en particular, en el ámbito de la competencia económica.
- Contactos entre la dirección de la Agencia Tributaria y los órganos de gobierno de las principales empresas del país para informarles de las líneas de actuación de la Agencia Tributaria y fomentar el mayor compromiso posible del mundo empresarial con la prevención del fraude.
- Fomento de la utilización y exigencia de facturas mediante contactos con las asociaciones de consumidores y usuarios.
- Desarrollo de iniciativas específicas para divulgar las actuaciones de prevención del fraude, los principales esquemas de fraude detectados y los resultados obtenidos con las actuaciones de control.
- Elaboración de estudios sobre la percepción y causas del fraude fiscal y la imagen de la Agencia Tributaria, en colaboración y coordinación con el Centro de Investigaciones Sociológicas, el Instituto de Estudios Fiscales y otras instituciones con las que se puedan suscribir convenios de colaboración (universidades, asociaciones profesionales, etc.). Evaluación vía encuesta del papel de la colaboración social en la prevención del fraude (relacionado con los subapartados 1.8 y 1.9).

#### **1.4. CONSULTAS TRIBUTARIAS**

El carácter vinculante de las contestaciones a consultas tributarias que se plantean formalmente ante la Dirección General de Tributos obliga a la Administración a realizar un esfuerzo, de tal forma que tanto los ciudadanos como los diferentes órganos de la Administración Tributaria tengan conocimiento inmediato de dichas contestaciones y de los criterios de general aplicación en los diferentes impuestos y en los procedimientos tributarios.

El adecuado e inmediato conocimiento del criterio administrativo evita errores y previene incumplimientos.

##### **Medidas:**

- Mejora del programa INFORMA para la difusión de criterios tributarios, con ampliación de contenidos, nuevas opciones de búsqueda avanzada, enlaces con la normativa aplicable y, en general, con una mayor accesibilidad y mejor presentación de la información, con especial atención a los criterios novedosos derivados de la doctrina administrativa, económico-administrativa o jurisprudencial.
- Colaboración con la Dirección General de Tributos para la mejora del procedimiento de divulgación de las contestaciones emitidas.

#### **1.5. PROGRAMAS DE AYUDA PARA LIBROS-REGISTRO**

La generalización de los programas de ayuda para la presentación de declaraciones ha reducido el número de errores e inconsistencias en las autoliquidaciones y declaraciones informativas, lo que ha permitido reorientar

las actuaciones de control extensivo informatizado a otro tipo de incumplimientos de mayor gravedad.

Sin embargo, no existen programas de ayuda para la llevanza de los Libros-registro fiscales, por lo que los errores, omisiones e incoherencias en las anotaciones registrales son elevados y condicionan negativamente la calidad de las declaraciones y autoliquidaciones que presentan los empresarios y profesionales obligados a su llevanza.

**Medidas:**

- Difusión de un programa de ayuda, de utilización voluntaria, para la llevanza de los Libros-registro del IVA y del IRPF en los que deben anotar sus operaciones los empresarios o profesionales. Posible extensión a los Impuestos Especiales y a los registros de determinados establecimientos aduaneros.
- Obtención mediante el programa de ayuda de los modelos de declaración cumplimentados y de los documentos de facturación a emitir en el desarrollo de la actividad.
- Incorporación al programa de ayuda de una opción para la presentación telemática a la Agencia Tributaria de los Libros-registro (relacionado con el subapartado 6 siguiente).

**1.6. ESTANDARIZACIÓN DE FICHEROS**

La facultad de acceso por la Administración Tributaria a los programas y ficheros informáticos de los contribuyentes debe ir unida a la necesaria normalización de los formatos de tales ficheros, para hacer posible, con economía de medios, su lectura y procesamiento sistemático.

En particular, la transmisión de grandes cantidades de información y el acceso y control de sistemas de contabilidad complejos exigen que los formatos estén estandarizados.

**Medidas:**

- Analizar la posibilidad de que los órganos competentes regulen la estandarización de los formatos de los ficheros a aportar a la Administración Tributaria en el curso de procedimientos de control.
- Participación en foros de trabajo nacionales e internacionales para la adopción de estándares únicos que sean válidos para las diferentes Administraciones Públicas (por ejemplo, en el caso español, para el Banco de España).

**1.7. ESTRATEGIA EN RELACIÓN CON LOS CONTRIBUYENTES QUE INICIAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

La Agencia Tributaria debe prestar pleno apoyo a los emprendedores que inician actividades económicas, con una adecuada oferta de servicios.

Por otra parte, el contribuyente que no se da de alta en el Censo o que lo hace comunicando información incompleta o inexacta probablemente no cumpla de forma satisfactoria sus obligaciones tributarias y dificulta las actuaciones de control. El contribuyente cumplidor recibirá ayuda para seguir siéndolo y apreciará que se actúa eficazmente frente a quienes incumplen sus obligaciones y compiten de forma desleal.

Por esta razón se deben desarrollar actuaciones de control en los casos de riesgo fiscal, en particular, cuando se crean sociedades “durmientes” inactivas hasta que comienzan a utilizarse en entramados de fraude.

### **Medidas:**

- Oferta de servicios a los nuevos emprendedores para facilitar su cumplimiento voluntario.
- Actuaciones acerca de las sociedades irregulares que solicitan el NIF y no se inscriben en el Registro Mercantil y en otros casos de riesgo que se detecten en la gestión de los censos tributarios.
- Utilización intensiva de la información de que dispone la Agencia Tributaria para detectar obligados no dados de alta en el Censo que compiten deslealmente con los emprendedores que cumplen sus obligaciones. Intensificación de la colaboración con las Corporaciones Locales para la detección de actividades no censadas.

### **1.8. ACUERDOS DE ENTENDIMIENTO**

Los Acuerdos de Entendimiento permiten que los empresarios y profesionales o sus asociaciones representativas se comprometan a colaborar con la Administración Tributaria aportando información relevante para la prevención del fraude o a asumir un código ético o de buenas prácticas fiscales. Por tanto, se trata de una fórmula para extender la colaboración social a la prevención del fraude.

En el ámbito aduanero, se han suscrito Acuerdos de Entendimiento con alguna empresa de mensajería y existen cauces de obtención de información relevante para la prevención del fraude acordados con diferentes empresas. Sin embargo, no se han suscrito Acuerdos en otros ámbitos tributarios.



### **Medidas:**

- Promover la suscripción de Acuerdos de Entendimiento para la prevención y detección de tramas de fraude en el IVA a partir de la experiencia contrastada de otros Estados de la Unión Europea con los empresarios de los sectores en los que el fraude fiscal está suponiendo un importante factor de competencia desleal.
- Estudio de posibles ámbitos en los que promover la suscripción de Acuerdos de Entendimiento dirigidos tanto a mejorar la información aportada por los colaboradores sociales (por ejemplo, empresas tabaqueras en la lucha contra el contrabando y asociaciones para la defensa de los derechos de autor y de marca) como al fomento de la asunción de un código ético o de buenas prácticas fiscales. El prestigio e imagen derivado de la suscripción de los Acuerdos sería su principal elemento incentivador.

### **1.9. COLABORACIÓN SOCIAL EN LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE**

La colaboración social también debe producirse en la prevención del fraude más allá del procedimiento de denuncia previsto en la Ley. El fraude implica competencia desleal y tanto las empresas y sus asociaciones como la Administración deben colaborar para su erradicación.

En España la experiencia práctica pone de manifiesto que, en general, hasta ahora las denuncias responden a motivaciones más personales que cívicas y en la mayor parte de los casos su fundamentación es deficiente, por lo que es preciso establecer otros mecanismos de colaboración complementarios respecto de los ya existentes para la erradicación de las prácticas defraudatorias

En el ámbito de la colaboración social en la aplicación de los tributos, en países de nuestro entorno se han establecido Centros constituidos por contribuyentes a los que una entidad o profesional de la asesoría fiscal realiza una gestión integral de su negocio a través de medios telemáticos. La introducción en nuestro país de tales Centros exige un estudio en profundidad.

### **Medidas:**

- Estudio de mecanismos de colaboración corporativa o asociativa con la Agencia Tributaria para la detección y represión de los comportamientos defraudatorios que afectan a la competencia económica, comprometiéndose la Administración a investigar de forma inmediata y prioritaria las prácticas irregulares (relacionado con el subapartado 1.8).
- Creación de un Grupo de trabajo para analizar nuevos mecanismos de colaboración social en la prevención del fraude que examine aspectos tales como la posibilidad de comunicar al colaborador la utilización de la información que ha proporcionado, los mecanismos de reconocimiento de la colaboración y los instrumentos que disuadan la utilización malintencionada de los supuestos de colaboración.
- Establecimiento de un protocolo interno de atención de la información que se reciba sobre prácticas irregulares con consecuencias defraudatorias que normalice las actuaciones en el seno de la Agencia Tributaria en todos estos casos para reforzar la colaboración social en la prevención del fraude.
- Estudio de los Centros de Gestión concertados existentes en Francia para evaluar, en su caso, su posible introducción en España.

## **2. ALIANZAS INSTITUCIONALES**

### **INTRODUCCIÓN**

La coordinación externa de la Agencia Tributaria es esencial para que la prevención del fraude sea efectiva.

La política de alianzas con otras Administraciones Públicas debe ser reforzada en todos los ámbitos: con otros centros del Ministerio de Economía y Hacienda, con otros Organismos de la Administración del Estado y con las Administraciones Públicas Territoriales.

También es básica la apertura de las alianzas a otros agentes sociales distintos de la Administración Pública, así como la coordinación internacional, en esta materia dado el entorno económico globalizado en que nos movemos. En todo caso, este último aspecto se trata en el apartado 6.

El principal objeto de las alianzas externas, en el contexto de la prevención del fraude, es la obtención de información de relevancia tributaria, pero también existen otras motivaciones, como la formación del personal o la normalización de los sistemas de gestión y control entre las diferentes Administraciones Tributarias.

En definitiva, se trata de establecer modelos de colaboración con otras instituciones para mejorar la prevención del fraude, pudiendo servir como referencia el modelo establecido con las entidades financieras para la recepción de las declaraciones tributarias. La contribución de dichas entidades al funcionamiento del sistema tributario actuando como entidades

colaboradoras es una de las claves del éxito del modelo de gestión tributaria español.

## **2.1. RELACIONES CON LOS ÓRGANOS DE LA SECRETARÍA GENERAL DE HACIENDA**

En el ámbito de la Secretaría General de Hacienda es fundamental la coordinación con la Dirección General de Tributos teniendo en cuenta las competencias de este Centro Directivo en la elaboración de la normativa tributaria y en su interpretación. En particular, se observa una mayor necesidad de coordinación en el procedimiento de contestación a consultas vinculantes que afectan al ámbito competencial de la Agencia Tributaria y en la difusión de los criterios en ellas contenidos. Esta es una cuestión que ha adquirido una gran importancia con la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria.

Las relaciones con los Tribunales Económico-Administrativos, en cuestiones como la remisión de los expedientes administrativos, la suspensión de la ejecutividad de los actos reclamados y la ejecución de las resoluciones, son mejorables, y en cualquier caso se deben replantear tras la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, con el objetivo básico de reducir, en lo posible, la litigiosidad en el ámbito tributario.

La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 22 de diciembre de 2003 sobre colaboración entre la Agencia Tributaria y la Dirección General del Catastro está siendo desarrollada. En particular, se deben potenciar los intercambios de información sobre titularidades catastrales y mejorar, en general, el tratamiento de la información inmobiliaria por la Administración del Estado en su conjunto, con el objetivo de reforzar el control del mercado inmobiliario.

## **Medidas:**

- Reforzamiento de la coordinación entre la Agencia Tributaria y la Dirección General de Tributos en la revisión de la normativa tributaria y en la emisión de consultas vinculantes y análisis conjunto del procedimiento de difusión de las consultas para garantizar su aplicación (relacionado con subapartado 1.4).
- Definición con la Dirección General de Financiación Territorial de una estrategia coordinada de la Administración del Estado en las relaciones con las Administraciones tributarias territoriales.
- Adaptación de los procedimientos de relación de la Agencia Tributaria con los Tribunales Económico-Administrativos a la nueva Ley General Tributaria para mejorar la tramitación de las reclamaciones, la remisión de los expedientes, la gestión y control de la suspensión de los actos recurridos y la ejecución de las resoluciones.
- Replanteamiento de las Oficinas de Relación con los Tribunales de la Agencia Tributaria para potenciar su actividad.
- Análisis conjunto con el Tribunal Económico-Administrativo Central de la litigiosidad y sus causas mediante estudios y reuniones periódicas, para facilitar su reducción (relacionado con subapartado 11.7).
- Desarrollo pleno de la Resolución de 22 de diciembre de 2003 sobre colaboración entre la Dirección General del Catastro y la Agencia Tributaria, para potenciar los intercambios de información y accesos a las respectivas bases de datos.
- Intercambio de información Agencia-Catastro de tal forma que se actualice la información sobre titularidades catastrales y se incorpore ésta coordinadamente a las bases de datos catastrales y tributarias.

- Definición de una estrategia común Agencia-Catastro que permita que la información inmobiliaria sea compartida y gestionable, con independencia de quien la obtenga: Estado, CCAA, CCLL, Notarios, Registradores.

## **2.2. RELACIONES CON OTROS ÓRGANOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA**

Cualquier mejora que se pretenda en la gestión y el control del sistema tributario exige dedicar atención preferente a la selección y formación del personal, por lo que la Agencia Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales tienen que disponer de un cauce de colaboración permanente. La Agencia Tributaria no ha aprovechado suficientemente el potencial de investigación y estudio sobre materias fiscales del Instituto.

Por otra parte, no existe un procedimiento de colaboración que permita utilizar para el control tributario la información de que dispone la Intervención General de la Administración del Estado sobre subvenciones y pagos realizados por la Administración del Estado.

Tampoco ha existido hasta ahora un cauce de comunicación permanente con el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, imprescindible en un momento en que se están produciendo importantes modificaciones en la normativa contable.

Finalmente en este ámbito hay que destacar que la Agencia Tributaria no ha realizado, hasta la fecha, un estudio en profundidad de la información de que disponen las entidades supervisoras y otros organismos del Ministerio y su posible utilización con fines tributarios.

## **Medidas:**

- Análisis conjunto con el Instituto de Estudios Fiscales de mejoras en los cursos de selección y formación permanente de los funcionarios de la Agencia Tributaria, para adaptarlos a las necesidades de la organización. Estudio, de común acuerdo, de líneas de colaboración en la formación de los funcionarios de las Administraciones tributarias territoriales.
- Solicitud al Instituto de Estudios Fiscales de informes e investigaciones específicos, en especial sobre el comportamiento tributario y el nivel de cumplimiento en España. En particular, interesan las encuestas y estudios sobre la percepción y causas del fraude fiscal. De igual forma, se debe incrementar la colaboración con el Instituto en sus publicaciones de libros y revistas en temas referentes al fraude fiscal. Por último, deberían organizarse seminarios conjuntos sobre el fraude desde un enfoque comparativo a nivel internacional.
- Análisis conjunto con la Intervención General de la Administración del Estado de la información de relevancia tributaria de que dispone dicho centro directivo para estudiar posibles intercambios, en especial la relativa a subvenciones y pagos presupuestarios.
- Estudio interno por la Agencia Tributaria de la información de que disponen las entidades supervisoras y otros organismos del Ministerio para valorar, en el marco jurídico vigente, la viabilidad de solicitar intercambios de información con fines tributarios.
- Establecimiento de un cauce de comunicación permanente con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre modificaciones en la normativa contable y de colaboración de dicho Instituto en la formación de los funcionarios de la Agencia Tributaria.

### **2.3. RELACIONES CON EL SERVICIO EJECUTIVO DE LA COMISIÓN DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES E INFRACCIONES MONETARIAS (SEPBLAC)**

Al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) le compete la prevención e investigación del blanqueo de capitales.

La información obtenida por el SEPBLAC, en especial cuando se refiere a operaciones sospechosas de blanqueo de capitales en las que pueda existir un delito fiscal o de contrabando subyacente es de extraordinaria relevancia para la Agencia Tributaria.

Los cauces de comunicación entre el SEPBLAC y la Agencia son insuficientes y deben estar convenientemente reglados.

#### **Medidas:**

- Suscripción de un Convenio de Colaboración con el SEPBLAC que establezca el marco de relaciones entre la Agencia Tributaria y dicho Servicio y que permita optimizar los intercambios de información recíprocos.
- Reforzamiento de la presencia de funcionarios de la Agencia Tributaria en el SEPBLAC.

### **2.4. RELACIONES CON LA ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO**

Resulta imprescindible mejorar la coordinación con la Abogacía General del Estado en la medida en que es el órgano al que corresponde la dirección de la acusación particular que ejercitan los Abogados del Estado, integrados en el



Servicio Jurídico del Estado o en el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, en los procesos por delito fiscal, contrabando y otras modalidades de fraude.

Esta coordinación ha de asegurar el intercambio de información y una mayor integración de las actuaciones administrativas y procesales de la Hacienda Pública, especialmente en expedientes de mayor complejidad o con predominio de actuaciones administrativas de investigación, con una participación efectiva del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria.

#### **Medidas:**

- Firma de un Convenio de colaboración con la Abogacía General del Estado (Secretaría de Estado de Justicia) para mejorar la coordinación entre actuaciones administrativas y procesales en delitos que perjudiquen a la Hacienda Pública, en el que se tratarán también los asuntos que se exponen en las siguientes medidas de este subapartado.
- Participación de los Abogados del Estado en los expedientes de mayor complejidad para colaborar en la apreciación de los hechos presuntamente constitutivos de delito y en su tramitación, para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT.
- Establecimiento de estrategias y criterios en materia de conformidades, acusaciones, solicitudes de indulto o demás cuestiones.
- Promoción de la solicitud de medidas cautelares, o la conversión de medidas cautelares administrativas en judiciales, para asegurar la responsabilidad civil derivada del delito, así como la efectiva ejecución de las sentencias, y seguir prestando una asistencia

jurídica prioritaria a los funcionarios de la Agencia Tributaria contra los que se dirijan denuncias o querellas infundadas como consecuencia de su actividad de prevención del fraude.

- Creación de un Observatorio permanente en materia de delito fiscal, con participación de la Agencia Tributaria, el Instituto de Estudios Fiscales y de la Abogacía General del Estado, que actuaría como foro de seguimiento de las denuncias y querellas para examinar su efectividad. Asimismo, estudiará propuestas y sugerencias para la reforma de la figura del delito fiscal y medidas organizativas y procedimentales para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude en sede penal.

## **2.5. RELACIONES CON LA FISCALIA Y LA AUTORIDAD JUDICIAL**

En el subapartado 8.3 se analiza la especial problemática de los expedientes en los que se detectan indicios de delito. De igual forma, en el subapartado anterior y en el 10.4. se proponen medidas para potenciar el Servicio Jurídico de la Agencia, cuya intervención en este tipo de expedientes es decisiva para su buen fin, todo ello en coordinación con la Abogacía General del Estado.

Por otra parte, las Unidades de Apoyo de la Agencia Tributaria a la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción son esenciales para la persecución de los delitos contra el orden público económico.

De igual forma, las Unidades de Apoyo a la Justicia de la Agencia Tributaria se ven obligadas a intervenir en muchos casos en procesos no directamente relacionados con la defensa del interés público al no circunscribir su actuación a las causas procesales relacionadas con delitos fiscales y otros en fraude de la Hacienda Pública.

Además, la actuación de funcionarios de la Agencia Tributaria como peritos judiciales en los expedientes denunciados no se ha incardinado en un plan de investigación de los hechos delictivos asumido e impulsado por la Agencia.

**Medidas:**

- Intensificación de las relaciones de la Agencia Tributaria con el Ministerio Fiscal y, en particular, con la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción para articular y desarrollar planes de trabajo a ejecutar por los equipos de investigación criminal de la Agencia en los procesos que se inicien a instancia de ésta de los que vaya a conocer dicha Fiscalía Especial.
- Proposición al Ministerio de Justicia, al Consejo General del Poder Judicial y al Fiscal General del Estado del establecimiento de cauces de interlocución permanente para tratar, según los casos, de los siguientes asuntos: concienciación de la gravedad de los delitos contra la Hacienda Pública, de contrabando, de blanqueo de capitales y otros delitos conexos, con especial atención al fenómeno de las tramas organizadas, disponibilidad de los equipos de investigación criminal de la Agencia, participación de funcionarios de la Agencia como peritos judiciales, papel a desarrollar por el Servicio Jurídico de la Agencia, posible especialización de jueces en este tipo de delitos, posible creación de Secciones de Delitos Económicos en las Fiscalías de los Tribunales Superiores de Justicia, colaboración en la formación en materias tributarias, financieras y contables y otras cuestiones de interés común.

## **2.6. RELACIONES CON OTROS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO Y OTRAS INSTITUCIONES**

Todavía no se ha producido el desarrollo completo y la aplicación efectiva del Convenio de colaboración entre la Agencia Tributaria y la Tesorería de la Seguridad Social para la realización de embargos de pagos cuando el perceptor tenga deudas con la Agencia Tributaria y obtener suministros periódicos de información.

Con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social se debe mantener un cauce de interlocución permanente para, en su caso, adaptar el Convenio de colaboración entre ambas instituciones a nuevas necesidades y explotar sistemáticamente la información recibida.

A pesar de tratarse de instituciones que disponen de información de relevancia tributaria, no se han suscrito Convenios de colaboración a tal efecto con la Dirección General de los Registros y del Notariado y la Dirección General de la Policía.

Por otra parte, no se ha efectuado un estudio sistemático de las carencias de información de la Agencia Tributaria que puedan ser solucionadas con Convenios de Colaboración con otros organismos e instituciones.

### **Medidas:**

- Desarrollo pleno del Convenio de colaboración suscrito con la Tesorería de la Seguridad Social para obtener información sobre altas y bajas en la Seguridad Social de empresas y trabajadores, empresas que mantienen o han mantenido un porcentaje de trabajadores coincidente con el de otras, empresas sin trabajadores y

acuerdos de sucesión de empresas. Ampliar los intercambios para la identificación de pagadores de sueldos y salarios.

- Puesta en práctica del procedimiento normalizado de embargo de pagos a efectuar por la Tesorería de la Seguridad Social a deudores de la Agencia Tributaria.
- Mantenimiento de un cauce de interlocución permanente con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social que permita adaptar el Convenio de colaboración a nuevas necesidades que puedan surgir.
- Optimización de la información recibida de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social para detectar no declarantes e incumplimientos en los regímenes objetivos de tributación.
- Agilización de la firma de los Convenios de colaboración proyectados con la Dirección General de los Registros y del Notariado (sobre asignación del Código de identificación e intercambios de información con el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España) y la Dirección General de la Policía (sobre la identificación fiscal de las personas físicas, en especial de los extranjeros).
- Promoción de la firma de un Convenio de colaboración con el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España sobre intercambio de información, acceso telemático a los Registros e identificación de entidades.
- Estudio de posibles Convenios de colaboración con otras instituciones y organismos a partir de las carencias detectadas en la información de que dispone la Agencia Tributaria.

## **2.7. RELACIONES CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y LAS CIUDADES CON ESTATUTO DE AUTONOMÍA**

El nuevo marco de relaciones con las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía debe ser revisado de común acuerdo con éstas, con una doble finalidad:

- Mejorar su capacidad de influencia en los órganos de dirección de la Agencia Tributaria (Consejo Superior de Dirección, Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, Consejos Territoriales para la Dirección de la Gestión Tributaria).
- Reforzar los mecanismos de coordinación y colaboración entre las diferentes Administraciones tributarias, con el objetivo común de hacer más eficaz el modelo de gestión y control del sistema tributario español.

### **Medidas:**

- Establecimiento de común acuerdo y consolidación de un marco de relaciones que garantice que el sistema tributario español se gestione y controle de forma eficaz por las distintas Administraciones tributarias. A este respecto, la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria ha aprobado por unanimidad, el 22 de octubre de 2004, un documento que establece un nuevo marco de relaciones entre la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades y Ciudades Autónomas.
- Potenciación de los órganos de participación de la Comunidades y Ciudades Autónomas en la Agencia Tributaria: Consejo Superior de

Dirección, Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, Consejos Territoriales para la Dirección de la Gestión Tributaria.

- Revisión del modelo de intercambio de información para el control, para resolver carencias, en particular, en el ámbito inmobiliario.
- Mejora de la información censal, con evolución hacia un censo único compartido e intensificación del control de los cambios de domicilio ficticios.
- Incremento de las actuaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y mejora de la coordinación entre los órganos inspectores.
- Establecimiento de un procedimiento normalizado de embargos a deudores de las restantes Administraciones y de embargo de pagos presupuestarios de otras Administraciones a deudores de la Agencia Tributaria.

## **2.8. RELACIONES CON LAS HACIENDAS FORALES**

El nivel de relación con las Haciendas Forales es insuficiente y se debe alcanzar un grado de comunicación y colaboración similar al que existe con las CCAA de régimen común.

### **Medidas:**

- Normalización de relaciones y establecimiento de un cauce de interlocución permanente.
- Mejora de los intercambios de información censal y para el control.

## **2.9. RELACIONES CON LAS CORPORACIONES LOCALES**

Las relaciones de la Agencia Tributaria con las Corporaciones Locales no están lo suficientemente estructuradas, siendo mejorable el cauce de interlocución

establecido hasta ahora con la Federación Española de Municipios y Provincias.

**Medidas:**

- Establecimiento de un cauce de interlocución permanente que fomente la colaboración y coordinación institucional y una cultura administrativa común en la gestión y el control del sistema tributario español.
- Desarrollo pleno de los Convenios de colaboración en materia de intercambio de información y cooperación en el ámbito recaudatorio.



### **3. TRAMAS ORGANIZADAS DE FRAUDE AL IVA E IMPUESTOS ESPECIALES EN OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS**

#### **INTRODUCCIÓN**

Las operaciones de entrega de bienes entre empresarios de diferentes Estados de la Unión Europea tributan en el IVA con aplicación de un régimen que determina que las entregas resulten exentas en el Estado de origen de los bienes, mientras que las adquisiciones resultantes de dichas entregas tributan en el Estado de destino de los bienes.

Aunque con muy diversas modalidades, el mecanismo de fraude al IVA en las operaciones intracomunitarias opera, en su forma elemental, del modo que se describe a continuación. Una empresa, que denominaremos A, registrada en un Estado miembro de la Unión Europea (UE, en adelante) que designaremos por X, realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa B, registrada en otro Estado Miembro Y. La empresa B adquiere los bienes exentos de IVA y a continuación realiza una entrega interior a la empresa C, radicada en el mismo Estado que B. La empresa B (“missing trader” o “trucha”, término de uso común para referirse a este tipo de defraudadores) repercute el IVA de la entrega interior a la empresa C, pero no lo ingresa y, al poco tiempo, desaparece. La empresa C (“broker” o agente o distribuidor) deduce el IVA soportado correspondiente a sus adquisiciones a B y vende los bienes en el mercado interno del país Y, repercutiendo el IVA. Como consecuencia de la falta de ingreso de B, la pérdida de recaudación del IVA es igual a la cuota pagada por C a B y no ingresada por esta última.

En ocasiones, con objeto de dificultar la identificación de la relación existente entre B (missing trader) y C (broker), los bienes se suministran a través de una

o varias empresas intermedias que se sitúan entre B y C (que se suelen denominar “buffer” o “empresas pantalla”).

El esquema descrito toma la forma de un “fraude carrusel” cuando, en lugar de vender los bienes en el mercado interno del país Y, la empresa C realiza una entrega intracomunitaria exenta a una empresa del Estado originario de la mercancía (X). Una vez en este Estado, la operativa puede reproducirse indefinidamente. El fraude, entonces, suele manifestarse en la solicitud de devolución de IVA realizada por C. En el denominado fraude carrusel “documental”, la mercancía ni siquiera existe, sustituyéndose exclusivamente por la circulación de facturas.

Este tipo de fraude presenta características específicas en algunos de los sectores en que se ha manifestado en nuestro país, como en el de bebidas alcohólicas (sujetas a impuestos especiales), en el de automóviles de ocasión (en el que el fraude aparece frecuentemente combinado con el régimen especial de bienes usados del IVA), en el de oro y metales preciosos, en el que, según los casos, resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, o en el de materiales de recuperación, con los regímenes de renuncia a la exención o, desde 2004, inversión del sujeto pasivo. También resultan especialmente afectados los sectores informático y de la telefonía móvil.

La simplicidad del esquema general que se contiene en la descripción anterior, no debe ocultar la realidad: muchas de las tramas que se identifican actualmente presentan perfiles extraordinariamente complejos, de modo que los participantes asumen simultánea o sucesivamente distintos papeles, se entrecruzan operaciones, actúan a la vez en diversos sectores, etc.

En la valoración de este tipo de fraude, es esencial tomar en consideración que nos encontramos ante un problema que no afecta sólo a la Administración

Tributaria española, sino que por el contrario, afecta a los distintos Estados Miembros de la Unión Europea y se comete respecto de un impuesto cuya normativa está altamente armonizada.

La experiencia de la Administración Tributaria española en la lucha contra las tramas organizadas para la defraudación de IVA pone de manifiesto que combatir este tipo de fraude resulta sumamente complejo. Entre otras razones, porque no sólo se ven involucradas las distintas áreas funcionales de la Agencia Tributaria (Gestión, Inspección, Recaudación y Aduanas), sino también otros organismos del propio Ministerio y, en los frecuentes casos en que se detectan indicios delictivos, el Ministerio Fiscal y el Poder Judicial. Todo ello hace necesario importantes esfuerzos de coordinación funcional. Además, las tramas se despliegan por todo el territorio nacional, exigiendo una adecuada coordinación interterritorial. Más aún, la lucha contra este fraude requiere habitualmente de intercambios de información internacional, con las dificultades operativas que ello entraña. A ello se unen los problemas derivados de la incorporación a la Unión Europea de diez nuevos Estados. También contribuye a esta complejidad la falta de adecuación de los tradicionales procedimientos de control a las situaciones que plantea este tipo de fraude.

Tratándose de un problema complejo, tanto la propia experiencia como la de nuestros homólogos europeos, avala el establecimiento de una estrategia estructurada especialmente dirigida a la lucha contra las tramas organizadas en el IVA, ya que afecta a todas las áreas funcionales de la Agencia Tributaria con responsabilidades de control y a su Servicio Jurídico, a la Dirección General de Tributos y al Ministerio público y a órganos del Poder Judicial.

El establecimiento de una estrategia nacional de lucha contra las tramas, en la que se deben involucrar todos los organismos e instituciones citados, no consiste sólo, en señalar un conjunto de medidas a adoptar. Para garantizar su

conocimiento y comprensión, su adecuado desarrollo y la coherencia de todas las actuaciones a llevar a cabo, deben considerarse los siguientes elementos:

- Objetivos que se pretenden alcanzar.
- Desarrollo de las actuaciones.
- Indicadores a utilizar para medir su resultado.
- Comunicación interna y externa de la estrategia.

Los objetivos a cumplir con esta estrategia, con medidas diseñadas en función del momento en que se detecte la existencia de la trama, sin olvidar las actuaciones preventivas, son los siguientes:

- Evitar, mediante medidas preventivas, que el fraude aparezca.
- Detectar el fraude lo antes posible, para detenerlo cuando se inicia.
- Perseguir, incluso penalmente, a los defraudadores y expulsarles del sistema.
- Recuperar el mayor importe posible de cuotas tributarias defraudadas.

### **3.1. COORDINACIÓN DE LAS ACTUACIONES Y MEDIOS DISPONIBLES**

La efectiva articulación de todas las actuaciones propuestas requiere definir un órgano que asuma la responsabilidad de las actuaciones en el día a día y del seguimiento de las medidas.

De igual forma es imprescindible dedicar a su ejecución medios suficientes en la medida en que se trata de actuaciones absolutamente prioritarias para la Agencia Tributaria.

### **Medidas:**

- Atribución a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) de la responsabilidad para la definición de las medidas a adoptar y la coordinación de su puesta en práctica.
- Evaluación de la magnitud del fraude y de la adecuación de los medios con que actualmente cuenta la ONIF destinados efectivamente a tareas de lucha contra las tramas y adopción inmediata en el ámbito competencial de la Agencia Tributaria y del Ministerio de Economía y Hacienda de las medidas necesarias para paliar las carencias que se puedan detectar.
- Dimensionamiento adecuado de los servicios territoriales que, bajo la coordinación de la ONIF, llevarán a efecto las medidas de lucha contra las tramas organizadas.

### **3.2. MEDIDAS PREVENTIVAS**

Es indudable que la máxima eficacia de la lucha contra las tramas de fraude se obtiene cuando se impide que aquellas lleguen a actuar, objetivo que sólo puede alcanzarse a través de medidas preventivas.

El control del Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) resulta un elemento preventivo de crucial importancia en la lucha contra las tramas. Puesto que uno de los requisitos para declarar exenta una entrega intracomunitaria es que el operador del Estado Miembro desde el que se realiza la adquisición tenga un Número de Operador Intracomunitario activo, los defraudadores procurarán acceder al ROI, ya que, de otro modo, la entrega realizada por el operador extranjero puede ser declarada sujeta a IVA y no exenta.

De este modo, las actuaciones de control en el acceso al ROI deben estar presididas por el objetivo de impedir el acceso –y consiguientemente la actuación- de los defraudadores.

Sin embargo, aunque se extreme el rigor en el control del acceso al ROI, se puede producir el acceso de algunos operadores de riesgo. Por ello, resulta esencial complementar la medida preventiva anterior con un seguimiento de estos operadores.

Para ser efectivo este control debe realizarse poco tiempo después del acceso al ROI, mediante personación en las instalaciones del operador sin comunicación previa, en los términos previstos en la norma, y tendrá por objeto verificar la realidad de la actividad y las operaciones o proponer la baja cautelar en el ROI si se dan los supuestos para ello.

Además del control en el acceso al ROI, y de las medidas apuntadas en relación con aquellos operadores que acceden por primera vez al mercado, las actuaciones preventivas deben tomar también en consideración la existencia de lo que podemos denominar “operadores durmientes”, término con el que se describe a aquellas entidades que, sin actividad aparente, esperan para incorporarse a una trama cuando ello es necesario. Este tipo de entidades se localizan frecuentemente en los denominados nidos de sociedades y de sociedades buzón.

### **Medidas:**

#### **a) En el acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios:**

- Revisión de los criterios establecidos para el control de riesgos en el acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios, e

implementación inmediata en la aplicación informática de control. Formación del personal para gestionar el nuevo procedimiento. Depuración periódica del Registro utilizando los criterios de riesgo previstos para controlar las solicitudes de alta. Las actuaciones censales relacionadas con el Registro de Operadores Intracomunitarios se consideran absolutamente prioritarias en el ámbito de gestión y se desarrollarán de forma plenamente coordinada con los órganos inspectores.

- Máximo rigor en la exigencia de cumplimentación de todos los datos identificativos previstos en el modelo de declaración censal 036, con carácter previo a aceptar la inscripción en el Registro.
- Posible concentración en sedes provinciales o regionales del análisis de riesgo a efectuar por los órganos de gestión de las solicitudes de acceso al Registro, para que las actuaciones se practiquen por personal más especializado y más próximo al personal inspector con el que se deben coordinar las actuaciones.
- Definición de la información que puede captarse en tareas de lucha contra las tramas y determinación de la forma en que puede incorporarse a soportes que permitan su tratamiento automatizado y cruce con la aplicación de acceso al registro. Recopilación, en el momento del control de acceso al Registro, de la información de interés sobre aquellos contribuyentes a los que se haya denegado el acceso (socios y administradores, representantes, domicilios, etc.) para que sea incorporada a una base de datos específica para el seguimiento y control de este tipo de fraude (relacionado con subapartado 3.3.a)).
- Adaptación de la aplicación informática para que permita no sólo la tramitación de las solicitudes de alta en el Registro, sino también adoptar decisiones.

- Diferenciación en los plazos de tramitación de las solicitudes de alta en el Registro de los casos con indicios de riesgo, en los que el acento no debe ponerse en la rapidez, sino en la seguridad.

**b) En relación con los operadores de riesgo que acceden al Registro:**

- Establecimiento de un programa de visitas sistemático, obligatorio y continuado en el tiempo a aquellos contribuyentes que han accedido al Registro y que presenten perfiles de riesgo. La determinación de los contribuyentes objeto de este programa se efectuará evaluando los riesgos asociados a los filtros que se utilizan en el control de acceso al ROI.
- Proponer a los órganos competentes el análisis de la viabilidad de establecer cautelas adicionales en relación con estos operadores de riesgo, en línea con las existentes en otros Estados Miembros de la Unión Europea.

**c) En relación con las sociedades durmientes:**

- Establecimiento de un programa sistemático, obligatorio y continuado en el tiempo en relación con aquellos contribuyentes domiciliados en nidos de sociedades y sociedades buzón y, en general, aparentemente inactivos y que presenten perfiles de riesgo. Para ser efectivo, este control debe realizarse mediante personación en los centros de domiciliación de negocios y tendrá por objeto verificar la realidad de la actividad y del domicilio y proponer la baja cautelar en el Registro si se dan los supuestos para ello (relacionado con subapartados 4.9, 5.2. y 9.1.5).



### **3.3. MEDIDAS DE DETECCIÓN PRECOZ DEL FRAUDE**

La puesta en marcha de las medidas preventivas centradas en el control censal no conseguirá, por sí sola, erradicar el fraude. Para combatirlo, resulta asimismo esencial articular un conjunto de acciones tendentes a su detección en el estado más incipiente posible, de modo que pueda ser atacado antes de que el daño causado a las arcas públicas resulte irreparable. En la detección de este tipo de fraude fiscal el elemento clave es el tratamiento de la información disponible.

En la Agencia Tributaria, se está obteniendo gran cantidad de información de gran utilidad para la prevención del fraude que debe emplearse sistemáticamente para la detección de tramas. Por tanto, el sistema de información se debe poner al servicio de la prevención del fraude y orientar el mismo y los procedimientos de selección, al descubrimiento de tramas de fraude.

#### **Medidas:**

##### **a) En relación con la información disponible:**

- Identificación de toda la información ya incorporada a las bases de datos de la Agencia tributaria que puede ser útil para la detección de tramas organizadas de fraude y estudiar sus características (períodos de grabación/disponibilidad, posibilidades de tratamiento en herramientas informáticas de selección tipo Clase/Zujar, etc.), así como valoración de posibles mejoras al respecto. Entre esta información se encuentra, por ejemplo, la relativa al tráfico de divisas, la obtenida de otros Estados de la Unión Europea, la consignada en la declaración

recapitulativa de operaciones intracomunitarias o en el modelo de declaración censal, la derivada de la gestión de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores y otros Operadores Económicos, la aduanera sobre operaciones comerciales y la relacionada con la matriculación de vehículos y con los productos sometidos a impuestos especiales.

- Recopilación y explotación sistemática de la información procedente de otras fuentes, como la derivada de las peticiones de información que formulan otros Estados miembros de la Unión Europea sobre operadores españoles relacionados con tramas, los informes recibidos del SEPBLAC (relacionado con el subapartado 2.3), la obtenida en el desarrollo de actuaciones preventivas sobre socios, administradores, representantes, domicilios, centros de negocios o sociedades pantalla, así como la información que se obtiene en el desarrollo de actuaciones inspectoras sobre empresas de la trama (incluida la relativa a empresas de transporte, cuentas bancarias, entidades financieras, etc.).
- Integración de la información a que se refieren los dos puntos anteriores en una base de datos específica para el seguimiento y control de tramas organizadas. En esta base figurarían, por ejemplo, las personas físicas que han venido actuando como socios, administradores, representantes o testaferros de empresas de las tramas, aquellas que han sido denunciadas por delito por pertenecer a tramas, las direcciones y nidos de sociedades en los que se han domiciliado esas empresas, las cuentas bancarias que emplean o las empresas de transporte habitualmente utilizadas. Lógicamente, la construcción de esta base exige la recogida sistemática de la información por parte de todos aquellos funcionarios que, en la realización de su trabajo,

obtienen la misma. Del mismo modo, todos los actuarios y los funcionarios a los que pueda resultar de utilidad deberían tener acceso a la base de datos.

**b) En relación con el tratamiento de la información:**

- Elaboración de herramientas informáticas específicas de selección que, basadas en los perfiles que presentan los diversos intervinientes en las tramas de fraude, permitan su detección. Estas herramientas deben orientarse principalmente a la detección inmediata de fraudes, en sus estadios iniciales, utilizando aquella información que, como la relativa a tráfico de divisas, se incorpora más actualizada.
- Con independencia de cualquier iniciativa territorial, estas herramientas de selección deben utilizarse sistemáticamente (por ejemplo, mensualmente) a nivel centralizado (nacional), de tal manera que se establezca una rutina de detección y análisis de la información de ámbito nacional, sin perjuicio de un estudio más detallado en cada ámbito territorial. Los criterios empleados para la detección, la periodicidad de los cruces que se realicen, así como sus resultados, deben ser dados a conocer y trasladados a los servicios territoriales.
- Requerimientos selectivos y periódicos de información a operadores económicos que desarrollan su actividad en los sectores en los que habitualmente operan tramas de fraude organizadas, con el objeto de conocer, casi en tiempo real, quiénes están actuando como defraudadores. A partir de la identificación de la trama detectada, se puede diseñar una estrategia tendente a eliminarla. En el mismo sentido, se ha comprobado que, en ocasiones, la actuación sobre transportistas

y consignatarios de las mercancías permite obtener información de gran utilidad para detectar la estructura del fraude carrusel.

**c) En relación con los intercambios de información con otros países:**

- Fomento de los intercambios directos en materia de fraude con otros Estados miembros de la Unión Europea, con puesta en funcionamiento de una aplicación informática que debe soportar el intercambio de información internacional. Esta aplicación, que actualmente se está diseñando, debe permitir que las personas autorizadas al intercambio directo puedan conocer todas las peticiones y solicitudes realizadas en relación con el sector respectivo. Además debe permitir a los usuarios conocer todas las peticiones y solicitudes que se han formulado respecto de un determinado operador, así como las respuestas. Asimismo, a medida que los medios disponibles lo permitan, debe ampliarse la lista de Estados miembros con los que se realiza el contacto directo en las peticiones y solicitudes relativas a tramas de fraude (relacionado con subapartado 6.4). Por último, debe valorarse la posibilidad de constituir, a nivel central, un servicio de traducción que cubra las necesidades básicas que en este punto se plantean (inglés, francés, alemán) y que pueda gestionar eventuales solicitudes de traducción externas.

**d) En relación con los acuerdos a suscribir con los sectores económicos afectados:**

- Celebración de encuentros y, en su caso, firma de acuerdos con representantes de los sectores en los que más intensamente se

ha manifestado el fraude. Existen experiencias en Estados Miembros de la Unión de suscripción de los denominados Acuerdos de entendimiento y del establecimiento de códigos de conducta en virtud de los cuales los miembros del sector que se adhieren al acuerdo se comprometen a garantizar la corrección de las operaciones que realizan con sus proveedores y clientes y a colaborar con la Administración Tributaria en la erradicación de las prácticas irregulares. Previamente, debe estudiarse qué tipo de demandas se pueden realizar al sector, así como la estrategia para promover que se sumen al acuerdo. Además, debe analizarse la instrumentación jurídica más apropiada para llevarlos a término (relacionado con subapartado 1.8).

**e) En relación con las actuaciones a realizar cuando se detecta el fraude:**

- Definición de un protocolo de actuación cuando se detecta precozmente el fraude. Ante la detección precoz de una trama de fraude, y dependiendo de las circunstancias del caso concreto, caben distintos tipos de estrategias: actuación administrativa inmediata para impedir la actuación de los defraudadores (baja en el Registro), solicitud de colaboración de Vigilancia Aduanera o a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado para realizar acopio de pruebas que puedan fundamentar una posible denuncia, elaboración de un informe en que se expongan indicios de la comisión de delitos que permitan solicitar la adopción de medidas judiciales.
- Elaboración de una guía de actuación que oriente la realización de las actuaciones tendentes a la baja cautelar en el Registro de Operadores Intracomunitarios de los defraudadores detectados,

que normalmente serán practicadas por Agentes Tributarios. Estudio del procedimiento a seguir para tramitar la baja cautelar (órgano competente, notificación al interesado, etc.). Recopilación en el curso del procedimiento que da lugar a la baja cautelar de toda la información sobre socios, administradores, representantes, autorizados, domicilios, etc. de las entidades y personas afectadas por dicho procedimiento, para ser incorporada al sistema informático.

- Propuesta al órgano competente del estudio de posibles modificaciones en la normativa censal que pueda facilitar la tramitación de bajas cautelares de defraudadores en determinados supuestos en los que concurren indicios de posible fraude, adicionales a los ya previstos en la normativa vigente, por ejemplo, administradores o representantes de sociedades a las que ya se ha dado de baja, utilización de domicilios de conveniencia conocidos, matrícula en epígrafe de actividad no correspondiente a la actividad realmente ejercida o incumplimientos de obligaciones.

### **3.4. MEDIDAS PARA COMBATIR Y EXPULSAR A LOS DEFRAUDADORES**

Junto a las propuestas efectuadas en el ámbito preventivo y de detección del fraude, el establecimiento de una estrategia nacional de lucha contra las tramas de fraude encuentra su segundo pilar fundamental en las líneas de actuación tendentes a la represión del fraude cuando este ya se ha cometido.

En este subapartado se establecen medidas respecto de la forma de organizar el trabajo una vez detectada una trama de fraude.

En cualquier caso, la variedad de configuraciones que pueden presentar las tramas de fraude, las especialidades de los distintos sectores en los que operan, el tipo de contribuyente en el que se manifiesta el fraude, las distintas posibilidades de obtención de pruebas que se dan en cada trama o la mayor o menor viabilidad de “judicializar” los expedientes, constituyen, junto con otras muchas, algunas de las circunstancias que hacen muy difícil, cuando no imposible, ofrecer una fórmula única para alcanzar el éxito en las actuaciones represivas contra dichas tramas.

Por otra parte, resulta especialmente relevante la coordinación con el Ministerio Fiscal, el Poder Judicial y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, para lograr la mayor eficacia posible y el análisis de cambios normativos, en línea con los aprobados en otros países, con el objetivo de reducir este tipo de fraude.

Por otra parte, ya se ha indicado que el fraude carrusel se manifiesta habitualmente mediante la solicitud de devolución de IVA realizada por los distribuidores que se encuentran al final de una cadena de fraude; resultado a devolver que surge de la combinación de la deducción del IVA soportado en la adquisición interior (IVA que en el inicio de la cadena no ha sido ingresado por el defraudador) y la exención de las entregas intracomunitarias declaradas por dicho distribuidor.

En este supuesto, el tratamiento de la trama como un todo a que se hace referencia en los subapartados anteriores, se complica todavía más al incardinarse el control sobre estos contribuyentes en el masivo proceso de control de devoluciones anuales. Sin embargo, y dejando al margen los casos más evidentes, las actuaciones aisladas de control “documental” sobre la devolución solicitada por los distribuidores difícilmente podrán tener un resultado distinto de acordar la devolución (puesto que formalmente todo

aparece correcto) o la inclusión del contribuyente en Plan de Inspección - como medio inmediato de retener la devolución – para tratar de reunir en ese procedimiento los elementos que permitan cuestionar su procedencia. Y sin embargo, la comprobación del distribuidor de forma aislada y sin establecer una planificación de la estrategia a desarrollar en la trama concreta, no es la fórmula para afrontar este tipo de situaciones.

Por último, la experiencia en la lucha contra este tipo de fraude indica claramente que, detrás de la configuración y actuación de las entidades directamente intervinientes en las tramas, y más allá de los testaferros que aparecen a primera vista, se revelan personas físicas, residentes o no en nuestro país, que reiteradamente participan en este tipo de operaciones, por lo que deben ser objeto de atención especial.

### **Medidas:**

#### **a) En relación con las actuaciones a desarrollar:**

- Establecimiento de un protocolo de actuaciones represivas por la ONIF. La responsabilidad de la decisión sobre los elementos integrantes de una trama que tienen que ser objeto de atención por los órganos de control, el diseño de la estrategia a seguir en cada caso y la determinación de la forma de finalización de las actuaciones, debe situarse, sin perjuicio de la participación en estas decisiones de las Dependencias afectadas, en un órgano central, como la ONIF. Por ello, en lo que a la selección de los contribuyentes de riesgo se refiere, se articularán los medios necesarios para que puedan realizarse de forma efectiva y sistemática trabajos de selección centralizada de los elementos integrantes de tramas de fraude sobre los que se va a actuar, de



modo que en esta materia se pase del actual sistema de selección y carga en plan descentralizado a uno centralizado al menos parcialmente. En consecuencia, la ONIF tendrá capacidad para incidir efectivamente en los planes de control anuales de los servicios territoriales.

- Para los supuestos de detección de tramas por las Dependencias Regionales de Inspección, elaboración de una guía de actuación. En particular, en la guía se debe establecer que, con carácter previo a la toma de cualquier decisión acerca de las actuaciones a realizar sobre elementos aislados de la trama, su existencia se pondrá en conocimiento del Jefe de la Unidad de Investigación correspondiente - o en su defecto de quien designe el Inspector Regional - para que este Coordinador Territorial realice una primera investigación y valoración del alcance del caso. En función de cuál sea esta valoración, considerando la importancia cuantitativa presunta del fraude y la dispersión territorial de los elementos de la trama, el Coordinador Territorial elaborará un informe preliminar descriptivo de la trama y sugerirá líneas de actuación a desarrollar. Este primer informe será remitido a la ONIF (Coordinador Sectorial), y desde ésta a las Dependencias territoriales afectadas. En este primer estadio, anterior a la inclusión en el Plan de Inspección, deben valorarse las posibilidades de actuación en colaboración con instancias del Poder Judicial para acceder a potestades de investigación (intervención de las comunicaciones, registros, vigilancias...) de las que carece la Administración. Una vez diseñada la estrategia de trabajo, se creará un grupo de actuarios encargados de las actuaciones concretas, designándose un responsable de la coordinación del grupo, que puede ser, en función de las circunstancias del caso, un funcionario de la ONIF o uno de los

actuarios intervinientes (Coordinador de trama). Este responsable, con el apoyo de los coordinadores territorial y sectorial, asumirá la iniciativa de los trabajos del grupo. Se creará una red de comunicación ágil (correo electrónico) entre los actuarios del grupo y entre los coordinadores sectorial, territorial y de cada trama. Evidentemente, ninguna actuación será concluida aisladamente, sin la participación de los responsables señalados.

- Para los supuestos de detección por la ONIF, elaboración igualmente de un protocolo de actuación para cuando se detecten elementos o indicios de una trama. En este caso, la investigación inicial y el informe preliminar se realizarán por funcionarios de la propia Oficina. A partir de aquí las actuaciones a desarrollar seguirán el mismo esquema señalado anteriormente (reunión inicial de planificación, creación de un grupo de actuarios, designación de responsable, etc.).
- En particular, regulación pormenorizada por la ONIF de las relaciones entre los distintos tipos de coordinadores mencionados en los guiones anteriores y de éstos con sus respectivas jefaturas.
- En aquellos supuestos en que sean detectadas por órganos o funcionarios de otras áreas, previamente a cualquier actuación aislada, puesta en conocimiento de los órganos de la Inspección de los indicios descubiertos, de modo que, a partir de aquí, pueda desencadenarse el proceso descrito en párrafos anteriores.
- Desarrollo de estrategias sectoriales específicas en aquellos sectores que así lo requieran, por ejemplo en relación con las tramas organizadas en el sector de los vehículos de ocasión que afectan tanto al IVA como al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (relacionado con subapartado 3.6.).

**b) En relación con la información disponible:**

- Acceso a la información disponible, de tal forma que los funcionarios que desarrollen actuaciones inspectoras, cualquiera que sea su localización geográfica, puedan conocer si un contribuyente está o no siendo objeto de actuaciones inspectoras, y en caso afirmativo, identificar de forma ágil, el Equipo o Unidad actuante y su Jefe.
- Creación en la Intranet de la Agencia de un módulo específico de información sobre tramas de fraude que se vaya alimentando con la información tanto divulgativa como operativa más interesante sobre la materia. A título de ejemplo, podría incorporarse documentación general sobre este tipo de fraude, guías de actuación en diferentes supuestos (control censal, baja cautelar en el ROI) y de actuación ante los diversos elementos de la trama, informes descriptivos del fraude por sectores, documentación utilizada en los distintos tipos de actuaciones o resoluciones administrativas o judiciales recaídas sobre la materia.
- Mantenimiento y difusión por la ONIF de un inventario de cada una de las tramas con las que se está actuando a nivel nacional, de los grupos de actuarios dedicados a cada una y los coordinadores territoriales y de trama establecidos en cada caso.

**c) En relación con otros órganos administrativos o jurisdiccionales:**

- Actuaciones de colaboración con el Ministerio Fiscal y el Poder Judicial (relacionado con subapartados 2.4 y 2.5). En particular,

en todos aquellos informes que se remitan a los juzgados en relación con expedientes sobre tramas, se propone incluir un apartado introductorio explicativo del fraude carrusel y de sus repercusiones a nivel europeo, para mejorar el conocimiento y toma de conciencia en el seno del Poder Judicial sobre la problemática planteada por este tipo de fraude.

- Coordinación plena con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado que intervienen en las investigaciones de este tipo de delito, para crear canales de comunicación y colaboración en su persecución (relacionado con subapartado 10.3).
- Colaboración del Servicio Jurídico de la Agencia en las actuaciones previstas en los guiones anteriores, en particular, a los efectos de valorar si los elementos indiciarios de que dispone la Inspección son suficientes para instar de la autoridad judicial la adopción de medidas (relacionado con subapartado 10.4).

**d) En relación con las modificaciones normativas y control de las devoluciones:**

- Análisis, conjuntamente con la Dirección General de Tributos, de modificaciones normativas para la lucha contra las tramas organizadas en el IVA y, en general, sobre cuál ha de ser la posición española ante las modificaciones de la normativa armonizada comunitaria en el impuesto. En particular, estudio de la posibilidad de establecer supuestos de responsabilidad conjunta a los distintos eslabones de la cadena de fraude carrusel, a semejanza de las normas existentes en otros Estados Miembros de la Unión (entre ellos, Holanda, Reino Unido, Alemania, Austria e Italia -en tramitación-), limitación del acceso y exclusión del Registro de Exportadores y otros Operadores

Económicos de aquellos sujetos pasivos solicitantes de devoluciones, cuando se detecta que se generan como consecuencia de la existencia de un fraude carrusel, y análisis de los supuestos actuales de inversión del sujeto pasivo y la efectividad de esta medida en la lucha contra el fraude carrusel, así como su posible aplicación a otros supuestos. También evaluación de posibles modificaciones normativas tendentes a asegurar que no se practican devoluciones tributarias a aquellos contribuyentes en cuya cadena de aprovisionamientos-ventas se ha identificado la actuación de una trama de defraudación de IVA (conversión en cantidades a compensar, mayor exigencia de garantías, etc.).

- Intensificar los controles para la inclusión en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos, puesto que determina para un operador el acceso a un régimen privilegiado de devolución, del que no deberían beneficiarse los sujetos inmersos en tramas de fraude. Por ello se revisarán las actuaciones mínimas a practicar antes de permitir el acceso al Registro, la ampliación de las circunstancias que permiten denegar la inclusión en el mismo, la forma de seguimiento (y el tratamiento de las devoluciones) de los contribuyentes que acceden y se califican de riesgo, etc. Asimismo, se analizarán las medidas que permitan facilitar la exclusión de operadores inmersos en tramas (por ejemplo, ante contestaciones de otro Estado Miembro de la UE indicando que el operador al que se realizó alguna entrega no tiene actividad).
- Aprobación de una instrucción sobre la exigencia de garantías cuando se soliciten devoluciones por operadores económicos de alguna manera relacionados con tramas.

**e) En relación con los socios, administradores y representantes de las entidades investigadas:**

- Evaluación de todas las posibilidades de actuación que la Administración Tributaria puede emprender para evitar la actuación de socios, administradores y representantes recurrentemente involucrados en tramas de fraude.

**3.5. MEDIDAS TENDENTES A LA RECUPERACIÓN DE CUOTAS DEFRAUDADAS**

Las tramas de fraude provocan una importante erosión en los ingresos públicos puesto que, aunque se detecte el fraude y se practiquen las correspondientes regularizaciones, habitualmente ninguno de los intervinientes en la trama tiene patrimonio para hacer frente a la deuda, por lo que la recuperación de las cuotas defraudadas muchas veces no resulta posible. A lo anterior hay que añadir que, de apreciarse indicios de delito, la denuncia a sus responsables aparentes llevará, en el mejor de los casos, al banquillo de los acusados - e incluso a obtener la condena - de un testaferro.

El fraude en la fase recaudatoria se analiza en el apartado 9 del Plan, no obstante, en este subapartado se recogen algunas medidas específicas para mejorar la eficacia de las actuaciones recaudatorias en los casos de tramas organizadas.

**Medidas:**

- Inclusión en el proceso de elaboración de la estrategia nacional contra las tramas de factores de recuperación de deuda, de tal manera que en el diseño de la estrategia se aborden las

posibilidades de recuperación de la deuda en cada trama concreta. Sin perjuicio de lo anterior, se elaborará un catálogo de actuaciones de carácter recaudatorio (adopción de medidas cautelares, posibles supuestos de derivaciones de responsabilidad, etc.) que puedan ser utilizadas a la vista de los esquemas presentes en este tipo de fraude. También se tomará la iniciativa para proponer la adopción de medidas de aseguramiento de la deuda, cuando se realicen actuaciones en colaboración con el Poder Judicial.

- Estudio de la modificación, con la Dirección General de Tributos, del artículo 87 de la Ley del IVA para incluir en nuestro ordenamiento, a semejanza de lo que ya han realizado otros Estados Miembros de la UE, un supuesto de responsabilidad conjunta para los adquirentes de bienes a empresas involucradas en tramas organizadas (relacionado con subapartado 3.4.d) primer guión).
- Sistematización de las distintas vías que se pueden emplear en el ámbito administrativo para dirigir la acción de recuperación de deuda hacia los distribuidores.

### **3.6. PARTICULARIDADES EN LAS TRAMAS ORGANIZADAS DE FRAUDE A LOS IMPUESTOS ESPECIALES**

El fenómeno de las tramas organizadas para la defraudación se ha extendido significativamente en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), con su correspondiente efecto pernicioso, además, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Para ello, se crean sociedades pantalla que efectúan adquisiciones intracomunitarias de vehículos de alta gama y que declaran dichas adquisiciones en el IEDMT por importes muy reducidos (sin abonar el IEDMT no se puede matricular el vehículo), pero no el IVA. Los vehículos ya

matriculados son transmitidos a la sociedad que realmente opera en el mercado, que es la que entrega los vehículos a los consumidores finales. Las sociedades pantalla desaparecen sin ingresar el IVA y las sociedades organizadoras de las tramas que reciben los vehículos matriculados disponen de las correspondientes facturas justificativas entregadas por las sociedades pantalla a efectos de la deducción de las cuotas soportadas.

**Medidas:**

- Replanteamiento del modelo de gestión y control del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, de común acuerdo con las Comunidades Autónomas con establecimiento de controles inmediatos para impedir que se declaren valores inferiores a los de mercado.
- Análisis y calificación de los casos de fraude para la aplicación del artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando se den las condiciones para ello (denuncia al Ministerio Fiscal o al Tribunal competente del delito descubierto).
- Reforzamiento de la colaboración con la Dirección General de Tráfico (relacionado con subapartado 2.6).
- Centralización de cada investigación en una única unidad inspectora. Mayor presencia de Vigilancia Aduanera con actuaciones de control presencial e investigación.
- Coordinación con Recaudación para derivar responsabilidades a las sociedades organizadoras y beneficiarias de las tramas (relacionado con subapartados 3.5, 9.2.5 y 10.9).



### **3.7. SEGUIMIENTO DE LA ESTRATEGIA E INDICADORES DE RESULTADO**

Los subapartados anteriores plantean el establecimiento de una estrategia de lucha contra las tramas que, en muchos aspectos, implicará un cambio sustancial en la forma en que se ha venido abordando esta problemática. Sin embargo, también es necesario cambiar sustancialmente la forma en que se ha venido midiendo el resultado del trabajo de la organización en este ámbito. A este respecto, la medición de resultados en función de la deuda liquidada no es representativa del trabajo realizado en la lucha contra las tramas e, incluso, resulta contraproducente para los fines que se pretenden. En el subapartado 11.3 se analiza esta problemática con carácter general. No obstante, en este subapartado, se efectúan propuestas concretas en relación con las actuaciones de control frente a las tramas organizadas en el IVA.

#### **Medida:**

- Definición de indicadores para medir el grado de desarrollo de los trabajos previstos en la estrategia de lucha contra las tramas. A continuación se consignan algunos ejemplos de magnitudes que se podrían tomar como indicadores de las actuaciones en este terreno: número de operadores solicitantes de alta en el Registro a los que se deniegue la solicitud en relación con el número de solicitudes, visitas realizadas tras el alta a operadores de riesgo, actuaciones efectuadas ante nidos y sociedades buzón, bajas acordadas de oficio en el Registro, acuerdos suscritos con operadores de los sectores afectados, importe de las devoluciones no efectuadas por comprobación y denegación, importe de la deuda recuperada, intervenciones en apoyo de las Fiscalías o los Tribunales de Justicia y medidas cautelares solicitadas a los órganos jurisdiccionales.

### **3.8. COMUNICACIÓN INTERNA Y EXTERNA DE LA ESTRATEGIA**

Un último elemento determinante para el éxito de las medidas contra las tramas organizadas en el IVA es el conocimiento, comprensión y compromiso de toda la organización con su contenido.

De igual forma, resulta esencial una política adecuada de comunicación externa del tipo de fraude que se pretende combatir y las medidas que para ello se adoptan.

#### **Medidas:**

- Diseño de una política de comunicación interna específica sobre esta estrategia de lucha contra las tramas, en la que deben decidirse quiénes deben ser los destinatarios de las acciones de comunicación interna, la forma en que se van a realizar, los contenidos de esas acciones, etc. Además, para el personal que tenga una relación más directa con este trabajo, se realizarán acciones específicas de formación que deben asimismo ser objeto de planificación específica (relacionado con subapartado 11.1).
- Establecimiento de una política de comunicación externa de esta estrategia. Algunas ideas básicas a transmitir serían: es la respuesta a un problema común de todos los Estados de la Unión Europea, constituye un objetivo prioritario de la Agencia Tributaria, se combinan medidas preventivas y represivas, algunos sectores económicos están seriamente amenazados por la competencia desleal que supone este tipo de fraude (relacionado con subapartado 1.3).

## **4. EL FRAUDE EN EL SECTOR INMOBILIARIO**

### **INTRODUCCIÓN**

Este apartado analiza los riesgos fiscales y las formas de fraude que se producen en el sector inmobiliario, de forma sistemática, para diseñar un plan integral de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la tenencia, uso, disfrute y transmisión de inmuebles, cuyo enfoque es fundamentalmente operativo.

Conforman el sector inmobiliario un conjunto de actividades de promoción, y explotación de los inmuebles, en las que intervienen diversos agentes, y que se desarrolla en distintas fases.

En sentido amplio, forman parte del sector inmobiliario las siguientes actividades: promoción inmobiliaria de terrenos y de edificaciones, servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, alquiler de viviendas, locales e inmuebles rústicos, y construcción. Además, hay que añadir los servicios prestados por determinados profesionales, como arquitectos y agentes de la propiedad, y las actividades desarrolladas por los particulares que invierten en bienes inmuebles o los arriendan y que también tienen un papel activo en este mercado.

Es de especial interés para la investigación integral del sector clasificar los diferentes agentes que intervienen en el mercado inmobiliario según las actividades que desarrollan:

- Las Administraciones Públicas, que tienen un trascendental papel regulador del sector, realizan la planificación del suelo y también son importantes clientes de obra civil.
- Los propietarios del suelo rústico o no urbanizable, que aportan los terrenos y que por su recalificación como suelo urbanizable obtienen plusvalías muy importantes.
- Los promotores de suelo o urbanizadores, que realizan la gestión y ejecución del urbanismo.
- Los promotores inmobiliarios, que edifican y cuentan con agentes secundarios como las empresas constructoras, las entidades que financian la promoción y a las propias empresas, y las empresas de servicios inmobiliarios. Cabe destacar, por su singularidad, los operadores económicos dedicados a la rehabilitación de viviendas y la promoción de viviendas de protección oficial.
- Los usuarios o inversores, que adquieren, para uso propio o para alquilar, el producto inmobiliario terminado (viviendas, oficinas, naves industriales, etc.), en ocasiones con la intervención de una entidad financiera y un agente o intermediario. Una problemática específica se plantea con los inversores no residentes, tal y como se analiza más adelante.

También hay que diferenciar entre el mercado primario, comprensivo de las operaciones asociadas a la primera ocupación de los inmuebles, y el mercado secundario, que se refiere a las operaciones que tienen lugar durante la vida útil de los bienes: arrendamientos y transmisiones.

Por otra parte, con ciertos matices según la Comunidad Autónoma en la que tenga lugar, las fases más significativas de los nuevos desarrollos urbanísticos pueden resumirse como sigue:

- 1) Aprobación del planeamiento urbanístico general. Se modifica la calificación de algunos terrenos que pasan a ser suelo “urbanizable”.
- 2) Planeamiento urbanístico de desarrollo (Plan Parcial). Fija aprovechamientos o edificabilidades, usos, alineaciones rasantes, infraestructuras, redes y reservas de suelo.
- 3) Gestión del planeamiento. Los diferentes sistemas de gestión del urbanismo se pueden agrupar en los siguientes grupos: Compensación, Agente Urbanizador, Cooperación y Expropiación.
- 4) Urbanización. En esta fase se ejecutan las obras previstas en el Proyecto de Urbanización, de acuerdo con lo fijado en el Plan Parcial.
- 5) Edificación. En esta fase se realizan las obras de edificación y las ventas, generalmente sobre plano, mediante contrato privado.

En este complejo contexto de operadores económicos, mercados y fases, el fraude inmobiliario se caracteriza por lo siguiente:

- Existe una fuerte percepción social de que el fraude está muy extendido en este sector, por lo que, además, en la medida en que incide en un bien social como la vivienda, fomenta entre los ciudadanos una cierta sensación general de fraude fiscal.
- Tiene carácter estructural. La multitud de transacciones económicas, su opacidad y la falta de organización de los mercados provocan disparidades en los precios, dificultando la utilización de referencias de valoración válidas, lo cual facilita la manipulación de los valores ya desde las primeras transmisiones lo que, a su vez, posibilita la ocultación del verdadero valor en las siguientes operaciones.
- Si a lo anterior se une el alto valor de los bienes inmuebles, se producen importantes riesgos de fraude: por una parte, el sector inmobiliario es propicio a la generación de dinero negro, por ocultación de las ganancias reales en muchas operaciones (y de los impuestos indirectos

que las gravan) y, por otra, es idóneo para “blanquear” dinero oculto al fisco, generado en cualquier otro sector de actividad, incluso por particulares, que invierten las ganancias ocultas en inmuebles.

- El desarrollo de los procesos de urbanización y promoción se produce en un dilatado plazo temporal, lo que dificulta su control y seguimiento.
- Las actuaciones urbanísticas se suelen desarrollar con gran dispersión territorial, en diferentes polígonos, y los agentes que intervienen en las transacciones pueden estar domiciliados o localizados, a veces interesadamente, en otros ámbitos territoriales diferentes, lo que dificulta las transferencias de información y el control.
- Existen numerosos entramados, más o menos complejos, de empresas con intereses de grupo, lo que exige su tratamiento unitario para que el control sea eficaz.

Las tipologías básicas de fraude más habituales en este sector pueden resumirse en tres :

- a) Ocultación de la titularidad de los bienes o de la intervención del operador económico en determinadas fases del proceso urbanístico (muchas transmisiones no se inscriben en el Registro, interposiciones societarias, etc.).
- b) Declaración de las transmisiones por valores inferiores a los reales, al mismo tiempo que se ocultan beneficios y se posibilita el blanqueo de dinero negro (falseamientos en las escrituras públicas, sistemas de valoración diferentes según impuestos, etc.).
- c) Ocultación de la explotación de los inmuebles, básicamente de arrendamientos de viviendas.

#### **4.1. MODELO GENERAL DE CONTROL SOBRE EL SECTOR INMOBILIARIO**

Frente a las características del fraude en este sector, se ponen de manifiesto desajustes en el modelo de control fiscal de la Agencia Tributaria, provocados por diversas causas, de mayor o menor relevancia, que pueden ordenarse de la siguiente manera:

- La información existente en las bases de datos corporativas es mejorable, debe ajustarse a las fases del proceso urbanístico, en ocasiones adolece de falta de calidad o se incorpora con retraso e, incluso, su propia presentación en las bases de datos corporativas puede estructurarse mejor, pues está muy fragmentada.
- La organización del control y los métodos de trabajo aplicados presentan debilidades. La amplitud del campo de actuación y la deslocalización de algunos agentes contrasta con una organización administrativa de las unidades de control muy convencional, demasiado compartimentalizada territorialmente, con deficiencias de coordinación y de intercambio de información. Además, las actuaciones de comprobación e investigación no se adecuan a la forma en que se producen los desarrollos urbanísticos, llegando con retraso muchas veces. Por otra parte, no se ha afrontado la configuración de unidades especializadas dedicadas a la investigación en profundidad del sector inmobiliario, que deberían realizar también la actividad de captación de información y de análisis de ésta, con apoyo de los arquitectos al servicio de la Administración Tributaria, y existe cierta falta de formación de los equipos y unidades sobre las normas urbanísticas.
- No se dispone de indicadores del grado de cumplimiento fiscal del sector y su evolución que permitan planificar las actuaciones y establecer su priorización. La configuración de los programas de control no permite

realizar un seguimiento global de los resultados obtenidos en la comprobación de las entidades del sector inmobiliario en su conjunto, puesto que no existe un plan integral de control para este sector. Los instrumentos de planificación, orientados a la consecución de resultados liquidatorios a corto plazo, tampoco favorecen que se realicen actuaciones de investigación en profundidad con captación de información y análisis previo de la misma.

### **Medidas:**

#### **a) En el ámbito organizativo**

- Planificación integral de las actuaciones de control del sector, revisión del sistema de objetivos y mejor seguimiento de los resultados.
- Elaboración de indicadores de cumplimiento para detectar riesgos y mejorar la selección.
- Creación de equipos de inspección especializados que en colaboración estrecha con los arquitectos al servicio de la Hacienda Pública, recopilen información y la sistematicen y analicen con objeto de planificar con antelación suficiente las actuaciones y optimizar la selección de contribuyentes a comprobar.
- Coordinación entre equipos y unidades de distinta adscripción territorial, de manera que se faciliten las comprobaciones verticales (en todo el proceso urbanístico y el mercado inmobiliario) y se gestione lo más eficazmente posible la información que se obtiene fraccionada territorialmente.
- Diseño de un método informatizado de ayuda a la comprobación específico para el sector inmobiliario.



## **b) En el ámbito de la información**

- Estructuración adecuada de la información en las bases de datos de la Agencia Tributaria, para que la información sobre inmuebles aparezca en un solo epígrafe: datos catastrales, información de notarios y registradores, transmisiones patrimoniales, etc., con reflejo de determinada información relevante, por ejemplo, número de veces que cambia un inmueble de titular en un período de tiempo, cantidades deducidas por inversión en vivienda habitual por años, etc.
- Incorporación en todos los modelos de declaración en los que aparece información sobre inmuebles del número de referencia catastral.
- Obtención de nueva información (fianzas en arrendamientos, tasaciones hipotecarias, etc.). Interesa especialmente la información de los promotores sobre viviendas nuevas y ventas sobre plano.
- Impulso de medidas de coordinación con otras Administraciones Públicas para mejorar la calidad de la información sobre inmuebles y facilitar que sea compartida por todas ellas (relacionado con apartado 2). En este punto, se estudiará la viabilidad de la utilización de los índices informatizados notariales.

## **c) En el ámbito de las actuaciones inspectoras**

- Impulso de inspecciones verticales y de pruebas piloto de seguimiento desde su inicio, de promociones urbanísticas y de nuevos sistemas de selección de riesgos en el sector que aprovechen la experiencia inspectora, la información de las bases

de datos tributarias y las nuevas técnicas informáticas y estadísticas (tipo redes neuronales).

- Elaboración de una base de datos de criterios jurídicos aplicables y guías sectoriales de comprobación por áreas. Cursos de formación específicos en materias urbanísticas.
- Reforzamiento del control de los pagos en metálico, para lo cual se propone establecer la obligación de informar por parte de los obligados tributarios de los cobros efectuados en metálico, por encima de un determinado importe, especificando el concepto (inmuebles, automóviles, embarcaciones, joyas, etc.). Puede incorporarse esta obligación en el actual modelo 347 de operaciones con terceros.
- Para paliar la falta de información que existe en la actualidad sobre las transacciones realizadas en el caso de los inmuebles de primera adquisición, realización de requerimientos de obtención de información específica.

#### **d) En el ámbito normativo**

- Analizar la viabilidad de obligar a consignar en las escrituras la descripción de los medios de pago utilizados, prohibiendo fórmulas genéricas de uso frecuente, tales como “la parte vendedora confiesa recibido el precio”.
- Estudio de la generalización del uso de la referencia catastral en los modelos de información o declaración relacionados con inmuebles en los que todavía no se hace, incluso en determinados contratos privados (suministros, tasaciones, etc.).
- Estudio de la firma de acuerdos con las CCAA para la mejora de la información sobre transacciones inmobiliarias, incorporando el número de referencia catastral del inmueble transmitido al modelo

de declaración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en el caso de inmuebles de segunda mano.

- Estudio de la obligatoriedad de que los Entes Públicos beneficiarios de expropiaciones comuniquen a la Dirección General del Catastro la relación de titulares de fincas expropiadas.
- Hacer efectiva la obligación que actualmente se establece en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades de declarar los socios con una participación superior al 5% (al 1% si son sociedades cotizadas), y que ahora se incumple con generalidad, para reforzar su exigibilidad.

#### **4.2. CONTROL DE LAS RECALIFICACIONES Y URBANIZACIONES DE TERRENOS**

El mercado del suelo presenta mayor opacidad que el resto de los mercados inmobiliarios debido a las siguientes causas:

- Dificultad de disponer de información completa ya que ésta se encuentra dispersa en diferentes Administraciones y Entidades (Ayuntamientos, Comunidades Autónomas, Administración del Estado, Registros de la Propiedad, Agentes Urbanizadores, Juntas de Compensación, etc.).
- Necesidad de disponer de la información desde el inicio y en las sucesivas fases del desarrollo urbanístico.
- Existen fases críticas en los que se producen las plusvalías más importantes, como son las recalificaciones de nuevos desarrollos urbanísticos, que permiten mayores aprovechamientos, o la finalización de las gestiones para la aprobación del planeamiento de desarrollo, que exigen especial vigilancia.

A la vista estas circunstancias, algunos riesgos fiscales habituales son, entre otros:

- a) Cuando se trata de titulares de suelo en desarrollos urbanísticos y de inmuebles recalificados: ocultación de la titularidad de los terrenos o de la intervención en el proceso urbanizador, declaración de transmisiones por un importe inferior al precio real, operaciones de venta de derechos y otras operaciones similares, que, por un lado, no se reflejan en el Registro de la Propiedad (porque se han realizado en contrato privado o porque la escritura no se ha registrado) y, por otro, sin que exista en todo caso correspondencia entre los terrenos aportados a la junta de compensación y los aprovechamientos urbanísticos asignados (lo cual permite encubrir transmisiones inmobiliarias), indemnizaciones recibidas de la entidad urbanística por elementos que desaparecerán en el proceso urbanizador y operaciones acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones y canje de valores, que pueden encubrir transmisiones o separaciones de socios.
  
- b) Cuando se trata de agentes urbanizadores o promotores de suelo implicados en el desarrollo urbanístico: ocultación de la intervención en el proceso urbanizador, ocultación de ventas o permutas de suelo urbanizado, acuerdos o Convenios con Ayuntamientos que suponen plusvalías adicionales por otorgar un mayor aprovechamiento al suelo, o transferencias de aprovechamiento urbanístico entre polígonos, equivalentes a permutas, acuerdos privados con los propietarios iniciales para la obtención de suelo a cambio de sufragar los costes de la urbanización y casos de empresas constituidas para una única actuación y que no declaran y liquidan la totalidad de las operaciones, sin que

puedan ser localizadas posteriormente, y cuyos socios vuelven a actuar en nuevas operaciones con sociedades diferentes.

**Medidas:**

- Establecimiento de un sistema normalizado de captación de la información que en esta fase se encuentra fraccionada en Ayuntamientos, Comunidades Autónomas, Catastro, Registro de la Propiedad, agentes urbanizadores, Juntas de compensación, o Entidades beneficiarias de la expropiación, para conocer tanto los cambios de titularidad como otras operaciones (permutas, convenios, transferencias de aprovechamiento) que, en muchas ocasiones, no se inscriben en el Registro de la Propiedad. De esta forma, se elaborará una base de datos de nuevos desarrollos urbanísticos desde su inicio hasta la venta de las promociones.
- Emisión de requerimientos de información normalizados según la fase del desarrollo urbanístico y entidad afectada.

#### **4.3. CONTROL DE LA PROMOCIÓN DE EDIFICACIONES**

El problema fundamental de fraude en esta fase es la ocultación de parte de los beneficios generados en la promoción, aunque los mecanismos de ocultación varían según el tipo de empresa, desde el fraude más sofisticado ligado a la planificación fiscal internacional de algunas grandes empresas, a la simple ocultación de parte de los precios de venta de las viviendas, más propio de promotores de menor tamaño.

Además, algunos problemas específicos en esta fase son:

- Promotores con reserva de suelo adquirido a bajo coste, normalmente antes de la recalificación, y escriturado por debajo del precio real, con permutas por obras, etc.
- Compra-ventas no declaradas entre particulares de los derechos sobre viviendas en construcción (compra sobre plano), en las que a veces intervienen las mismas promotoras.
- Promotoras pequeñas o incluso creadas para una única promoción y que después quedan inactivas, aunque sin darse de baja en el censo. Se dan casos de solicitud de devolución del IVA soportado, sin ingreso del IVA correspondiente a la venta de las viviendas o los locales terminados.
- Domiciliación de muchas sociedades en ámbitos territoriales diferentes a aquellos en los que realizan las actividades y en los que aparentemente radica la sede de dirección efectiva, buscando reducir las probabilidades de comprobación y dificultar a los actuarios la investigación completa de la empresa.
- Indebida aplicación de los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades ligados a la reinversión.
- Rehabilitaciones de viviendas teniendo en cuenta que las obras en ocasiones son contratadas por el comprador con la propia empresa inmobiliaria que le ha vendido la vivienda en el momento de la compra, lo que permite blanquear mayores importes (sobre todo si se escritura antes de la rehabilitación).
- En la adjudicación inicial de viviendas nuevas acogidas a algún tipo de protección (VPO, VPT o similares) es habitual que el suelo se adquiera a precios altos, por lo que, al añadirle el coste de la construcción, muchas veces imposibilita que se puedan vender por el módulo oficial. El precio final se acaba trasladando al comprador, a veces disfrazado de un precio muy por encima del normal en el mercado de los anejos (garajes y trasteros), de las mejoras realizadas, etc., que se paga en metálico. Este mecanismo se traslada a las segundas y posteriores transmisiones. Esta circunstancia

pone de manifiesto la necesidad de estudiar medidas normativas tendentes a que el órgano competente que efectuó la adjudicación intervenga en las segundas transmisiones con el fin de asegurar que éstas se realizan por el precio tasado y a favor de un comprador que reúna los requisitos para acceder a este tipo de viviendas.

### **Medidas:**

- Depuración del censo para centrar las actuaciones de control en los promotores realmente operativos y sus sucesores.
- Obtención de información externa de contraste (por ejemplo, en Internet o publicaciones especializadas sobre promociones, precios, tasaciones, etc.). En algunos casos, estos datos deben contrastarse con los precios escriturados para ir conociendo conductas habituales en la ocultación de precios.
- En determinadas promociones (por ejemplo, en aquellas en las que se haga más evidente la ocultación de parte del precio pagado) realización de pruebas piloto con investigación simultánea del vendedor (promotor) y de los compradores, con el objeto de descubrir el precio efectivamente pagado.
- Requerimiento de los contratos privados para dificultar que se escriben las operaciones por un valor inferior al real en los casos de ventas “sobre plano”. Al mismo tiempo algunos inversores adquieren el inmueble al promotor “sobre plano” y lo transmiten a terceros antes de firmar la escritura, obteniendo un beneficio fácil de ocultar al fisco, dado que no han llegado a figurar como propietarios en el Registro de la Propiedad, por lo que es preciso requerir información al promotor sobre los titulares intermedios.
- Habilitación de la realización de actuaciones de investigación fuera de la demarcación territorial del actuario que conozca del

procedimiento cuando sea necesario para el buen fin de éste. También se deben controlar los cambios de domicilio que tienen por única intención dificultar la realización de actuaciones de control.

- Identificación de las principales empresas que se dedican a la rehabilitación de viviendas así como los precios de las principales transmisiones efectuadas, con el objeto de determinar si los importes declarados por metro cuadrado guardan coherencia con los que puedan considerarse como precios medios en el mercado.
- Solicitud a las CC.AA. de la relación de los transmitentes y adquirentes de viviendas en los últimos años en zonas de especial interés urbanístico, e investigar las formas de pago y los patrimonios, como prueba piloto.

#### **4.4. CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN**

En general, el principal riesgo en la fase de construcción de las edificaciones es la ocultación de ingresos, que puede producirse tanto en las obras importantes de construcción de edificaciones como en las pequeñas obras de reforma de locales y viviendas.

También, en algunos casos, se aprovechan determinados gastos ficticios, mediante la anotación contable en base a facturas falsas o que reflejan mayor importe que el real, como en los casos de subcontratación con algunas empresas defraudadoras en régimen de módulos y entidades no declarantes o que emiten facturas falsas.

En las constructoras de cierto tamaño, en algunos casos, también se da la ocultación de ingresos extraordinarios, la deducción de gastos asociados a ingresos no declarados que se imputan a otros ingresos que sí se declaran y la contratación irregular con empresas en módulos o ficticias. En cuanto a la obra



civil, es preciso vigilar algunas prácticas contables irregulares derivadas en buena parte de presupuestos artificialmente bajos, con reformados posteriores más o menos encubiertos.

En otros casos, algunas empresas más pequeñas, simplemente alegan ausencia de contabilidad y de documentación que permita realizar la comprobación, y, cuando se trata de las empresas de pequeñas reformas (albañilería, fontanería, electricidad, etc.), es habitual no facturar al cliente.

Con carácter general, la actividad de promoción de edificios muestra de forma continuada en el tiempo un resultado agregado negativo en las declaraciones anuales de IVA. Este resultado es consecuencia, entre otras razones, de que una parte importante del valor del producto final corresponde a adquisiciones a terceros, es decir, a subcontrataciones, por importes elevados, frente a facturaciones declaradas por montantes reducidos.

Tanto si los promotores se limitan a actuar en calidad de tales como si desarrollan la actividad de promotor-constructor, las ejecuciones de obra y las prestaciones de servicios contratadas con terceros suponen importes considerables como cuotas soportadas que tendrán carácter de deducibles en sus declaraciones de IVA.

De modo similar, aunque la producción de edificaciones pueda considerarse intensiva en trabajo, las empresas promotoras suelen normalmente contar con relativamente poco personal y son las empresas contratistas o subcontratistas quienes aportan volúmenes considerables de mano de obra e incurren en obligaciones por retenciones en relación con el IRPF.

Los comportamientos observados tendentes a desplazar obligaciones de ingreso a empresas incumplidoras, de corta vida efectiva y nula solvencia

patrimonial, suponen un perjuicio considerable para los intereses de la Hacienda Pública y deben ser corregidos con eficacia.

También es frecuente la ejecución de obras mediante uniones temporales de empresas (UTES) sin que se lleve a cabo un control sistemático de éstas. Lógicamente no es posible un control eficaz de las empresas asociadas si no se controla debidamente las bases de las UTES que deben imputarse.

### **Medidas:**

- En general son válidas las medidas propuestas para el caso de los promotores (en muchos casos las empresas realizan las dos actividades): seguimiento de las obras desde el principio, captación previa de información, planificación de actuaciones intensivas y coordinadas, sobre todo en las grandes empresas.
- Obtención de información de los Ayuntamientos y los colegios profesionales, al menos respecto de obras de gran envergadura y construcción de edificaciones, sobre licencias de obras concedidas, en cuyos expedientes constará la descripción de las obras a realizar y los importes presupuestados.
- En el caso de indicios de riesgo de facturas falsas o por importe superior al real comprobación de la realidad de los importes facturados. Para ello, deben requerirse del constructor y, en su caso, del subcontratista, los medios de pago utilizados. Con este propósito se divulgará alguna guía temática ya utilizada en algún ámbito territorial (relacionado con subapartados 8.10. y 9.1.4).
- En el caso de los subcontratistas que no llevan o aportan su contabilidad, elaboración de estudios e informes que faciliten la aplicación de la estimación indirecta. Respecto de las

subcontrataciones, además, se aplicarán las medidas propuestas en los subapartados 8.10. y 9.1.4.

- Elaboración y mantenimiento de un censo actualizado de UTES, identificando sus miembros, para efectuar una selección más adecuada de las empresas a comprobar teniendo en cuenta no sólo la actividad realizada directamente por éstas, sino también la efectuada en colaboración con otras empresas mediante UTES, lo que exigirá coordinación de las actuaciones.

#### **4.5. CONTROL DE TRANSMISIONES ENTRE PARTICULARES DE INMUEBLES DE SEGUNDA MANO E INVERSIONES DE PARTICULARES**

El principal riesgo fiscal, en este ámbito, deriva de la declaración de valores inferiores a los reales, propiciando la ocultación de plusvalías por el transmitente y el afloramiento, por el inversor, de rentas o patrimonios no declarados. Por otra parte, la información procedente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales debe optimizarse y explotarse de forma sistemática.

A estos efectos, es esencial la colaboración entre el Estado y las CCAA (relacionado con subapartado 2.7).

##### **Medidas:**

- Mejora de la información procedente de las declaraciones de ITP, previo acuerdo con las CCAA, incorporando nuevos datos como la referencia catastral (relacionado con subapartado 4.1. d) tercer guión).

- Utilización sistemática de precios de referencia de inmuebles a efectos de análisis de riesgos y con el objeto de facilitar la selección de forma prioritaria de aquellos casos en los que las diferencias entre los valores declarados y los reales son más importantes, para lo cual la Agencia Tributaria debe contar con estudios específicos. En particular, se debe requerir información a las sociedades de tasación y contar con el sistema de estimación de precios de mercado que está diseñando la Dirección General del Catastro con utilización de una aplicación informática basada en redes neuronales.
- Estudio de la posibilidad de establecer precios de referencia para la valoración de inmuebles condicionado al diseño de un sistema ágil y operativo consensuado con las Administraciones implicadas.

#### **4.6. CONTROL DE ARRENDAMIENTOS POR PARTICULARES**

Según las publicaciones especializadas existen en España alrededor de 3 millones de inmuebles desocupados, que en muchos casos se utilizan para el alquiler sin que se declare la actividad. El control es más difícil cuando se trata de viviendas, dado que no se dispone de información directamente suministrada por el arrendatario (que no está obligado a practicar retención ni a declarar los pagos en el modelo 347).

También constituyen un área de riesgo los arrendamientos de centros logísticos, dado al auge de la logística en los últimos años en España, que ha fomentado la construcción de grandes naves de almacenamiento que los grandes operadores logísticos arriendan a las empresas comercializadoras, para lo cual captan inversores dispuestos a afrontar la construcción de las naves y rentabilizar la inversión.

## **Medidas:**

- Propuesta de captación de información de los órganos competentes de las Comunidades Autónomas sobre fianzas en arrendamientos.
- Con el objeto de identificar áreas de riesgo en relación con arrendamientos no declarados, realización de comprobaciones, mediante procedimientos informáticos, a no declarantes de rendimientos del capital inmobiliario y titulares de viviendas, que serán complementados, en su caso, con visitas de Agentes Tributarios.
- Identificación mediante la utilización de la información que figura en las bases de datos de la Agencia Tributaria y la información catastral disponible de titulares de locales comerciales que no declaran rendimientos del capital inmobiliario ni rendimientos de actividad económica (tratándose de personas físicas) o que no figuren como arrendadores en el modelo de declaración resumen anual del IVA (tanto personas físicas como entidades). Una vez efectuada la identificación se constatará mediante visitas si los locales comerciales están desocupados o se está desarrollando en ellos alguna actividad.
- Incorporación al modelo de declaración-liquidación del IRPF de un apartado que contenga la información necesaria para el control de los arrendamientos.
- Realización de una prueba piloto en relación con los arrendamientos de naves de almacenamiento por Centros Logísticos.

#### **4.7. CONTROL DE OPERACIONES INMOBILIARIAS DE NO RESIDENTES**

Las características de este tipo de inversores recomiendan analizar de forma específica los riesgos fiscales asociados a la tenencia, inversión y desinversión inmobiliarias por las entidades o personas físicas no residentes.

Existen dificultades para identificar correctamente a los titulares no residentes de inmuebles y sin el conocimiento de la titularidad no es posible hacer un seguimiento del cumplimiento fiscal de las obligaciones fiscales derivadas de la propia titularidad (especialmente en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles), de la explotación de los inmuebles (básicamente arrendamientos) y de su posterior transmisión (ganancias patrimoniales y retenciones).

Capítulo aparte lo constituye el uso de sociedades interpuestas para la adquisición de inmuebles en España y la ocultación de la verdadera titularidad de los fondos destinados a estas inversiones, con uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales (caso de sociedades gibraltareñas con intereses inmobiliarios en determinadas zonas de Andalucía), y que, en buena parte, se han transformado en sociedades limitadas españolas (que a su vez son interpuestas respecto al titular efectivo), eludiendo de esta manera el Gravamen Especial, previsto exclusivamente para las entidades no residentes.

También constituye un importante riesgo fiscal, el uso, bajo cualquier título y de manera estable, de inmuebles en España por personas formalmente no residentes con importantes patrimonios en España que ocultan la residencia efectiva en nuestro país.

Por otra parte, también hay que resaltar las dificultades y retrasos en la recepción de información necesaria para las investigaciones, sobre todo cuando se trata de intercambios de información internacionales.

**Medidas:**

- Elaboración de un censo de personas y entidades no residentes con inmuebles en España.
- Utilización de la información disponible sobre tráfico de divisas y la que figura en los Registros de Inversiones Extranjeras de la Secretaría de Estado de Economía para seleccionar personas físicas y entidades no residentes a investigar. Para ello se analizará la información procedente de las entidades financieras y de los propios inversores, información que podría remitirse a la Agencia Tributaria por suministro periódico y no como hasta ahora mediante requerimientos específicos. Se debe utilizar también la información sobre inversiones españolas en paraísos fiscales, para comprobar la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional y la justificación del origen de los fondos invertidos.
- Estudio de la posibilidad de acceso en determinados casos a las bases de datos de los países a los que es necesario requerir información para la investigación, mediante los correspondientes acuerdos internacionales, para facilitar la investigación, incluso con realización de comprobaciones conjuntas.
- Propuesta de norma para establecer la obligatoriedad de utilización del NIF español y el número de referencia catastral en las compraventas inmobiliarias, incluidas aquellas en las que intervenga un no residente, impidiendo el otorgamiento de escritura pública o el acceso al Registro, en otro caso. Sería conveniente que, junto con la identificación de la sociedad adquirente, en determinados casos, se identificaran también los socios, impidiendo el acceso al Registro si no lo hiciera.

- Establecimiento de la obligación de solicitar el NIF español exigible a las sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, cuando pretendan operar en España por cualquier medio: abrir una cuenta de no residente, adquirir inmuebles, acciones, constituir establecimientos permanentes, etc. (relacionado con subapartado 6.2).
- Extensión de la sujeción al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles a las sociedades españolas entre cuyos socios haya sociedades que, a su vez, cumplan los requisitos para aplicar este impuesto.
- Estudio de formas de gravamen específicas para las plusvalías mobiliarias, intereses o dividendos procedentes de sociedades inmobiliarias no residentes

#### **4.8. CONTROL DE LA INTERMEDIACIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIACIÓN HIPOTECARIA**

En la intermediación inmobiliaria el principal riesgo fiscal lo constituye la ocultación de los ingresos por quien desarrolla la actividad, sin que en estos casos la operación se documente mediante la expedición de factura.

En cuanto a la financiación hipotecaria de particulares, cuando la solicitud de un préstamo hipotecario se hace difícil o es denegada por las entidades de crédito, existen empresas de servicios financieros que captan inversores dispuestos a prestar con garantía hipotecaria y a un interés superior al usual del mercado. Al tratarse de préstamos entre particulares, la Administración Tributaria carece de información sobre los mismos (no se recogen en el modelo 181) y, en consecuencia, existe un claro riesgo de ocultación de ingresos por el prestamista. Además, si el prestatario pagador es una sociedad o una persona física que actúa en el ejercicio de una actividad económica, también existe el



riesgo de que no se practique la oportuna retención sobre los intereses satisfechos.

**Medidas:**

- Captación de información de las entidades franquiciadoras respecto de los intermediarios en operaciones inmobiliarias que utilizan su franquicia (se estima que en la red de franquicias hay más de 5.000 agencias). También se solicitará información a las entidades de crédito sobre las operaciones en las que el intermediario haya percibido comisiones de dichas entidades por los clientes que soliciten la financiación de la compra del inmueble a la entidad de crédito a través del intermediario.
- Requerimiento de información a las Notarías y Registros de la Propiedad sobre las hipotecas constituidas en garantía de préstamos otorgados por personas físicas o entidades distintas a las de crédito. En cuanto a los intermediarios de préstamos, se recabará información sobre las comisiones percibidas de las partes que intervienen en el préstamo.
- Extensión de la obligación de información que incumbe a las entidades financieras sobre préstamos hipotecarios concedidos a cualquier operación financiera relativa a inmuebles.

**4.9. CONTROL DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES Y EL BLANQUEO DE CAPITALES**

Es bien conocido que muchos inmuebles de alto valor son adquiridos mediante sociedades, que normalmente actúan como meras patrimoniales (sin actividad), ocultando así la verdadera titularidad de los inmuebles, deduciéndose gastos indebidamente y, en su caso, el IVA soportado en la adquisición del inmueble,

siendo habitual su utilización por socios, administradores o familiares, sin imputarse rentas en especie. Además, esta interposición puede ocultar ingresos realmente obtenidos por los socios o administradores (ocultados o formalizados a través de prestaciones de servicios ficticios de sus sociedades patrimoniales a sus empresas), sin olvidar que los casos más graves de interposición societaria pueden estar relacionados con el blanqueo de capitales y los paraísos fiscales, como se ha analizado en otros apartados. Todo ello se ve favorecido por la falta de información en las bases de datos sobre la composición societaria de determinados tipos de sociedades, especialmente las limitadas. Este subapartado está relacionado con los subapartados 2.3 y 5.3.

#### **Medidas:**

- Propuesta normativa para el establecimiento de una renta estimada para las sociedades interpuestas (patrimoniales) con inmuebles por encima de un determinado valor, de configuración similar a la ya existente en el IRPF.
- Identificación, a partir de la información catastral, de las sociedades que son titulares de viviendas, tratando de distinguir aquellas patrimoniales de las dedicadas a la promoción y arrendamiento, de manera que pueda comprobarse la justificación de la inversión realizada en las adquisiciones y los usuarios reales de los inmuebles.

#### **4.10. CONTROL DE LOS INCENTIVOS FISCALES**

Algunos incentivos fiscales son de aplicación muy generalizada y representan rúbricas muy importantes de gasto fiscal, de manera que conviene controlarlos mediante comprobaciones masivas:

- Deducción por adquisición de vivienda. Las irregularidades más habituales son la aplicación de la deducción a segundas residencias, el cambio de vivienda habitual aplicando nuevamente la deducción sin considerar la practicada por la inversión anterior, el incumplimiento del plazo de 4 años en cuentas vivienda, etc.
- Exención por reinversión de la vivienda habitual. Las principales irregularidades son la falta o insuficiencia de la reinversión, la efectuada fuera del plazo de los dos años o su aplicación a inmuebles que no son vivienda habitual.
- Reducción prevista en el artículo 42 del Texto Refundido de la LIS: Es frecuente el incumplimiento del requisito de que los elementos del inmovilizado reinvertido estén afectos a la actividad (supuestos de viviendas para su disfrute por los socios y/o sus familiares) y, sobre todo, suele aplicarse indebidamente a los terrenos sobre los que se desarrolla una promoción y a las edificaciones que constituyen existencias y no inmovilizado.

### **Medidas:**

- Intensificar los controles respecto de las fechas de transmisión y reinversión en la vivienda habitual, con utilización de la información sobre el importe acogido a la reinversión y el valor de adquisición de la vivienda en la que se materializó.
- Explotación de la información contenida en las bases de datos tributarias sobre el importe acumulado de las inversiones en vivienda habitual que se han acogido a la deducción, teniendo en cuenta los datos históricos del contribuyente.
- Explotación de la información sobre el inicio de la inversión en cuenta vivienda y control de la efectiva inversión de los fondos.

- Obtención de datos de consumos (electricidad, agua, gas, etc.) de las empresas suministradoras para el control de la posible aplicación indebida de la deducción por vivienda a segundas residencias.
- Promover la colaboración con las Comunidades Autónomas (relacionada con subapartado 2.7) en el control del cumplimiento de los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y para aplicar bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se trata de sociedades patrimoniales.
- Identificación de sociedades que se hayan aplicado la deducción del artículo 42 del Texto Refundido de la LIS (deducción por reinversión de beneficios extraordinarios) cuando se detecten situaciones que hagan presumir irregularidades, como, por ejemplo, cuando posean viviendas o terrenos.

## **5. EL FRAUDE EN EL COMERCIO EXTERIOR**

### **INTRODUCCIÓN**

En este ámbito se desarrollan actuaciones de muy diversa índole: gestión y control del sistema aduanero, persecución del contrabando, blanqueo de capitales, etc.

También se analizan las medidas a aplicar contra los fraudes de mayor gravedad e incidencia reciente en comercio exterior y blanqueo de capitales derivado de actividades de narcotráfico que exigen una respuesta inmediata de la Administración tributaria.

La percepción por los ciudadanos del fraude y su conciencia social están condicionados por la existencia y el conocimiento general tanto de actividades de economía sumergida como de determinados comportamientos defraudatorios, que si no son perseguidos de forma efectiva pueden propiciar una peligrosa sensación de impunidad fiscal que puede terminar afectando negativamente al cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales por la mayoría por lo que se analizan otros tipos de fraudes con gran incidencia social.

Hay que destacar además, que en el apartado 10 del Plan se analizan medidas de coordinación y de modelo de organización que afectan a este ámbito.

## **5.1. CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS SIN CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN ENTRE DIFERENTES ESTADOS DE LA UNIÓN EUROPEA**

En el ámbito intracomunitario han experimentado un fuerte crecimiento los despachos a libre práctica de mercancías procedentes de terceros países con destino a otros Estados miembros de la Unión Europea, sin que exista una motivación económica que lo justifique. También se ha detectado un incremento de los despachos a libre práctica en Portugal o Francia con destino a España.

Con esta operatoria se pretende que los Estados miembros pierdan información sobre el movimiento de las mercancías puesto que este tipo de envíos no son consignados en las declaraciones de operaciones intracomunitarias a diferencia de lo que sucede con los restantes envíos intracomunitarios. Son precisamente estas declaraciones las que permiten, mediante el sistema informático VIES, que los Estados miembros compartan y dispongan de información sobre los movimientos de bienes en el interior de la Unión Europea.

### **Medidas:**

- Impulso de la implantación de sistemas automáticos y masivos de intercambio de información con otros Estados miembros. Refuerzo general de los mecanismos de cooperación aduanera entre Estados (relacionado con subapartado 6.4).
- Establecimiento de guías y manuales que contribuyan a lograr la homogeneidad en la aplicación de los procedimientos de despacho a libre práctica en las Aduanas españolas.
- Participación de Vigilancia Aduanera en tareas de investigación.

## **5.2. UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES PANTALLA EN OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR**

La utilización de sociedades pantallas no se limita al ámbito intracomunitario. Este mecanismo defraudatorio también está afectando al comercio exterior, revistiendo especial gravedad cuando se utiliza para la realización de importaciones de géneros de ilícito comercio.

### **Medida:**

- Elaboración de un sistema de control informatizado que permita detectar sociedades domiciliadas en “nidos o buzones de empresas” (relacionado con subapartados 3.2.c), 4.9. y 9.1.5).

## **5.3. BLANQUEO DE CAPITALS**

De igual forma, se han detectado casos de pago mediante exportaciones de remesas de drogas introducidas en España, en los que el tráfico de estupefacientes va unido a un delito de blanqueo de capitales.

También se están produciendo casos de adquisición de residencias por narcotraficantes mediante sociedades interpuestas como fórmula de blanqueo de capitales.

Este subapartado está relacionado con los subapartados 2.3 y 4.9.

**Medidas:**

- Investigación de exportaciones a países originarios de remesas de droga por empresas con inconsistencias entre su volumen de exportación y sus ingresos comerciales, con apoyo de una aplicación informática basada en técnicas estadísticas.
- Utilización de información proporcionada por la Guardia Civil sobre matrículas de vehículos dedicados al comercio con África y control de exportaciones mediante cabezas tractoras de uso frecuente en los mismos recorridos, en especial si son de reciente adquisición.
- Ampliación de la información disponible sobre movimientos de divisas para identificar las cuentas intervinientes en las operaciones.
- Explotación de la información derivada de los atestados de Vigilancia Aduanera y de las condenas judiciales por narcotráfico.
- Investigación sobre el terreno y análisis informático de las relaciones entre los titulares formales de las residencias y sus verdaderos propietarios.

**5.4. CONTRABANDO DE CIGARROS PUROS**

La entrada de cigarros puros procedentes del Caribe ha aumentado de forma muy notable sin que se haya satisfecho el impuesto en la importación.

**Medidas:**

- Intercambio de información con las Aduanas de los países de origen.
- Incremento del control de envíos de paquetes postales procedentes de dichos países y de viajeros frecuentes a los mismos.



## **5.5. IMPORTACIONES PROCEDENTES DE ASIA**

Se está produciendo un creciente descubrimiento de fraudes en las importaciones de productos procedentes de Asia (textiles y calzado) relacionados con la economía sumergida. Las importaciones son realizadas por sociedades de vida efímera que transmiten los productos a empresas con actividades ocultas o con un nivel de incumplimiento fiscal muy elevado. En estos casos el fraude fiscal tiene un claro componente de competencia desleal y, en ocasiones, las importaciones son de productos falsificados (relacionado con subapartado 5.6. anterior).

### **Medidas:**

- Establecimiento de un sistema informatizado de filtros en el despacho aduanero y protocolo de actuación por unidades de análisis de riesgo y por Vigilancia Aduanera.
- Utilización de los mecanismos de cooperación aduanera para evitar desviaciones de tráfico de las mercancías.
- Apertura de canales de comunicación con las asociaciones empresariales afectadas por este tipo de fraude (relacionado con subapartado 1.8).

## **5.6. FALSIFICACIÓN DE MARCAS, ECONOMÍA SUMERGIDA Y OTROS FRAUDES EN RELACIÓN CON EL COMERCIO EXTERIOR**

Se han detectado actividades en el ámbito de la economía sumergida ligadas al comercio exterior, en las que los circuitos económicos no declarados se inician con la introducción de determinadas mercancías en el territorio español.

En particular, la Agencia Tributaria debe adoptar un papel activo en la lucha contra la economía sumergida derivada de las falsificaciones de marca y de operaciones de contrabando de máquinas duplicadoras de CD y DVD.

Por último, la autorización de establecimientos privados para la ubicación de mercancías sujetas a trámites aduaneros reduce los costes de tramitación para los operadores, si bien plantea la necesidad de medios y procedimientos específicos para su control.

**Medidas:**

- Establecimiento de filtros específicos en las Aduanas para importaciones con alto riesgo de estar ligadas a ese tipo de operaciones, con explotación inmediata de la información obtenida sobre el importador y el almacén de destino de los bienes.
- Actuaciones de campo en determinados polígonos industriales, a partir de la información disponible sobre posibles áreas geográficas con concentración de actividades económicas no declaradas, para la detección de economía sumergida.
- Elaboración de un manual de actuación sobre establecimientos privados para la ubicación de mercancías sujetas a trámites aduaneros.

## **6. INGENIERÍA FISCAL Y FRAUDE EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL**

### **INTRODUCCIÓN**

La prevención del fraude debe hacer frente a la evolución que se ha ido produciendo en la conducta de los contribuyentes defraudadores, que en muchos casos han pasado de actuar mediante formas de fraude elementales y poco elaboradas a conductas elusivas cada vez más sofisticadas que pueden calificarse como de ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva.

La implantación por la Agencia Tributaria de procedimientos de control informatizados, con utilización sistemática de la información en su poder, ha influido en este cambio en los comportamientos defraudatorios, puesto que los incumplimientos y fraudes menos complejos y sofisticados son detectados y regularizados con cada vez mayor facilidad.

Por ello el Plan dedica varios apartados a analizar nuevas vías de fraude y comportamientos especialmente reprobables como las tramas organizadas para defraudar en el IVA y los Impuestos Especiales, las actividades relacionadas con el blanqueo de capitales o los casos de internacionalización del fraude con utilización de mecanismos de planificación fiscal abusiva o de ingeniería fiscal.

En esta misma línea, en este apartado se analizan los comportamientos defraudatorios basados en la realización de negocios anómalos para dificultar la detección de las conductas defraudatorias, como fórmula de planificación fiscal abusiva.

Por otra parte, la internacionalización de la economía y la globalización han convertido el fraude tributario en un fenómeno que trasciende las fronteras de los Estados y en el ámbito regional europeo la desaparición de las fronteras interiores de la Unión Europea ha originado importantes bolsas de fraude que son analizadas en otro apartado del Plan.

Las operaciones con paraísos fiscales y con territorios de baja tributación constituyen fórmulas de planificación fiscal abusiva a afrontar tanto con medidas normativas, organizativas y procedimentales a adoptar por los Estados afectados como mediante el reforzamiento de los mecanismos de cooperación entre Estados.

Para ello, España debe mantener una posición activa promoviendo mejoras en la coordinación y cooperación en la prevención del fraude en el ámbito europeo y mundial, con especial atención al papel a desempeñar por los organismos internacionales.

#### **6.1. NEGOCIOS ANÓMALOS**

Este tipo de fraude fiscal sofisticado se caracteriza por la existencia de entramados negociales y figuras contractuales utilizadas por los defraudadores para fines jurídicos diferentes de los que les son propios y de estructuras complejas diseñadas con el objetivo de dar apariencia de legalidad a las conductas defraudatorias y dificultar su detección.

En general, el diseño del entramado defraudatorio no se realiza por el contribuyente sino que es obra de determinados despachos y entidades que “comercializan” a terceros los productos diseñados con técnicas de ingeniería fiscal. Sin perjuicio de la potenciación de los supuestos de responsabilidad tributaria vigentes, la Agencia Tributaria debe afrontar este tipo de fraudes

sofisticados mediante medidas integradas en una estrategia global que vayan más allá de algunas regularizaciones aisladas derivadas de complejos expedientes tramitados de forma individualizada por los funcionarios que detectan el fraude.

**Medidas:**

- Elaboración y actualización permanente de una base de datos documental en la que se reflejen las formas de fraude basadas en la utilización de figuras negociales anómalas. En la base de datos se calificarán las operaciones detectadas, se establecerá la forma de regularización procedente y, en su caso, el régimen sancionador aplicable, y se indicará el sector económico en el que se han producido, su forma de difusión y el tipo de contribuyente que las realiza. Para ello, las unidades que detecten nuevas operaciones de este tipo lo comunicarán inmediatamente antes de la propuesta de regularización a los servicios centrales para su análisis, fijación de criterios y posible incorporación a la base de datos.
- Incorporación en la base de datos documental como Anexo para cada tipo de fraude de documentación para el mejor conocimiento de las operaciones detectadas y el procedimiento para su regularización: acuerdos de liquidación, alegaciones de los contribuyentes, informes de disconformidad, medidas cautelares, acuerdos sancionadores, recursos presentados, consultas de la Dirección General de Tributos, resoluciones de los Tribunales, etc.
- Utilización de la base de datos documental tanto para la selección de contribuyentes con comportamientos similares como para facilitar la regularización de los incumplimientos de forma homogénea por los diferentes órganos de la Administración.

## **6.2. PARAÍOS FISCALES**

Los paraísos fiscales, entendiendo por tales los territorios con regímenes de tributación muy favorables cuyas Administraciones no proporcionan información a otros Estados, aparecen relacionados en el Real Decreto 1080/91.

No obstante, se trata de una relación que irá disminuyendo progresivamente en la medida en que dichos territorios suscriban acuerdos de intercambio de información con otros países.

En cualquier caso, la utilización de paraísos fiscales en la planificación fiscal internacional abusiva sigue siendo una práctica habitual en determinados defraudadores.

### **Medidas:**

- Residenciar en un único órgano las funciones de coordinación de las actuaciones de prevención del fraude fiscal internacional.
- Impulsar la suscripción de acuerdos de intercambio de información con territorios calificados como paraísos fiscales.
- Desarrollo de actuaciones orientadas a mejorar la calidad de la información proporcionada por otros órganos administrativos, previo acuerdo con ellos, sobre entidades extranjeras titulares de inmuebles –relacionado con subapartado 4.7- (Dirección General del Catastro), inversiones y desinversiones en paraísos fiscales (Dirección General de Política Comercial), cobros y pagos en tráfico de divisas (Banco de España) e inscripciones, matrículas, protocolos de apoderamientos y otras transacciones (representaciones y oficinas consulares).

- Control sistemático de la aplicación de las normas antiparaísos fiscales, con chequeos normalizados a someter a los obligados inspeccionados que desarrollen actividades internacionales con apoyo del método informatizado de Ayuda a la Comprobación.
- Ejecución de planes especiales de inspección, a título de ejemplo, respecto de ganancias patrimoniales bursátiles obtenidas por entidades residentes en paraísos fiscales o la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.
- Estudiar la posibilidad de establecer presunciones de residencia fiscal en España cuando concurren activos dominantes en nuestro país, analizar la viabilidad de inclusión de las rentas tecnológicas en el régimen de transparencia fiscal internacional, así como la conveniencia de establecer con carácter obligatorio el nombramiento de un representante obligatorio por los residentes en paraísos fiscales.
- Control de la obligatoriedad de la obtención del NIF español cuando se opere en nuestro país, estudiar la posibilidad de establecer obligaciones informativas a cargo de los autorizados de cuentas a nombre de residentes en paraísos fiscales, así como la viabilidad de diseñar medidas cautelares en los casos de disolución de entidades radicadas en paraísos fiscales o que sufran cambios sustanciales en su accionariado.
- Analizar la posibilidad de establecer tipos impositivos agravados para las rentas obtenidas en paraísos fiscales y obligatoriedad de la identificación de los clientes de sucursales de entidades españolas radicadas en paraísos fiscales.

### **6.3. TERRITORIOS DE BAJA TRIBUTACIÓN**

Con independencia de los territorios considerados como paraísos fiscales, existen Estados y territorios con estatutos singulares de imposición y regímenes fiscales preferenciales o de privilegio en los que la tributación real y la opacidad fiscal es similar a la de los denominados paraísos fiscales.

El uso de estos territorios de baja tributación es cada vez más frecuente en la planificación fiscal abusiva internacional más sofisticada, ya que las inversiones directas en los paraísos fiscales clásicos o desde éstos se suele producir fundamentalmente en los casos de planificación fiscal abusiva más elementales, en ocasiones, relacionados directamente con entornos delictivos.

A modo de ejemplo, se han detectado casos en los que las sociedades interpuestas o conductoras de rentas desde o hacia el exterior se ubican normalmente en territorios de baja tributación, en lugar de en los paraísos fiscales tradicionales, en cuyos territorios únicamente se localizan las sociedades base o de cierre de las cadenas societarias diseñadas para la defraudación.

En consecuencia, las actividades con incidencia fiscal en España desarrolladas en los territorios de baja tributación, entendiéndose por tales no sólo aquellos en los que existan regímenes fiscales preferenciales o de privilegio, sino también los Estados en los que existe una fuerte opacidad informativa, deben constituir una prioridad para la Agencia Tributaria.

#### **Medidas:**

- Coordinación de las actuaciones por el órgano mencionado en la primera medida del subapartado anterior.



- Impulsar la suscripción de nuevos acuerdos de intercambio de información con otros Estados y territorios de baja tributación.
- Análisis de la eficacia de los requerimientos de información cuando se dirijan a otros Estados de la Unión Europea en el marco de la normativa bilateral y comunitaria, para proponer mejoras con estudio de la realización de inspecciones simultáneas cuando la norma o el acuerdo bilateral así lo prevea.
- Controles sistemáticos para comprobar la correcta aplicación de las medidas antiabuso previstas en los convenios suscritos con otros Estados y territorios y chequeo informatizado cuando se trate de obligados inspeccionados con actividad en territorios de baja tributación.
- Aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo prevista en los convenios bilaterales o de las cláusulas generales o específicas limitativas de beneficios establecidas en los convenios.
- Estudio de medidas normativas disuasorias o penalizadoras de operaciones con territorios de baja tributación.
- Inclusión en los convenios de cláusulas de intercambio de información y asistencia mutua en materia recaudatoria referidas a todo tipo de impuestos (relacionado con subapartado 9.1.8).

#### **6.4. COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA**

En el ámbito de la Unión Europea se intercambia automáticamente información entre Estados sobre entregas y adquisiciones intracomunitarias. Sin embargo, la información no está disponible de forma inmediata y, algunas operaciones, como los servicios intracomunitarios, quedan fuera del sistema de intercambio automático.

Por otra parte, el sistema de intercambio espontáneo de información se ve condicionado por los elevados recursos que consume el procedimiento por su carácter no normalizado.

Por lo que se refiere a la imposición directa, no existe un sistema de intercambio automático de información y los intercambios espontáneos se ven condicionados por la no existencia de criterios unificados en los diferentes Estados para la identificación de los contribuyentes.

Teniendo en cuenta esta situación se considera que España debería adoptar una posición activa en el seno de la Unión Europea promoviendo mejoras en los sistemas de intercambio de información tributaria.

#### **Medidas:**

- Impulso de la creación en la Unión Europea de una base de datos IVA compartida entre los diferentes Estados miembros, de manera que la información en ella contenida sea accesible para todos los Estados. Esta información podría ser, para cada operador económico, su NIF, nombre o denominación social, dirección, número de años en el Censo, periodicidad de sus declaraciones IVA, operaciones intracomunitarias realizadas, ingresos efectuados, devoluciones solicitadas y percibidas en el IVA, y aquellos elementos objetivos que expresamente se definan y que permitan considerar a un operador como de riesgo fiscal.
- Impulso de la creación en cada Estado de la Unión Europea de una base de datos IVA, con información adicional homogénea, que sería gestionada por cada Estado, y que permitiría atender en un plazo de 24 horas las peticiones de información de otros Estados miembros de acuerdo con el principio de reciprocidad. La información adicional

intercambiable sería la ya disponible en cada Estado y que se obtiene de las declaraciones del sujeto pasivo o de los terceros que se relacionan con él, por lo que no sería necesario incurrir en costes adicionales para su obtención.

- Impulso de los intercambios de información espontáneos basados en criterios de riesgo, que se consideran compatibles con las bases de datos cuya creación se propone (relacionado con subapartado 3.3.c). En particular, fomento de los intercambios espontáneos en materia de circulación intracomunitaria de productos en régimen suspensivo, mediante acuerdos con otros Estados miembros, hasta la implantación de un sistema informático de control a nivel comunitario.
- Iniciativa para alcanzar un acuerdo entre los Estados miembros de la Unión Europea sobre los elementos de información mínimos necesarios para la identificación de los contribuyentes a efectos de la imposición directa.
- Promover la extensión de los acuerdos específicos bilaterales sobre intercambios de información suscritos con Francia, Suecia y Portugal (o Argentina en el ámbito extracomunitario) a nuevos Estados, y prioritariamente a Alemania, Bélgica, Italia, Países Bajos y Reino Unido.

## **6.5. PARTICIPACIÓN EN ORGANISMOS INTERNACIONALES**

La Comisión Europea, mediante las reuniones de los Comités especializados en el IVA, SCAC y Fiscalis, dedica atención preferente a los intercambios de información tributaria y al control de este impuesto.

Por su parte, la OCDE desarrolla diferentes actividades para evitar el fraude fiscal internacional y favorecer los intercambios de información entre países.

Por otra parte, es esencial el papel de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en materia de prevención del fraude a nivel europeo e internacional.

La atención prioritaria a la prevención del fraude por la Agencia Tributaria se tiene que ver acompañada por una mayor presencia española en los organismos y foros internacionales en los que se debaten los problemas de la gestión y el control de los sistemas tributarios.

**Medidas:**

- Incremento de la presencia española en las actividades programadas en materia de prevención del fraude por la Unión Europea, la OCDE, la OLAF y la OMA.
- Organización y participación en controles multilaterales, en el seno de la Unión Europea o en otros ámbitos, que tengan por objeto la detección de operaciones fraudulentas con ramificaciones internacionales, en especial dentro del ámbito de la imposición directa.
- Apoyo al esfuerzo de organizaciones internacionales (UE, OCDE, GAFI) para el control de operaciones de planificación fiscal internacional abusiva.
- Impulso de la celebración de algún seminario internacional sobre el fraude fiscal que podría celebrarse en España.

## **7. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS DETECTADOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES Y DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS**

### **INTRODUCCIÓN**

Aunque la mayor parte de las medidas contenidas en los restantes apartados del Plan les son también aplicables, se ha considerado oportuno dedicar un apartado específico a la problemática de las actividades profesionales y de las pequeñas y medianas empresas por los siguientes motivos:

- Tanto en el IRPF como en el IVA existen regímenes objetivos de tributación para pequeñas empresas, respecto de los que se aplican procedimientos de control llevados a cabo por unidades especializadas (las Unidades de Módulos).
- La aplicación abusiva de los regímenes de tributación objetivos por algunos grupos reducidos de contribuyentes ha originado la aparición de fraudes específicos.
- Los controles extensivos desarrollados por los órganos de gestión están condicionados por las limitaciones de facultades y medios de prueba que caracterizan este tipo de actuaciones. En consecuencia, el grado de control mediante procedimientos masivos informatizados de las actividades empresariales y profesionales es inferior al de los rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta, y especialmente al de las rentas derivadas del trabajo.
- Los controles selectivos desarrollados por los órganos inspectores se orientan prioritariamente al control de los incumplimientos de mayor gravedad y a la comprobación a grandes empresas, por lo que los pequeños y medianos empresarios o profesionales con niveles de cumplimiento bajos, pero no involucrados en tramas de fraude, pueden

tener muy reducidas expectativas de ser comprobados en comparación con otros colectivos de contribuyentes.

### **7.1. UTILIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN DE FORMA ABUSIVA**

Los regímenes objetivos de tributación facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias a un gran número de contribuyentes, elemento que contribuye a mejorar la eficiencia en la utilización de los recursos por parte de la Agencia Tributaria. No obstante, la aplicación de estos regímenes posibilita, en ocasiones, la emisión para otros empresarios o profesionales de facturas falsas o de favor sin coste fiscal, puesto que en los regímenes objetivos, como regla general, los rendimientos y las cuotas devengadas se calculan según signos, índices o módulos y no a partir del volumen de ingresos y cuotas repercutidas reales. Se trata de casos poco numerosos pero de graves consecuencias tributarias.

#### **Medidas:**

- Propuesta normativa para someter a retención los rendimientos obtenidos por los empresarios que aplican el régimen de estimación objetiva cuando realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a otros empresarios o profesionales.
- Modificación normativa que permita el ajuste de bases imponibles en los casos de operaciones vinculadas en las que intervengan empresarios en estimación objetiva, incluso cuando se convengan precios superiores a los de mercado.

## **7.2. AJUSTES TÉCNICOS EN LA APLICACIÓN DE LOS RÉGIMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN**

El régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA no está debidamente coordinado con el régimen de estimación objetiva en el IRPF. Se trata de un régimen que aplican en España las personas físicas que ejercen el comercio minorista, que ya no es aplicado en otros Estados miembros de la Unión Europea, que no incentiva suficientemente la expedición de facturas por los proveedores de los minoristas (puesto que éstos no deducen cuotas) y que, además, puede no favorecer la inversión y modernización empresarial, por lo que es conveniente analizar alternativas que no supongan obligaciones formales onerosas para los minoristas.

Por su parte, los regímenes objetivos deben estar permanentemente adaptados a la realidad económica.

### **Medidas:**

- Estudiar la posibilidad de excluir del recargo de equivalencia en el IVA de los sujetos pasivos que aplican en el IRPF el régimen de estimación directa.
- Estudio de posibles alternativas para el régimen especial del recargo de equivalencia, como pueda ser su sustitución por un nuevo régimen de pagos a cuenta o por una ampliación del actual régimen simplificado. En cualquier caso, se estudiará su subsistencia para aquellos sectores en los que el margen de beneficio esté fijado legalmente.
- Seguimiento permanente de la realidad económica para garantizar una correcta definición de los regímenes objetivos de tributación.

### **7.3. CONTROL DE LOS RENUNCIANTES A LOS RÉGIMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN**

Estadísticamente los renunciantes al régimen de estimación objetiva del IRPF que desarrollan actividades no agrarias declaran un tercio menos de rendimiento neto anual del declarado por quienes continúan aplicando dicho régimen.

El porcentaje de renunciantes cuando se trata de actividades no agrarias se eleva al 37% y es todavía superior cuando el régimen aplicado en el IVA es el del régimen simplificado y no el del recargo de equivalencia.

Además, los renunciantes a módulos ven reducidas sus expectativas de ser sometidos a comprobación, no constituyendo un objetivo prioritario para los órganos de inspección.

#### **Medidas:**

- Redefinición del ámbito de actuación de las Unidades de Módulos para que extiendan sus actuaciones a los renunciantes.
- Planificación anual específica para este tipo de contribuyentes, con establecimiento de un número mínimo de actuaciones, los criterios de selección (atención especial a quienes aplicaban en ejercicios anteriores el régimen simplificado en el IVA) y los procedimientos a desarrollar (control de obligaciones formales, comprobación limitada, inspección).



#### **7.4. CONTROL DE LOS CONTRIBUYENTES EXCLUIDOS DE LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN**

Los contribuyentes que desarrollan actividades acogidas a los regímenes objetivos de tributación que incurren en alguna causa de exclusión de los mismos no son objeto de un tratamiento específico desde el punto de vista del control.

En la medida en que, como se ha descrito anteriormente, existen “zonas de sombra” que no constituyen una prioridad para los órganos de control, las expectativas de comprobación en algunos colectivos pueden ser muy reducidas.

##### **Medidas:**

- Atención específica a los contribuyentes afectados por las causas de exclusión, con rendimientos inferiores a los que venían declarando en el régimen de estimación objetiva.
- Desarrollo de actuaciones de comprobación limitada por los órganos de gestión y selección para comprobación inspectora en casos excepcionales. Las actuaciones inspectoras podrán realizarse por las Unidades de Módulos cuando el contribuyente haya declarado con aplicación de los regímenes objetivos de tributación pero se detecte que incurre en alguna causa de exclusión.

## **7.5. CONTROL DE LOS CONTRIBUYENTES QUE APLICAN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA EN EL IRPF Y DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS QUE APLICAN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La priorización de las actuaciones inspectoras a los casos más graves de fraude fiscal, unida a las limitaciones competenciales de los órganos de gestión para el control de las rentas empresariales, pueden provocar “zonas de sombra” en el control tributario que permitan que determinados grupos de contribuyentes declaren rendimientos inferiores a los reales.

A título de ejemplo, los rendimientos netos medios anuales declarados en el IRPF en el régimen de estimación directa en su modalidad simplificada no son superiores a los declarados en el régimen de estimación objetiva por las actividades no agrarias, lo que permite deducir la existencia de bolsas de fraude de cierta significación, puesto que no parece lógico que los pequeños y medianos empresarios y profesionales en estimación directa declaren rendimientos similares e incluso inferiores a los declarados por los pequeños empresarios individuales y las microempresas en el régimen de estimación objetiva.

### **Medidas:**

- Coordinación de la planificación, selección y seguimiento en las áreas de gestión e inspección, para optimizar la información disponible y el uso de las diferentes herramientas de selección.
- Incremento del número de inspecciones conjuntas de las PYMES, sean personas físicas o sociedades, y las personas o entidades vinculadas con ellas, con especial atención a las actividades

profesionales, de artistas, y deportistas que actúan como personas físicas o a través de las denominadas sociedades de profesionales.

- Diseño de una herramienta informática para el control inspector del Libro diario simplificado. Método informatizado de ayuda a la comprobación de personas físicas con análisis de variaciones patrimoniales y depuración de movimientos de cuentas. Elaboración y difusión telemática interna de normas de procedimiento inspector: requisitos de los elementos afectos, justificación de gastos, tratamiento de las subvenciones, etc.
- Desarrollo de comprobaciones limitadas por los órganos de gestión mediante Unidades de Verificación y Control ubicadas en las Dependencias de Gestión de las Delegaciones y en las Administraciones de mayor tamaño. Establecimiento de un número mínimo de actuaciones de este tipo, de tal forma que dichos órganos diversifiquen sus actuaciones e incidan sobre los contribuyentes con rentas empresariales o profesionales.

## **7.6. CONTROL DE DIFERIMIENTOS DE INGRESOS**

Los controles inspectores se suelen producir una vez vencido el ejercicio y se caracterizan por su enfoque selectivo. Los controles gestores se dedican preferentemente a la comprobación de las declaraciones anuales.

En consecuencia, existe un elevado riesgo de que se produzcan diferimientos de ingresos que debieron efectuarse a lo largo del ejercicio mediante autoliquidaciones trimestrales al último período del año o a la declaración resumen anual, puesto que la intensidad comprobadora de las autoliquidaciones trimestrales es reducida en comparación con la de las declaraciones anuales. Con esta práctica aunque los contribuyentes paguen

finalmente la cuota tributaria correcta, consiguen un ahorro financiero significativo.

**Medida:**

- Utilización de la aplicación de selección ZUJAR para el inicio de comprobaciones limitadas con criterios selectivos, una vez presentada la última autoliquidación del trimestre o la declaración resumen anual.

## **8. MEDIDAS COMPLEMENTARIAS PARA REFORZAR LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE**

### **INTRODUCCIÓN**

En este apartado recoge un conjunto diverso de medidas de prevención del fraude que analizan distintos aspectos no tratados en los apartados anteriores del Plan, y que no se refieren a cuestiones recaudatorias, organizativas, de coordinación o de apoyo a la implementación del Plan, que son objeto de análisis en los apartados posteriores.

#### **8.1. REFLEJO EN LAS APLICACIONES INFORMÁTICAS DE LAS ACTUACIONES DE LAS DISTINTAS ÁREAS**

La organización esencialmente funcional de la Agencia Tributaria y la aplicación de procedimientos de control muy diversos hace que, en muchos casos, el inicio de actuaciones de control, los principales hitos en el desarrollo del procedimiento e incluso su finalización sean desconocidos para las restantes áreas funcionales. En buena lógica, el órgano que inicia una actuación de control acerca de un obligado tributario debe conocer, como regla general, si existen actuaciones en curso por otro órgano y el resultado de todas aquellas actuaciones que se hayan efectuado con anterioridad.

Por otra parte, en el curso de las actuaciones de control se obtiene información sobre riesgos fiscales que debe ser compartida con las restantes áreas funcionales, por lo que debe tomarse razón de la misma en el sistema informático de la Agencia Tributaria. Sin embargo, esta información de riesgo debe ser gestionada adecuadamente, puesto que su permanencia en el sistema informático sólo está justificada en tanto se mantengan las circunstancias que hicieron que se tomase razón de ella. A título de ejemplo, se

puede considerar como situación de riesgo que se adopten medidas cautelares respecto de un obligado tributario, pero carece de sentido mantener la consideración de riesgo si el obligado satisface la deuda. En consecuencia, la Agencia Tributaria debe contar con un procedimiento reglado para la gestión de la información de riesgo.

Por último, que la información censal esté permanentemente actualizada es un presupuesto básico para que el sistema de control de la Agencia Tributaria sea eficaz. Con independencia de que existan unidades especializadas en la formación y el mantenimiento del censo, es preciso que todas las áreas funcionales de la organización conozcan el procedimiento a seguir cuando se detecten errores u omisiones en el censo, por ejemplo, cuando el domicilio fiscal declarado no sea cierto o se detecten locales no conocidos hasta el momento de un obligado tributario.

#### **Medidas:**

- Establecimiento de un procedimiento de consulta en el sistema informático de la Agencia Tributaria que permita conocer a los funcionarios de las diferentes áreas funcionales que realizan actuaciones de comprobación si existen actuaciones de control en curso respecto de un contribuyente, los principales hitos en el procedimiento y el resultado de las actuaciones finalizadas.
- Aprobación de un protocolo para normalizar la incorporación y permanente actualización de la información sobre riesgos fiscales, previa definición de ésta, a las bases de datos tributarias. La gestión de riesgos se atribuirá en cada ámbito a una unidad específica que centralizará toda la información y se ocupará de su toma de razón informática, sin perjuicio de que su explotación se pueda efectuar por cualquier órgano de la Agencia Tributaria.

- Establecimiento de un cauce formal para que cualquier funcionario que obtenga información censal relevante que no figure o que contradiga la que consta en el sistema informático la ponga en conocimiento de las unidades que se ocupan de la formación y el mantenimiento del censo.

## **8.2. SEGUIMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES INSPECCIONADOS**

Cada vez es más habitual la utilización de personas interpuestas o testaferros para ocultar la titularidad real de actividades económicas y patrimonios y dificultar la detección e investigación del fraude. En ocasiones, se crean o adquieren sociedades con el único fin de eludir las actuaciones recaudatorias (relacionado con apartado 9). Las tramas organizadas de fraude, la planificación fiscal abusiva son fórmulas de fraude analizadas en otros apartados de este documento en las que la intencionalidad queda absolutamente acreditada.

Frente a todas estas conductas, la Agencia Tributaria debe actuar de forma inmediata y contundente. Sin embargo, las actuaciones no concluyen con la regularización del incumplimiento detectado, la finalización del procedimiento recaudatorio o la judicialización de las actuaciones. En estos casos, se considera imprescindible que la organización utilice adecuadamente la información obtenida sobre la identidad de quienes han intervenido en las operaciones fraudulentas, de manera que se establezcan alertas que permitan prevenir y detectar de forma inmediata posibles nuevos incumplimientos en los que aparezcan involucrados. No se trata, por tanto, de establecer un sistema de seguimiento sistemático de todos los contribuyentes inspeccionados, sino de efectuar un seguimiento selectivo de los defraudadores que incurran en conductas dolosas de especial gravedad.

### **Medidas:**

- Establecimiento de los criterios objetivos para evaluar el comportamiento posterior de un contribuyente inspeccionado al que se ha regularizado su situación tributaria, con determinación de sus implicaciones informáticas, las alertas que deben activarse y el protocolo de actuaciones a realizar en cada caso (relacionada con subapartado 8.1).
- Estudiar la posibilidad de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico de un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria que permita la aplicación de la denominada teoría del levantamiento del velo, a efectos de que quien maneja internamente y de modo unitario y total una organización económica no pueda invocar frente a sus acreedores que existen formalmente varias organizaciones independientes (relacionado con subapartado 9.1.3).

### **8.3. EXPEDIENTES CON DILIGENCIAS JUDICIALES**

La Agencia Tributaria no ha desempeñado un papel suficientemente activo en el impulso de los procedimientos penales iniciados a instancia suya.

En particular, la Agencia Tributaria, como regla general, no ha acudido a los Tribunales con un plan de trabajo o de investigación idóneo para el esclarecimiento de los hechos que permita proponer a la autoridad judicial la práctica de diligencias de instrucción adecuadas para la obtención de pruebas, la adopción de medidas cautelares que aseguren el pago en su momento de la responsabilidad civil derivada del delito –mejorando el informe patrimonial que desde el año 2002 elaboran los órganos de recaudación cuando se formulan denuncias al Ministerio Fiscal-, y la obtención de una sentencia condenatoria.



Los subapartados 2.4, 2.5 y 10.4 son complementarios de éste.

**Medida:**

- Establecimiento de un método de trabajo cuando se adviertan indicios de la comisión de fraudes fiscales de carácter criminal. Así, la Agencia Tributaria debe sistematizar y describir los indicios de criminalidad observados, proponer, por medio de su representante procesal, un plan de trabajo a desarrollar en sede judicial, idóneo para la obtención de pruebas y el esclarecimiento de los hechos denunciados, configurar equipos de investigación adecuados para su ejecución, proponer al Ministerio Fiscal y a la autoridad judicial la práctica de diligencias y, en su caso, de medidas cautelares, prestar la cooperación que la autoridad judicial solicite para la ejecución de la sentencia e instar procesalmente el traslado de la información de trascendencia tributaria obtenida mediante la práctica de las diligencias judiciales a la Agencia Tributaria.

**8.4. FRAUDES RELATIVOS A LOS IMPUESTOS ESPECIALES**

Se ha incrementado de forma muy significativa el número de embarcaciones de recreo, supuestamente dedicadas en España a la actividad de alquiler con exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que en realidad son utilizadas por sus propietarios de forma exclusiva con fines recreativos.

También es frecuente la utilización por residentes en España de embarcaciones con bandera no nacional, con la finalidad de eludir el IEDMT,

sin que se desarrolle por su titular ninguna actividad exenta, siendo el uso de la embarcación exclusivamente recreativo.

Por otra parte, es necesario reforzar el marco legal para exigir dicho impuesto en aquellas operaciones de adquisición de aeronaves para su posterior cesión a las personas físicas o jurídicas adquirentes o entidades vinculadas.

También, se han detectado casos de fabricación ilegal de bebidas derivadas y, muy especialmente, de falsificación de marcas, cuyas consecuencias trascienden el ámbito fiscal, pues, en ocasiones, inciden en riesgos sanitarios y supone una competencia desleal a las empresas que cumplen correctamente con sus obligaciones fiscales.

La incidencia económica del fraude consistente en el desvío de alcohol desnaturalizado en régimen suspensivo o con exención hacia la fabricación de bebidas derivadas es elevada, aunque se produzca en un número de casos reducido. Además, este tipo de fraude puede provocar graves consecuencias desde el punto de vista sanitario. De igual forma, el crecimiento no justificado por la realidad económica, de las exportaciones de alcohol y bebidas derivadas, pone de manifiesto un posible incremento del fraude en este impuesto.

Por otra parte, se han detectado casos de incorrecta utilización de gasóleo exento (camiones ligados a grandes obras con movimiento de tierras), lo que supone un fraude en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

### **Medidas:**

- Reforzamiento de la colaboración con la Dirección General de la Marina Mercante para obtener información sobre embarcaciones matriculadas en España (relacionado con subapartado 2.6).
- Actuaciones de campo de Vigilancia Aduanera para detectar embarcaciones utilizadas con fines recreativos por residentes en España respecto de las que no se haya declarado correctamente el impuesto.
- Propuesta normativa para reforzar el régimen legal de la aplicación de beneficios fiscales en el IEDMT en la adquisición de embarcaciones de recreo y de aeronaves.
- Actuaciones sobre el terreno de Vigilancia Aduanera para detectar las redes ilegales de fabricación y distribución de bebidas derivadas
- Actuaciones de campo de Vigilancia Aduanera para el control de los camiones que intervienen en obras.
- Captación de información sobre obras públicas.
- Revisión del régimen sancionador en los casos de uso indebido de gasóleo bonificado y en la incorrecta aplicación de beneficios fiscales en productos objeto de Impuestos Especiales.

### **8.5. ACTUACIONES FRENTE A LOS CONTRIBUYENTES ILOCALIZABLES**

No existe un criterio único que establezca cuándo un contribuyente debe ser considerado como ilocalizable. En efecto, la imposibilidad de notificación de un acto administrativo se puede deber a causas muy diversas: por ejemplo, que figure como desconocido o que ya no resida en el domicilio fiscal que consta en la base de datos o que su dirección no esté completa y no pueda determinarse la misma con exactitud. Al no existir un criterio homogéneo, la explotación

sistemática de la marca informática de ilocalizable no es posible, lo que dificulta que puedan adoptarse medidas en los casos verdaderamente graves, como son los de comunicación deliberada a la Administración de un domicilio falso o incorrecto.

Por otra parte, la normativa tributaria debería establecer las consecuencias jurídicas de la comunicación de domicilios falsos o incorrectos. Además, debe existir un plazo máximo para la comunicación de los cambios de domicilio en todos los casos incluso cuando se trata de personas físicas que no desarrollan actividades económicas ni satisfacen rendimientos sometidos a retención.

De igual forma, se deben adaptar las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria de gestión de notificaciones para facilitar la utilización de toda la información sobre domicilios de que dispone la Agencia.

**Medidas:**

- Establecimiento de unos criterios uniformes para la consideración de un obligado tributario como ilocalizable.
- Adaptación de las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria para facilitar la emisión de notificaciones a domicilios distintos del domicilio fiscal en los procedimientos de control, recopilando toda la información disponible sobre domicilios y clasificándola según la fuente de información de que proceda y la fecha en que se obtuvo.
- Fijación de un plazo máximo de seis meses para comunicar los cambios de domicilio para las personas físicas que no desarrollan actividades empresariales o profesionales ni satisfacen rendimientos sometidos a retención. No obstante, el cambio de domicilio se deberá comunicar en un plazo inferior si antes del transcurso de los seis

meses se produce el vencimiento del plazo para presentar la declaración del IRPF.

- En el caso de que el contribuyente no sea persona física, analizar la posibilidad de proponer una previsión normativa que desarrolle el procedimiento de revocación del NIF en los casos de comunicación de domicilios inexistentes o falsos y sus efectos. Estos efectos deberían ser la prohibición de la realización de inscripciones registrales por la entidad, la imposibilidad de percibir subvenciones y ayudas públicas, la prohibición de contratar con las Administraciones Públicas y la imposibilidad de realizar operaciones financieras.

#### **8.6. ACTUACIONES ANTE LAS DESLOCALIZACIONES INTERIORES FICTICIAS DE CONTRIBUYENTES**

Aunque las deslocalizaciones ficticias pueden afectar a todo tipo de contribuyentes, que buscan con ello tributar en territorios que ofrezcan un trato más favorable a su situación fiscal particular o menores expectativas de control, estos traslados no reales del domicilio fiscal son especialmente graves cuando se realizan por empresarios o profesionales.

La Agencia Tributaria no cuenta con un procedimiento normalizado y sistemático para el control de la realidad de los domicilios y cambios de domicilios declarados por los contribuyentes.

##### **Medidas:**

- Avance en la implantación de un censo común compartido con las restantes Administraciones tributarias y mejora de los intercambios de información censales (relacionado con subapartado 2.7).

- Protocolo de actuaciones para la verificación de domicilios cuando se produzca su modificación y se activen filtros que pongan en duda la realidad del cambio o exista riesgo de deslocalización.
- Diseño de un procedimiento amistoso para el control de domicilios y cambios de domicilio, de común acuerdo con las Haciendas Forales (relacionado con subapartado 2.8).

### **8.7. CARNET DE IDENTIFICACIÓN FISCAL**

En el marco de las acciones que se han emprendido para la implantación del DNI electrónico se estudiará la posibilidad de la creación de un documento oficial expedido por el Registro Mercantil o bajo su supervisión, configurado como condición para acceder a dicho registro por parte de las entidades. En este contexto, se examinarán las implicaciones de dicha posibilidad en los procedimientos tributarios.

### **8.8. CONTROL DE LAS DEVOLUCIONES**

En el IRPF el control de las declaraciones a devolver (aproximadamente un 75% de las declaraciones) se efectúa casi en exclusiva por los órganos de gestión. Las limitaciones competenciales de estos órganos y la información disponible por la Agencia hacen que el control de las devoluciones solicitadas por empresarios o profesionales no sea tan intenso como el de las devoluciones correspondientes a contribuyentes con otras fuentes de rentas.

En el IVA se concentra el mayor riesgo fiscal de las devoluciones. Respecto de las declaraciones anuales existe un procedimiento de distribución de declaraciones a comprobar entre los órganos de gestión e inspección que no ha sido adaptado a los nuevos procedimientos previstos en la nueva Ley General Tributaria. Respecto de las devoluciones mensuales, se ha observado

un insuficiente control de las solicitudes de inclusión en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos en régimen comercial, requisito imprescindible para la presentación de declaraciones mensuales a devolver.

En el Impuesto sobre Sociedades, aún siendo menor el riesgo fiscal por originarse los saldos a devolver por retenciones ya practicadas, el modelo de control se ve condicionado por la imposibilidad con que cuentan los órganos de gestión de analizar la contabilidad.

#### **Medidas:**

- Creación, dotación y puesta en marcha de Unidades de Verificación y Control en las Delegaciones y en las Administraciones grandes para la realización de comprobaciones limitadas (relacionado con el subapartado 7.5). Utilización de aplicaciones de selección tipo ZUJAR.
- Fijación de un calendario de control de las devoluciones: fecha de inicio, comienzo de las actuaciones de control, emisión de liquidaciones provisionales, coordinado con el Programa de devoluciones.
- Mejora en la información de retorno sobre la eficacia obtenida por los filtros de control utilizados en las verificaciones de datos y comprobaciones limitadas, con posible identificación del motivo concreto por el que se practica la liquidación provisional en cada caso y la eficacia derivada de cada motivo.
- Establecimiento de un número mínimo de actuaciones de control en el área de gestión para la realización de comprobaciones limitadas acerca de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada (relacionado con subapartado 7.5 ).

- Implantación de un nuevo procedimiento de control de las solicitudes de inclusión en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos en régimen comercial, con análisis de riesgos, revisión de justificantes de cuotas soportadas declaradas y visitas por agentes tributarios.

### **8.9. SANCIÓNES NO PECUNIARIAS**

Tanto la Ley General Tributaria actual como la anterior prevén que en ciertos casos puedan imponerse sanciones no pecuniarias accesorias: no concesión de beneficios fiscales, imposibilidad de obtener subvenciones o de contratar con la Administración. Sin embargo, únicamente se han aplicado en aquellos casos en que la legislación vigente prevé su imposición de forma obligatoria (delito fiscal, contrabando e infracciones relativas a impuestos especiales).

En consecuencia, la Agencia Tributaria se debe plantear la imposición de este tipo de sanciones en otros casos y, además, cuáles serían los mecanismos de coordinación necesarios para que las sanciones sean efectivas y posibilitar que surtan efectos reales las sanciones no pecuniarias impuestas en vía judicial.

#### **Medidas:**

- Establecimiento de criterios en el seno de la Agencia Tributaria para el inicio del procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias, con determinación del órgano competente para la iniciación.
- Definición y desarrollo de una aplicación informática que permita que los órganos que tramitan el reconocimiento de beneficios fiscales o la concesión de subvenciones o contratos públicos, puedan conocer la imposición de sanciones no pecuniarias en vía administrativa o



judicial como requisito imprescindible para que dichas sanciones puedan ser aplicadas.

#### **8.10. CONTROL DE CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS**

Se entiende por subcontratación la operación por la cual la persona o entidad con la que inicialmente se hubiese contratado la ejecución de una obra o la prestación de un servicio (el contratista o pagador) contrata a su vez dicho encargo con un tercero (el subcontratista).

Este tipo de operaciones, que ha experimentado un gran auge en los últimos años en algunos sectores como el de la construcción, es susceptible de ser utilizado con fines defraudatorios mediante la localización de rentas y obligaciones tributarias en personas o entidades de escasa o nula solvencia patrimonial.

En ocasiones, es el subcontratista el que de forma autónoma incumple sus obligaciones fiscales, logrando con ello reducir sus costes y ser más competitivo en el mercado.

En otros casos, se produce una actuación concertada entre el pagador y el subcontratista, con desviación de obligaciones y rentas a éste último, que resulta ser insolvente. También se produce en algunos casos la emisión por el subcontratista de facturas falsas o de favor que reducen la factura fiscal del pagador.

La generalización de las subcontrataciones y su riesgo fiscal obliga a que la Agencia Tributaria cuente con una estrategia definida para su control. Las medidas propuestas se complementan con las incluidas en los subapartados 4.4. y 9.1.4.

### **Medidas:**

- Tratamiento sistemático de la información obtenida de las solicitudes de certificados que los subcontratistas formulan a la Agencia Tributaria para que los pagadores puedan quedar exonerados de responsabilidad en los casos de incumplimiento de sus obligaciones en el IVA y retenciones por el subcontratista (artículo 43.1.f) de la LGT), para seleccionar los subcontratistas de mayor riesgo fiscal.
- Obtención de información adicional de los pagadores sobre las obras y servicios subcontratados para determinar los importes a ingresar por los subcontratistas seleccionados.
- Realización de actuaciones de comprobación inmediatas acerca de los subcontratistas cuando exista riesgo de incumplimiento o se detecten irregularidades, con posible adopción de medidas cautelares (retención de los pagos pendientes de abonar por el pagador de la subcontratación).

### **8.11. COMPROBACIÓN DE GRUPOS ECONÓMICOS**

Se consideran grupos económicos aquellos en los que una serie de personas, unidas normalmente por vínculos de parentesco, son titulares de una o varias sociedades patrimoniales que, a su vez, ostentan la titularidad de numerosas entidades, con actividades empresariales diversificadas, pero dirigidas y gestionadas de forma unitaria.

En ocasiones, estos grupos económicos tienen por objeto la dispersión de sus actividades en pequeñas o medianas empresas, cuyo volumen de operaciones total es muy elevado, pero que individualmente eluden los controles a los que serían sometidos si formasen parte de un grupo fiscal definido en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, existen importantes grupos económicos que no son considerados como una unidad a efectos de su comprobación fiscal.

**Medidas:**

- Creación y actualización permanente de un censo de grupos económicos.
- Planificación específica de actuaciones acerca de los grupos económicos y ejecución de las actuaciones de comprobación por equipos y unidades especializadas.

**8.12. CONEXIÓN DEL TRABAJO DE LAS UNIDADES DE GESTIÓN DE GRANDES EMPRESAS PARA LA SELECCIÓN DE ENTIDADES A INSPECCIONAR**

Las Unidades de Gestión de Grandes Empresas dependen orgánica y funcionalmente del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Estas Unidades realizan actuaciones de verificación y control extensivo de las declaraciones presentadas por las entidades consideradas como grandes empresas (volumen de operaciones anual superior a 6.010.121,04 euros), pero el control intensivo de estos contribuyentes se sigue desarrollando por los órganos inspectores tradicionales con sus propios criterios de selección, sin que se haya producido una utilización sistemática de la información obtenida y de las posibilidades que ofrece el trabajo de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas para mejorar la selección de entidades a inspeccionar.

**Medidas:**

- Selección de las declaraciones a comprobar por las Unidades de Gestión de Grandes Empresas y determinación del procedimiento a aplicar a dichas comprobaciones por las Unidades de selección de Inspección, de forma idéntica a lo que sucede con los órganos inspectores, para que exista un único sistema de selección para las grandes empresas.
- Colaboración de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas en el proceso de selección de las grandes empresas a inspeccionar mediante la realización de tareas de depuración de los errores e incongruencias detectados, que permita orientar las actuaciones inspectoras a los incumplimientos de mayor gravedad.
- Estudio a medio plazo de la integración de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas como un órgano más de las Dependencias de Inspección, de tal forma que todas las Unidades de dichas Dependencias puedan aplicar tanto el procedimiento de gestión como el inspector.

**8.13. CONTROL DE LA DEDUCIBILIDAD DE PROVISIONES DE CARTERA**

Se ha detectado operaciones, efectuadas con fines exclusivamente fiscales, consecuencia de las cuales se han consignado como deducibles a efecto de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, determinadas dotaciones a las provisiones de cartera.

Se trata de operaciones con relación matriz-filial mediante las cuales se trasladan gastos a la entidad española de forma injustificada y sin responder a un riesgo real.

También se han detectado ajustes negativos en las bases imponibles derivados de la adquisición, por motivos fiscales, de filiales internacionales a otras sociedades del mismo grupo económico.

**Medidas:**

- Promover modificaciones normativas tendentes a limitar la traslación de ingresos a entidades no residentes en los casos de transmisión de filiales o de dotación de provisiones de cartera.
- Difusión de los casos detectados y el procedimiento a aplicar para su regularización, de tal forma que se facilite la selección para inspección de nuevos casos similares y se establezcan los criterios y el procedimiento a seguir en cada caso (relacionado con subapartado 6.1).

**8.14. CONTROL DE ADQUISICIONES DE PARTICIPACIONES INTRAGRUPO FINANCIADAS MEDIANTE PASIVOS FINANCIEROS**

Se han detectado casos de aparente concentración de activos y pasivos financieros exteriores, correspondientes a grupos internacionales de sociedades, normalmente mediante la utilización de empresas de mera tenencia de valores extranjeros. Con ello se pretende trasladar a territorio español la carga financiera (intereses) de grupos internacionales de sociedades dando lugar a la correspondiente deducción de gastos mientras que los ingresos financieros tributan de forma muy reducida por serles de aplicación un régimen privilegiado. En el desarrollo de estas operaciones se efectúan compraventas intragrupo por precios notoriamente superiores a los de mercado.

Se trata de abusos a la normativa española, que es muy flexible para atraer la localización de Sociedades de Tenencia de Valores. El número de casos detectados es muy reducido, pero se trata de operaciones por importes muy elevados.

**Medidas:**

- Promover modificaciones normativas que impidan la utilización de estas fórmulas artificiosas para reducir la tributación societaria.
- Realización de actuaciones de comprobación específicas (parciales en los casos de grupos fiscales) cuando se detecten operaciones similares.
- Remisión espontánea de información sobre las operaciones detectadas a los países afectados cuando se hayan suscrito con los mismos convenios para evitar la doble imposición (relacionado con subapartados 6.4. y 6.5.).

## **9. EL FRAUDE EN LA FASE RECAUDATORIA**

### **INTRODUCCIÓN**

Dentro del proceso de prevención del fraude, la función recaudatoria constituye la culminación de las actuaciones. Aunque puede haber actuaciones de liquidación que no sólo persigan un objetivo recaudatorio, es evidente que con carácter general la prevención del fraude no resulta plenamente eficaz si el proceso de regularización no culmina con el ingreso de la deuda descubierta. Por tanto el principal objetivo en el área de recaudación es conseguir completar el proceso de prevención del fraude iniciado por las áreas liquidadoras mediante una adecuada gestión recaudatoria de las deudas liquidadas, así como la efectiva recaudación de aquellas deudas cuya gestión recaudatoria le haya sido atribuida o encomendada.

Tradicionalmente, la actividad de control de la Hacienda Pública se había venido centrando casi exclusivamente en la represión del fraude en fase de Inspección o Gestión, siendo la consecuencia de ello, tal y como se viene observando en los últimos años, que se haya producido, un progresivo traslado de fraude a la fase recaudatoria, donde la presencia de la Administración no se hacía notar con tanta intensidad, mediante técnicas que han ido adquiriendo mayor complejidad a medida que la Administración ha empezado a reaccionar frente a ello.

La mayor parte de los contribuyentes incluidos en los principales ámbitos de fraude fiscal presentan también, por sus propias características, perfiles de elevado riesgo recaudatorio. No cabe duda de que en la medida que se vayan realizando las actuaciones previstas por las áreas liquidadoras, deberán adoptarse en el área de recaudación las medidas necesarias que permitan realizar una gestión recaudatoria adecuada de las deudas, ya que el cobro

efectivo de las liquidaciones supone la culminación del complejo proceso que conlleva la represión del fraude fiscal. En definitiva, se ha de prever con suficiente antelación, para cada uno de los ámbitos de riesgo detectados por los órganos liquidadores sobre los que se pretende incrementar el control, la estrategia recaudatoria a seguir de manera que el resultado final no suponga un mero traslado del fraude a la fase de recaudación.

Por todo ello, las medidas previstas en materia de prevención del fraude en la fase de recaudación van encaminadas al reforzamiento de las actuaciones frente a los fraudes específicos del área de recaudación y a la necesaria mejora de los procedimientos, así como a la previsión de estrategias recaudatorias en relación con los diferentes planes de actuación abordados por los órganos liquidadores en ejecución de este Plan.

## **9.1. FRAUDES DE ESPECIAL GRAVEDAD**

### **9.1.1. Ocultación de bienes y vaciamiento patrimonial**

Se trata de actuaciones de los deudores encaminadas a eludir el pago de las deudas mediante la utilización de distintos instrumentos: creación de sociedades patrimoniales a las que aportan sus bienes, otorgamiento de capitulaciones matrimoniales o medidas provisionales ficticias, creación de cargas ficticias sobre los bienes que impiden la realización de los mismos, como por ejemplo, constitución de hipotecas y otras cargas reales en garantía de líneas de crédito de las que no se efectúan disposiciones, y cualquier otra fórmula encaminada a evitar la efectividad del procedimiento de recaudación mediante el embargo de bienes.



**Medidas:**

- Reforzamiento de la coordinación con las áreas liquidadoras con objeto de prevenir la realización de estas conductas (relacionado con subapartado 2.5 de este apartado y con subapartado 10.9).
- Desarrollo de una metodología de análisis de riesgo recaudatorio que permita identificar a los deudores que realizan estas acciones de ocultación o vaciamiento patrimonial.
- Adopción de medidas cautelares desde el mismo momento en que se pongan de manifiesto indicios que racionalmente hagan prever una intención de vaciamiento patrimonial en el deudor principal.
- Potenciación de la utilización de la vía administrativa mediante la aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT para los casos de ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago. Esta declaración permite asegurar el cobro de manera inmediata con los propios bienes transmitidos, previa adopción sobre los mismos de la correspondiente medida cautelar. En los casos en que no sea posible, se utilizaría la vía judicial, procurando conseguir en todo caso la mayor agilidad de respuesta frente a estas situaciones.

**9.1.2. Actuaciones fraudulentas cuyo objeto es evitar la derivación de responsabilidad a los verdaderos responsables**

Se trata de supuestos en los que, con el fin de evitar los procedimientos de derivación de responsabilidad, las personas que figuran como órganos de administración o de representación de las sociedades ocultan la participación real de otras personas, que son las que efectivamente controlan la sociedad. Evidentemente, las personas que

figuran como órganos de la sociedad no tienen ningún bien que permita que pueda finalizar con el cobro de las deudas el procedimiento de derivación responsabilidad que se siga contra ellos.

#### **Medidas:**

- Aplicación de los nuevos supuestos de derivación de responsabilidad a administradores de hecho que permite la nueva LGT. Para la aplicación de esta posibilidad es necesaria la obtención de pruebas sobre quien es el administrador real de la sociedad, lo que deberá realizarse en fase de inspección o por los órganos de recaudación mediante actuaciones de personación en la sociedad. También será necesaria la colaboración de Vigilancia Aduanera cuya investigación puede no sólo ayudar a identificar a los verdaderos gestores sino también a detectar titularidades de bienes susceptibles de embargo.
- Estudio de la posibilidad de establecer e imponer sanciones de carácter no pecuniario a los administradores y representantes de entidades que incumplan con sus obligaciones.

#### **9.1.3. Utilización de entramados de sociedades**

En el ámbito de las empresas, las operaciones de ocultación y vaciamiento patrimonial se realizan muchas veces mediante la utilización de sociedades de un grupo empresarial, que carecen de elementos patrimoniales propios, para acumular la deuda, mientras los bienes y derechos se mantienen en sociedades sin deuda. De esta manera resulta ineficaz el procedimiento de apremio seguido frente a la sociedad deudora al carecer de bienes embargables.

### **Medidas:**

- Intensificación y normalización de las actuaciones encaminadas a conseguir el levantamiento del velo, bien en vía administrativa o mediante la correspondiente actuación judicial, en base a la normativa y pronunciamientos jurisprudenciales (relacionado con subapartado 8.2).
- Estudio de la inclusión en la normativa de un supuesto de responsabilidad que permita, cuando se produzcan estos supuestos, exigir las deudas a las sociedades titulares de los bienes patrimoniales.

#### **9.1.4. Actuaciones sobre contratistas y subcontratistas**

El fenómeno de la subcontratación se centra fundamentalmente en pequeñas empresas de gran volatilidad patrimonial, al carecer prácticamente de activos, que en ocasiones se constituyen para la realización de una determinada obra o servicio, desapareciendo con posterioridad sin haber ingresado el IVA correspondiente a la obra ejecutada o servicio prestado ni las retenciones del trabajo practicadas a sus empleados. Al planificar su actividad de tal manera, estas empresas pueden presentar unas ofertas más bajas en las licitaciones o procesos de contratación, ya que al no tener intención de ingresar el IVA y las retenciones, el “coste fiscal” de sus presupuestos desaparece. Por lo tanto no solamente se produce un fraude fiscal sino también una competencia desleal frente a otros subcontratistas que sí incorporan el “coste fiscal” en sus ofertas al contratante. Las medidas que se plantean en este subapartado complementan en el ámbito de recaudación las señaladas en los subapartados 4.4 y 8.10. del Plan.

**Medidas:**

- Aplicación del nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1.f) de la LGT que establece la responsabilidad de las personas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios respecto de determinadas obligaciones de los contratistas o subcontratistas.
- Explotación de la información de los certificados previstos en el artículo 43.1.f) de la LGT para la identificación de los derechos de crédito de los contratistas y subcontratistas.
- Utilización de la información obtenida para la realización de embargos de créditos, la adopción de medidas cautelares en relación con créditos pendientes de pago y para el análisis de posibles sucesiones en la actividad.

**9.1.5. Actividad de las entidades dedicadas a la creación de sociedades (nidos de sociedades)**

Se trata de entidades dedicadas a la creación de sociedades para su posterior venta, sin que la sociedad haya realizado actividad alguna. Su objeto no es ilícito, pero en muchas ocasiones las sociedades que venden sirven de instrumento para realizar fraudes.

En el ámbito de recaudación estas sociedades se utilizan como instrumento para la ocultación de bienes patrimoniales o dentro de entramados de sociedades cuya finalidad es dificultar la actuación de los órganos de recaudación.

Este subapartado está relacionado con los subapartados 3.2.c), 4.9 y 5.2.

**Medidas:**

- Realización de un programa conjunto de los órganos de inspección y recaudación con el fin de obtener información sobre este tipo de sociedades.
- Utilización de la información obtenida en estas actuaciones con el fin de relacionarla con la de deudores a la Hacienda Pública para poder detectar sociedades en las que participen o hayan sido adquiridas por deudores que pueden estar disfrutando de su patrimonio mediante estas sociedades, manteniéndolo fuera del alcance de los órganos de recaudación.

**9.1.6. Creación de cadenas de sociedades sucesivas por las mismas personas**

Entre las pautas de actuación de los contribuyentes encaminadas a eludir el pago de las deudas tributarias, existe un tipo de contribuyente que responde a las siguientes características: se trata del administrador/socio que constituye una sociedad con la finalidad de realizar una actividad económica, la sociedad no tiene un activo significativo, el administrador carece de bienes de su titularidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias se realiza de una forma irregular. Cuando dicha entidad mercantil es objeto de actuaciones por parte de la Agencia Tributaria se deja sin actividad la misma y se constituye una nueva sociedad. Por tanto, se realiza una forma especial de fraude, consistente en ir creando sucesivas sociedades mercantiles, con una duración media que no sobrepasa los dos años, y que aunque son objeto de control por sus incumplimientos, no pagan las deudas que se cancelan como crédito incobrable. Se trata de contribuyentes que, al

no tener bienes a su nombre, no tienen temor a que se descubran sus irregularidades fiscales, ya que consideran la comprobación por la Agencia como un mero trámite, puesto que generalmente dan la conformidad a las actas, no recurren los actos administrativos y se limitan a crear una nueva sociedad y comenzar de nuevo al no tener bienes a su nombre.

**Medidas:**

- Actuación integral sobre este tipo de contribuyentes en el mismo momento en que inician de nuevo sus actividades tanto por las áreas liquidadoras como por los órganos de recaudación. Para ello debe detectarse la nueva sociedad en el mismo momento que se constituya, para lo que deberá incluirse en el sistema de información de la Agencia Tributaria una marca informática que permita detectar que el administrador o socio que figura en la nueva sociedad está vinculado a alguna sociedad declarada fallida (relacionado con subapartado 8.1).
- Obtención de información por el área de recaudación que debe actuar de forma inmediata sobre estas empresas para la adopción de medidas cautelares (generalmente sobre créditos), y para documentar posibles sucesiones en la actividad respecto a empresas anteriores en la cadena con deudas pendientes.

**9.1.7. Presentación sistemática de declaraciones sin ingreso de la deuda**

Se trata de un fraude específico del área de recaudación en el que el contribuyente, sociedad mercantil, cumple formalmente sus obligaciones con la Hacienda Pública eludiendo sin embargo el ingreso de la deuda.

Se presentan las declaraciones trimestrales o mensuales sin ingreso de la deuda con el fin de evitar actuaciones inspectoras que podrían finalizar en recaudación con la derivación de responsabilidad a los administradores. Son empresas en las que por sus características resulta insuficiente la gestión recaudatoria tradicional, bien porque no existe posibilidad de embargo de bienes, o porque las cantidades embargadas son inferiores a las nuevas declaraciones presentadas, lo que conduce a un incremento sistemático de la deuda pendiente. Además estas empresas suponen una competencia desleal para aquellas otras empresas que cumplen sus obligaciones tributarias.

**Medidas:**

- Agilización de los procedimientos en la respuesta a este tipo de situaciones con objeto de intentar la adopción de medidas cautelares o de embargo y evitar en lo posible el incremento de la deuda.
- En los casos en que no existan posibilidades de cobro y se esté produciendo un incremento sistemático de las deudas, instar el concurso por la Hacienda Pública, de acuerdo con la nueva Ley Concursal.

**9.1.8. Deslocalización de contribuyentes**

Una de las conductas más frecuentes que realizan los obligados tributarios para tratar de evitar la actuación de la Administración Tributaria es realizar cambios de domicilio o trasladar el centro de sus intereses patrimoniales.

En el caso de que se produzca un cambio de residencia a otro país, si es de la Unión Europea, se puede utilizar el procedimiento de asistencia mutua en materia recaudatoria. El procedimiento de asistencia mutua es aplicable para la petición a otros Estados miembros de información, notificación, cobro y adopción de medidas cautelares. El ámbito de aplicación del sistema de asistencia mutua incluye los siguientes conceptos: recursos del FEOGA, exacciones reguladoras agrícolas, derechos de importación y de exportación, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, Impuestos sobre la renta y el patrimonio, Impuesto sobre las primas de seguros, e intereses, recargos, sanciones administrativas y gastos de los créditos señalados. Es de destacar que en el año 2003 se ha producido una importante ampliación de los conceptos en los que es aplicable el procedimiento de asistencia mutua. Sin embargo los datos disponibles indican que este procedimiento no se utiliza con la generalidad que sería de desear.

Fuera del ámbito de la Unión Europea no está previsto ningún procedimiento para el cobro, ni siquiera con los Estados con los que España tiene suscrito Convenio de doble imposición. Aunque en los Convenios existe cláusula de intercambio de información en relación a los impuestos objeto del Convenio, se plantea la utilidad de la misma para los órganos de recaudación en los casos en que no vaya acompañada de la cláusula de asistencia mutua, dado que las prerrogativas del Estado sólo pueden ejercerse dentro del mismo.

#### **Medidas:**

- En el ámbito de la Unión Europea, utilización sistemática del procedimiento de asistencia mutua en materia de recaudación, mediante la normalización y desarrollo del procedimiento que



deben seguir los órganos de recaudación de la Agencia para instar dichos procedimientos (relacionado con subapartado 6.4).

- Fuera del ámbito de la Unión Europea, y con el fin de incrementar la eficacia en la prevención del fraude fiscal en el ámbito recaudatorio, resulta recomendable estudiar, de cara a las futuras modificaciones de los Convenios para evitar la Doble Imposición, al menos entre países de la OCDE, la incorporación de las cláusulas, de intercambio de información y de asistencia mutua en materia de recaudación (relacionado con subapartado 6.3).

## **9.2. OTRAS MEDIDAS DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE EN RECAUDACIÓN**

### **9.2.1. Determinación del riesgo**

Con el fin de poder realizar una gestión diferenciada de los deudores, se considera imprescindible disponer de un perfil de riesgo recaudatorio respecto de aquellos obligados tributarios que presenten deudas o que presumiblemente vayan a ser deudores por estar incurso en alguna actuación de control tributario. Se trataría de determinar el nivel de riesgo recaudatorio objetivo de cada deudor mediante análisis informático de la información de que disponga la Administración Tributaria.

#### **Medidas:**

- Análisis del riesgo recaudatorio inicial en función de parámetros que definan dicho riesgo. Este nivel de riesgo debería definirse para los contribuyentes con los que se inician actuaciones inspectoras en el momento de inicio de las mismas, con

independencia de la liquidación de la deuda, y para los deudores con otro tipo de deudas (autoliquidaciones, liquidaciones de gestión, entes externos) en el momento en que se dé de alta la deuda en el sistema de recaudación. En el segundo caso, el análisis de riesgo se realizaría para los deudores por encima de un determinado importe.

- Establecimiento de los parámetros de revisión del riesgo inicial asignado en función de las circunstancias que se pongan de manifiesto en el curso de las actuaciones inspectoras, así como en el procedimiento de gestión recaudatoria.
- Establecimiento de protocolos de actuación para la gestión diferenciada de los deudores en función del nivel de riesgo que se hubiera definido para cada uno de ellos.
- Rediseño de las unidades de recaudación actualmente existentes en las Dependencias de Recaudación con objeto de gestionar los deudores de acuerdo con el nivel de riesgo asignado.

### **9.2.2. Obtención de información patrimonial actualizada**

Uno de los principales problemas del área de recaudación es la obtención de información actualizada. Es evidente que para el buen fin de la gestión recaudatoria es necesaria una información patrimonial de los deudores en el momento en que se realiza dicha gestión. Normalmente, la información de que se dispone tiene varios meses de retraso por lo que pierde eficacia para la recaudación y sin embargo existen informaciones patrimoniales de las que disponen otros órganos de la Administración que resultan de gran interés para los órganos de recaudación.

### **Medidas:**

- Potenciación de las actuaciones de obtención de información directamente mediante la personación de los órganos de recaudación en el domicilio del deudor. Para ello se desarrollará un protocolo de actuación que determine el procedimiento a seguir por las unidades de recaudación.
- Utilización amplia de las facultades sobre obtención de información que recoge la nueva LGT y que permiten a los órganos de recaudación realizar directamente muchas más actuaciones.
- Suscripción de convenios con otros órganos de la Administración o personas o entidades que poseen información patrimonial de interés para la recaudación, y desarrollo y mejora de los ya existentes: Comunidades Autónomas, Federación Española de Municipios y Provincias, Registros de la Propiedad y Mercantiles (relacionado con apartado 2).
- Coordinación de la información existente en las bases de datos de manera que se realice una explotación de la misma más integral y relacionada que la existente actualmente.
- Potenciación de la utilización de Internet y otros medios de comunicación como fuente de información, teniendo en cuenta las posibilidades que ofrece de obtención de información actualizada sobre los deudores.
- Establecimiento de señales de alerta en los sistemas informáticos de recaudación sobre la incorporación de cualquier tipo de información patrimonial relativa al deudor.
- Elaboración de una herramienta informática que permita el estudio conjunto de grupos familiares, empresariales o

económicos y facilite la detección de alteraciones patrimoniales dirigidas a dificultar o impedir la actuación de la recaudación.

### **9.2.3. Embargo de bienes muebles**

Aunque el embargo de bienes muebles suele ser considerado poco eficaz para la satisfacción de las deudas mediante su enajenación en pública subasta, está contemplado en el procedimiento de recaudación y muchas veces es una actuación útil porque produce un importante efecto de presión sobre el deudor, lo que ayuda a agilizar la resolución del expediente. Actualmente en muchas ocasiones no se embargan este tipo de bienes y cuando se hace las unidades de recaudación encuentran múltiples dificultades para su traslado y depósito, lo que ocasiona que muchas veces sea mayor el coste del embargo que el resultado obtenido.

#### **Medidas:**

- Estudio sobre las necesidades y las posibilidades reales de almacenamiento en los locales propios de la Agencia Tributaria. Se debe analizar qué tipo de espacio resulta necesario y cual debería ser su ubicación.
- Desarrollo de la previsión contenida en la cláusula quinta.2 del Convenio entre la Agencia Tributaria y la FEMP. La Comisión Mixta de Coordinación y Seguimiento deberá establecer los términos en los que debe realizarse la colaboración prevista por parte de las Entidades Locales, en materia de localización, precinto y depósito de los vehículos embargados por la Agencia (relacionado con subapartado 2.9).

- Estudio de la posibilidad de contratar a nivel central o regional, en aquellos supuestos en que no exista otra alternativa satisfactoria, los servicios de transporte, almacenamiento y depósito de bienes embargados con una empresa especializada que tenga locales destinados a tal fin.

#### **9.2.4. Desarrollo de procedimientos informáticos que permitan mejorar la eficacia de los embargos**

Se trata de mejorar las actuaciones de embargo con la puesta en práctica de procedimientos de embargo previstos en Convenios ya suscritos o en otros que se podrían suscribir con las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, la Tesorería General de la Seguridad Social u otras entidades. También se podría mejorar la efectividad del procedimiento de embargo de sueldos, salarios y pensiones si se dispusiera de información actualizada de las entidades pagadoras de este tipo de bien. Actualmente la información se obtiene del modelo 190, de forma anual, pero la Tesorería General de la Seguridad Social podría suministrar con carácter mensual esta información. Esta posibilidad no está contemplada en el Convenio.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles resulta de gran interés para la agilización de los procedimientos la presentación por correo electrónico, o algún otro sistema que se pudiera acordar con los Registros de la Propiedad, de los mandamientos de anotación preventiva de embargo y demás documentación que debe presentarse.

**Medidas:**

- Puesta en marcha de los procedimientos de embargo automatizado previstos en los convenios de colaboración con Comunidades Autónomas, Entidades Locales y Tesorería General de la Seguridad Social (relacionado con subapartados 2.6, 2.7. y 2.9.).
- Modificación del convenio de colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social que permita obtener la información de trabajadores y empleados de entidades con periodicidad mensual con el fin de mejorar la efectividad de los embargos de salarios (relacionado con subapartado 2.6).
- Convenir con los Registros de la Propiedad la presentación telemática de los mandamientos de embargo (relacionado con subapartado 2.6).

**9.2.5. Replanteamiento de los mecanismos tradicionales de colaboración entre los órganos liquidadores y recaudación**

Con el fin de mejorar la coordinación entre áreas, para gestionar adecuadamente las deudas que se deriven de los distintos programas abordados por las áreas liquidadoras, se hace necesario un replanteamiento de los mecanismos tradicionales de colaboración entre los órganos liquidadores y de recaudación, hasta ahora basados en un intercambio formalizado de informaciones puntuales, para lograr mayor eficacia en el procedimiento de colaboración.

Este subapartado es complementario del subapartado 10.9.

### **Medidas:**

- Planificación global de las actuaciones que se vayan a realizar por tipos de fraude, mediante la participación de los órganos de recaudación en los procesos de planificación de actuaciones de prevención del fraude.
- Coordinación de las actuaciones entre las unidades liquidadoras y recaudadoras, que debe comenzar desde el inicio de la instrucción del procedimiento de comprobación.
- Adopción de medidas concretas adecuadas a cada tipo de fraude que se vaya a perseguir, con estudio de posibles medidas cautelares que se puedan adoptar y supuestos de responsabilidad, tratando de conseguir en todo caso anticipar todo lo posible las actuaciones de recaudación para conseguir una mayor eficacia recaudatoria.

#### **9.2.6. Fraudes efectuados por sociedades carentes de patrimonio**

La progresiva generalización de conductas consistentes en eludir de forma sistemática el ingreso de la deuda tributaria, liquidada o no, ante el convencimiento por este tipo de contribuyentes de que, dadas sus características, escapan a los mecanismos de control de la Agencia Tributaria, hace necesaria la adopción de una postura activa por la Agencia en su conjunto, potenciando los mecanismos de planificación global antes aludidos y valorando la posibilidad de utilización de alguno de los mecanismos de carácter excepcional previstos en el ordenamiento.

### **Medidas:**

- Utilización de las facultades que el ordenamiento reconoce, ya de forma expresa, a los órganos de recaudación relativas al examen de documentos, libros, contabilidad principal o auxiliar, ficheros, facturas, etc. y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias, lo cual puede resultar muy valioso para la obtención de información actual, no existente en las bases de datos, y útil para el embargo.
- Entrada en establecimientos, locales comerciales y domicilios. Estas actuaciones de entrada en la propia sede del deudor, con los requisitos legal y constitucionalmente establecidos, tratan de conseguir dos efectos: en primer lugar, que el deudor sienta la cercanía de los órganos de recaudación en su esfera más próxima y, en segundo lugar, la obtención de información sobre otros bienes desconocidos para la Administración y susceptibles de embargo. Especial importancia supone, en el caso de comerciantes, las actuaciones de embargo en sus establecimientos abiertos al público.
- En última instancia, si el volumen de deuda acumulada así lo aconseja, utilización de la posibilidad prevista en la nueva Ley Concursal de instar la declaración de concurso por el acreedor cuando se cumpla el presupuesto objetivo previsto en el artículo 2.4 apartado 4, es decir el incumplimiento generalizado de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores.



## **10. MEDIDAS ORGANIZATIVAS Y DE COORDINACIÓN INTERNA E INTEGRACIÓN FUNCIONAL**

### **INTRODUCCIÓN**

La reorientación de las actuaciones de control tributario a la prevención del fraude tiene que ir acompañada de medidas organizativas que permitan a la Agencia Tributaria ser más eficaz.

El modelo de organización de la Agencia es esencialmente funcional con distribución de distintas tareas en diferentes Departamentos: la información y asistencia y el control tributario extensivo en el Departamento de Gestión Tributaria, los controles tributarios selectivos en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, los procedimientos recaudatorios en el Departamento de Recaudación. Además, existe un Departamento especializado en función de la materia de la que se ocupa: la gestión y el control del sistema aduanero y de los impuestos especiales corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Y en algunos casos se han creado órganos especializados en función del tipo de contribuyente: Unidades de Módulos en el Departamento de Gestión Tributaria que aplican tanto el procedimiento de gestión como el procedimiento inspector respecto de los pequeños empresarios que aplican regímenes objetivos de tributación y Unidades de Gestión de Grandes Empresas en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria para que los grandes contribuyentes sean gestionados e inspeccionados por dicho Departamento.

Este complejo modelo organizativo ha obligado a adoptar normas de coordinación interna que han fomentado un mejor conocimiento recíproco entre

las áreas funcionales, pero que pueden considerarse como superadas puesto que no han resuelto los problemas planteados.

Así, la coordinación entre Gestión e Inspección se ha focalizado en el control de las devoluciones y ha consistido casi exclusivamente en un reparto de las declaraciones a comprobar por una y otra área en el que han primado más los intereses por cumplir los objetivos de liquidación de deuda que la eficacia en el control.

Por su parte, la coordinación entre Inspección y Aduanas e Impuestos Especiales ha sido meramente testimonial, puesto que se ha establecido una conexión entre los Planes de inspección de las dos áreas funcionales para conocer en cada caso qué contribuyentes iban a ser citados para su comprobación, pero sin que se hayan efectuado actuaciones conjuntas o coordinadas en los casos en que los incumplimientos o fraudes detectados por una de las áreas tuviese consecuencias para la otra.

Por lo que se refiere al área de Recaudación, las normas de coordinación se han dirigido prioritariamente a la detección por las áreas liquidadoras de contribuyentes inspeccionados de riesgo recaudatorio, sin que con ello se hayan mejorado las tasas de cobro de las deudas liquidadas puesto que más que una definición de contribuyentes de riesgo se ha efectuado una selección de contribuyentes con muy escasas o nulas posibilidades de cobro por mucho que se advirtiese a los órganos de recaudación del desarrollo de las actuaciones liquidadoras.

En la colaboración de Vigilancia Aduanera con otras áreas funcionales se han logrado buenos resultados, sin embargo en algunos casos se ha detectado la utilización del Área Operativa para el desarrollo de tareas inapropiadas que podían haber sido realizadas por agentes tributarios de las áreas funcionales

que recabaron la colaboración, lo que supone un uso ineficiente de las posibilidades de dicha Área Operativa.

Desde el punto de vista organizativo se ha generalizado la creación de órganos con competencias nacionales con planteamientos exclusivamente funcionales. Así, los cuatro Departamentos funcionales cuentan con Oficinas Nacionales y, además, los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria y Aduanas e Impuestos Especiales disponen de Oficinas Nacionales de Investigación del Fraude. Sin embargo, no se ha adoptado ninguna medida de integración o de coordinación específica de estos órganos con competencias nacionales, ni se ha establecido un órgano específico de carácter horizontal que actúe como unidad de inteligencia fiscal en la prevención del fraude.

Tampoco se ha avanzado en la integración entre áreas funcionales para superar los problemas de coordinación originados por el modelo organizativo funcional con que cuenta la Agencia Tributaria que, en ocasiones, no es el idóneo frente a determinadas tipologías de fraude o ante las características de algunos contribuyentes.

A nivel territorial, la imprescindible regionalización de las áreas funcionales para evitar autolimitaciones en la competencia territorial de los órganos de control debe ser puesta en práctica de forma inmediata.

En este mismo sentido, es preciso definir una estrategia sobre las funciones a desarrollar por las Administraciones de la Agencia Tributaria, atendiendo a su muy diverso tamaño y capacidad operativa, de tal forma que se consigan economías de escala y una distribución racional de las cargas de trabajo.

Por último, parece imprescindible mejorar la colaboración entre el Servicio Jurídico y la Abogacía General del Estado y establecer un convenio de

colaboración entre la Agencia Tributaria y los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado con el objeto de mejorar la eficacia en la prevención de las tramas organizadas de fraude y otras formas de delincuencia económica con repercusiones fiscales.

#### **10.1. DELEGACIÓN CENTRAL PARA GRANDES CONTRIBUYENTES**

La existencia de Oficinas Nacionales en los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Recaudación y Gestión Tributaria, que dependen orgánica y funcionalmente de los respectivos Departamentos y que no cuentan con normas de integración o de coordinación específicas, no permite lograr la eficacia que sería deseable en el tratamiento integral de los grandes contribuyentes y que podría lograrse con una Delegación Central que asumiese sus competencias, sin más excepciones que las que en el ámbito de gestión tributaria se refieren a la gestión y el control de contribuyentes que no puedan considerarse como grandes o de ámbito nacional.

##### **Medidas:**

- Creación de una Delegación Central de Grandes Contribuyentes que desarrollará las funciones hasta ahora atribuidas a las Oficinas Nacionales de Inspección de los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales, a la Oficina Nacional de Recaudación y, en su caso, a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.
- Adscripción a la Delegación Central de los contribuyentes actualmente adscritos a las Oficinas Nacionales de Inspección de los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales. No obstante, se revisarán los criterios de

adscripción teniendo en cuenta no sólo el volumen de operaciones de los contribuyentes sino también su implantación territorial.

## **10.2. OFICINA NACIONAL DE INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE**

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dispone de una Oficina Nacional de Investigación del Fraude y el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales cuenta con una Oficina Nacional de Información e Investigación.

A partir de la experiencia de estas dos oficinas, parece necesario crear una nueva Oficina Nacional de Investigación del Fraude, de carácter horizontal, que actúe como unidad de inteligencia fiscal para reforzar la investigación y la prevención del fraude, sin perjuicio de que algunas competencias hasta ahora atribuidas a las Oficinas Nacionales mencionadas en el párrafo anterior, se sigan desarrollando por las áreas funcionales.

### **Medidas:**

- Creación de una Oficina Nacional de Investigación del Fraude de carácter horizontal y dependiente del Director General, que asuma algunas competencias atribuidas a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y a la Oficina Nacional de Información e Investigación del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Implantación de un sistema de inteligencia fiscal que, mediante la utilización sistemática por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude de técnicas especializadas en la detección y planificación de actuaciones contra los fenómenos más graves de fraude, permita

establecer planes integrales, preventivos y represivos, que se diseñen de forma específica para cada tipo de fraude descubierto.

- Creación de una Subdirección en el Departamento de Informática Tributaria de apoyo a la investigación y prevención del fraude, mediante el desarrollo de aplicaciones informáticas basadas en las nuevas tecnologías.

### **10.3. COLABORACIÓN POLICIAL CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

El artículo 103 de la Ley 31/1990 (precepto de creación de la Agencia Tributaria) prevé la existencia de una Unidad policial que colabore con los servicios de la Agencia en la investigación y persecución del fraude.

A este respecto, se considera necesario un Convenio de colaboración que establezca cómo ha de producirse esta colaboración para ser más eficaz.

#### **Medida:**

- Convenio de colaboración entre la Agencia Tributaria y los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado con el objeto de mejorar la eficacia en las actuaciones contra las tramas organizadas en el IVA y otras formas de delincuencia económica con repercusiones fiscales.

### **10.4. REFORZAMIENTO DEL SERVICIO JURÍDICO**

El papel del Servicio Jurídico es decisivo para la calificación penal de los hechos constitutivos de fraude fiscal con indicios delictivos.

En el subapartado 2.4 se propone la firma de un Convenio de colaboración con la Abogacía General del Estado para mejorar la coordinación entre actuaciones administrativas y procesales en delitos que perjudiquen a la Hacienda Pública.

**Medida:**

- En el marco del Convenio con la Abogacía General del Estado (subapartado 2.4), definición del papel del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en la persecución penal del fraude y apoyo específico a los órganos centrales y territoriales de la Agencia que desarrollan actuaciones de investigación y prevención del fraude.

#### **10.5. REGIONALIZACIÓN DEL CONTROL EN EL ÁMBITO TERRITORIAL**

Desde el punto de vista territorial los órganos de la Agencia Tributaria ostentan competencias nacionales o regionales, de acuerdo con las normas de organización recientemente aprobadas.

Sin embargo, el modelo de regionalización de los servicios periféricos de la Agencia todavía no ha sido implantado de forma efectiva en la mayoría de las áreas funcionales.

**Medidas:**

- Puesta en funcionamiento del modelo organizativo regionalizado previsto en la normativa específica de la Agencia Tributaria.
- Constitución efectiva y puesta en funcionamiento de unidades en sede regional que produzcan economías de escala en las actuaciones de control, con independencia de que continúen existiendo unidades en sede provincial o local que, aún ostentando

competencias regionales, se dediquen preferentemente al control de los contribuyentes en su ámbito originario provincial o local. En particular, desarrollo de inspecciones verticales para la comprobación integral de sectores económicos (relacionado con apartado 4).

## **10.6 PAPEL DE LAS ADMINISTRACIONES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA**

En el contexto de la regionalización de los servicios periféricos de la Agencia Tributaria, se debe definir el papel de las Administraciones, puesto que se trata de órganos con competencias regionales, aunque preferentemente actúen sobre los contribuyentes domiciliados a efectos fiscales en su circunscripción territorial.

### **Medidas:**

- Clasificación de las Administraciones de la Agencia a efectos del ejercicio de las competencias de control tributario que pueden desarrollar los órganos de gestión, en dos niveles: uno básico, en el cual se realizarán controles, preferentemente, sobre los contribuyentes con domicilio fiscal en su circunscripción territorial que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, y otro nivel superior, en el que se desarrollarán actuaciones de control, como regla general, sobre todo tipo de contribuyentes (excepto grandes empresas y exportadores) tanto de su circunscripción territorial como del de las Administraciones básicas que así se determine.
- Clasificación de las Administraciones de la Agencia para determinar cuáles de ellas dejan de desarrollar funciones de control en el área de Recaudación concentrándose dichas funciones en otras Administraciones o en las Dependencias de las Delegaciones.



- Análisis de la concentración de Administraciones urbanas en las grandes ciudades.

#### **10.7. COORDINACIÓN INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA- ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES**

El modelo de coordinación entre los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria y la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales es insatisfactorio, excepto en lo que se refiere a la colaboración de Vigilancia Aduanera con la Inspección Financiera y Tributaria.

Por este motivo, se deben replantear los mecanismos de coordinación, avanzando en una mayor integración entre áreas.

##### **Medidas:**

- Citación simultánea del contribuyente cuando esté incluido en los Planes de Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales, de forma que se realicen las dos actuaciones inspectoras de forma coordinada.
- Habilitación normativa para que la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales pueda regularizar los incumplimientos detectados en el IVA (también por operaciones interiores o intracomunitarias) relacionados con incumplimientos en Impuestos Especiales o Comercio Exterior, para lo cual se desarrollarán actuaciones de carácter parcial, comunicando al contribuyente la correspondiente ampliación de actuaciones. En 2005 únicamente se hará uso de la habilitación si el contribuyente no está incluido en el Plan de Inspección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

- Habilitación normativa para que la Inspección Financiera y Tributaria pueda regularizar los incumplimientos que detecte en Impuestos Especiales como consecuencia de sus actuaciones de control en relación con los tributos internos, para lo cual se procederá a la ampliación de las actuaciones iniciadas. En 2005 únicamente se hará uso de la habilitación si el contribuyente no está incluido en el Plan del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Aplicación de un plan conjunto por las dos inspecciones para el control en el IVA de las entregas y adquisiciones intracomunitarias realizadas por sujetos pasivos españoles con proveedores o clientes de los diez nuevos Estados miembros de la Unión Europea.
- Integración funcional de las dos Inspecciones, una vez realizadas las actividades formativas correspondientes y a la vista del resultado obtenido en 2005 con las habilitaciones normativas previstas en las medidas anteriores.

#### **10.8. COORDINACIÓN INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA – GESTIÓN TRIBUTARIA**

La coordinación entre los órganos de Inspección y de Gestión se ha producido casi en exclusiva en relación con el control de las devoluciones en el IVA. El procedimiento ha consistido, básicamente, en una distribución de las declaraciones a comprobar entre los dos ámbitos funcionales, cuya principal razón de ser ha sido el cumplimiento de los objetivos de liquidación de deuda fijados para cada área.

Como complemento a las medidas propuestas en otros apartados del Plan, en especial en los dedicados al control de los pequeños y medianos empresarios (apartado 7) y al control de las devoluciones (subapartado 8.8.), se considera necesario establecer nuevas medidas de coordinación.

**Medidas:**

- Coordinación de las dos áreas funcionales en la fase de planificación y selección de los contribuyentes, de manera que se eviten duplicidades de actuaciones y zonas de sombra respecto de las que no se lleven a cabo actuaciones de control. La planificación coordinada se llevará a cabo, en primera instancia, por los servicios centrales de cada Departamento y se modulará y concretará a nivel territorial. La coordinación de la selección se producirá a nivel territorial.
- Establecimiento de un procedimiento reglado que determine en qué supuestos los órganos de gestión que estén desarrollando una actuación de verificación de datos o de comprobación limitada instarán la continuación de los controles mediante el procedimiento inspector.

**10.9. COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN CON LOS ÓRGANOS LIQUIDADORES**

Se debe efectuar una revisión en profundidad del modelo de coordinación vigente entre los órganos con competencias liquidadoras y los órganos de recaudación, puesto que dicho modelo ha estado fundamentado básicamente en la detección en la fase liquidadora de contribuyentes con riesgo recaudatorio con el objetivo de que se puedan realizar actuaciones que garanticen el cobro de la deuda a liquidar, objetivo que no se ha cumplido en la mayoría de los casos puesto que los contribuyentes identificados como de riesgo eran en realidad contribuyentes con muy reducidas o nulas expectativas de cobro (relacionado con apartado 9).

**Medidas:**

- Redefinición de los criterios para la consideración de los contribuyentes como de riesgo recaudatorio atendiendo a su situación patrimonial previa o a la evolución de la actividad comprobadora (importe de la deuda prevista, comportamiento del contribuyente).
- Selección de los contribuyentes de riesgo para su seguimiento por los órganos de recaudación en el momento en que se les remite la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, recibiendo dichos órganos información a partir de este momento del desarrollo de las actuaciones por si fuese necesaria la adopción de medidas cautelares y realizar actuaciones preparatorias que garanticen el buen fin del procedimiento recaudatorio.
- Realización de actuaciones coordinadas a título de prueba piloto en cuatro Delegaciones Especiales, de tal forma que los expedientes de liquidación de determinadas Unidades Inspectoras (de la Inspección Financiera y Tributaria y de Aduanas e Impuestos Especiales) se tramiten por Unidades de Recaudación predeterminadas, iniciándose la coordinación desde el comienzo de la actuación inspectora.

## **11. MEDIDAS DE APOYO PARA LA APLICACIÓN DEL PLAN**

### **INTRODUCCIÓN**

La implementación del Plan de Prevención del Fraude necesita de una adecuada política de comunicación interna y de una estrategia definida para que todos los integrantes de la Agencia Tributaria lo consideren como propio, contribuyendo a crear una cultura corporativa común en la que los retos de la organización sean los de cada una de sus áreas, dependencias y servicios y de todos sus funcionarios y empleados.

Para la puesta en práctica del Plan, es preciso, además, adecuar los instrumentos de planificación de la Agencia Tributaria a las nuevas prioridades, de tal forma que los principales objetivos a cumplir en los próximos años estén en consonancia con las líneas esenciales de actuación que se desprenden del Plan.

El seguimiento de la ejecución del Plan y la retroalimentación de la planificación exige, además, que la Agencia Tributaria disponga de instrumentos estadísticos que reflejen el comportamiento de los ingresos tributarios, los resultados de las actuaciones de control y, en definitiva, toda aquella información esencial para evaluar la evolución del comportamiento tributario de los contribuyentes y la incidencia de la actuación administrativa.

Directamente relacionado con lo anterior, la Agencia Tributaria debe prestar especial atención a los informes de los órganos de control interno y externo que evalúan y fiscalizan su actividad, para detectar carencias y deficiencias en sus actuaciones e identificar áreas de riesgo y líneas de mejora.

## **11.1. COMUNICACIÓN INTERNA**

La comunicación interna pretende trasladar a los componentes de una organización sus fines globales con el objetivo de generar actitudes positivas hacia las políticas estratégicas a fin de mejorar los resultados y conseguir las metas propuestas.

La política de comunicación interna se debe dirigir tanto a los funcionarios y empleados públicos como a las organizaciones representativas del personal.

La implementación del Plan de Prevención del Fraude necesita de una adecuada política de comunicación interna que se convierta en un objetivo estratégico para el conjunto de la organización y todos sus trabajadores y empleados.

### **Medidas:**

- Utilización de los canales de comunicación directos con los funcionarios y empleados para informarles de los objetivos esenciales del Plan, sus líneas de actuación y las medidas que se vayan adoptando para su implementación, y recibir información de retorno sobre sus inquietudes y sugerencias. Algunos canales de comunicación que pueden utilizarse de forma coordinada son los siguientes: Panel de Recursos Humanos, Intranet, Buzón de Sugerencias, Manuales departamentales, revista “La Ventana”, encuestas sobre clima laboral y reuniones.
- Traslado del Plan, sus líneas de actuación y medidas a las organizaciones sindicales y asociaciones profesionales para conocer su opinión y enriquecer el contenido del Plan y mejorar sus resultados.

## **11.2. CULTURA CORPORATIVA**

Toda organización debe contar con una cultura corporativa propia, que puede definirse como el conjunto de valores y formas de actuar que comparten todos sus miembros.

La aprobación de un Plan de Prevención del Fraude y la reorientación de las actuaciones de control significa un cambio en la estrategia de la Agencia Tributaria con importantes repercusiones en la planificación, los procedimientos y líneas de actuación de la organización y en los métodos de trabajo de un buen número de funcionarios y empleados públicos.

Por tanto, los nuevos procedimientos y métodos de trabajo deben ser interiorizados por el conjunto de la organización como propios.

### **Medida:**

- Reforzar la cultura corporativa en la que se consideran valores esenciales la integración entre áreas y la coordinación interna y externa, el trabajo en equipo, la utilización de métodos informatizados de trabajo, la adaptación permanente de los procedimientos y de los métodos de trabajo a las nuevas realidades económicas y tecnológicas, el comportamiento ético y la calidad en las actuaciones. Para ello se desarrollarán actuaciones de comunicación interna y formativas (relacionado con el subapartado 1 anterior).

### **11.3. REDEFINICIÓN DE LA PLANIFICACIÓN**

Los instrumentos de planificación de la Agencia Tributaria se caracterizan por su complejidad y por no potenciar en la medida de lo deseable algunas actuaciones que se consideran prioritarias: la investigación, la lucha contra las formas más complejas y reprobables de fraude, la coordinación interna y externa.

Su adaptación es imprescindible para la implementación del Plan.

#### **Medidas:**

- Simplificación de los instrumentos de planificación y adaptación de los mismos a las prioridades estratégicas de la Agencia Tributaria.
- Supresión del objetivo basado en el importe de la deuda liquidada como principal indicador de los resultados de las actuaciones de control tributario. Aunque la deuda liquidada pueda ser un factor de ponderación de los resultados obtenidos (por ejemplo, del número de comprobaciones efectuadas), se considera más importante primar líneas de investigación en las que no se plantea como único objetivo obtener resultados liquidatorios en el corto plazo y las comprobaciones más complejas aunque su resultado cuantitativo sea incierto, frente a actuaciones sencillas en las que pueden obtenerse resultados liquidatorios de forma más fácil e inmediata, sin perjuicio de que éstas últimas continúen también realizándose.



#### **11.4. CUADRO DE MANDO ESTADÍSTICO**

La Agencia Tributaria debe de contar, como elemento de información adicional para la toma de decisiones, con un resumen de información relevante respecto de la evolución de las principales magnitudes del sistema impositivo y la coyuntura económica.

Además, en este resumen se debería incluir información sobre la propia organización (medios disponibles, costes de funcionamiento y presupuesto) y algunos indicadores relevantes para la gestión y el control del sistema tributario (estructura y evolución del censo, rendimientos medios y cuotas declaradas en los principales impuestos por tipos de contribuyentes, litigiosidad, porcentaje recaudado sobre los importes liquidados, etc.).

En definitiva, se trata de disponer de un cuadro de mando estadístico, complementario de los instrumentos de planificación de la Agencia Tributaria, que permita la toma de decisiones y el establecimiento con conocimiento de causa de las líneas estratégicas de la organización con especial atención a las actuaciones de control y la prevención del fraude.

Además, puede servir para definir líneas de comunicación externa de la Agencia Tributaria.

##### **Medida:**

- Puesta en marcha de un Cuadro de mando con información estadística relevante para la dirección, de periodicidad trimestral, que permita realizar series temporales y desagregar los datos territorialmente.

## **11.5. ADECUACIÓN Y SOPORTE INFORMÁTICO**

La aplicación de las tecnologías y de los desarrollos informáticos tienen una especial trascendencia en las tareas que la Agencia realiza. Gran parte de las medidas propuestas en el Plan exigen la adecuación y, en su caso, el desarrollo de aplicaciones informáticas que den soporte a puesta en marcha.

### **Medida:**

- Aprobación de un Plan anual de desarrollo de aplicaciones informáticas en el que se establecerán las prioridades de las tareas y áreas demandantes de tales aplicaciones a las que corresponderá la definición y especificación de su contenido.

## **11.6. INFORMES DE CONTROL INTERNO Y EXTERNO**

La Agencia Tributaria está sometida a una intensiva labor de control, tanto externo (Tribunal de Cuentas del Reino, Defensor del Pueblo, Intervención General de la Administración del Estado, Consejo para la Defensa del Contribuyente, Tribunal de Cuentas Europeo y Servicios de la Comisión Europea), como interno (Servicio de Auditoría Interna, Comisiones de Seguridad y Control, y Control Directivo).

Las finalidades de estos controles son muy variadas, pero se pueden sintetizar en garantizar a la sociedad el correcto funcionamiento de la Agencia, y sobre todo, procurar aportar valor a la organización, mejorando la eficacia de sus procesos.

Para profundizar en el mejor aprovechamiento de la información obtenida en el desarrollo de las actuaciones de control debe existir un órgano que asegure que dicha información es recopilada y analizada sistemáticamente.

**Medidas:**

- Creación de una Comisión de Seguridad y Riesgos en el Comité Permanente de Dirección de la Agencia Tributaria, para asegurar la ejecutividad y aprovechamiento de los informes de control interno y externo en materia de seguridad y riesgos, así como impulsar, dirigir y coordinar las actuaciones en estas áreas.
- Reforzamiento del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia para fortalecer el control interno, mediante el desarrollo, evaluación y supervisión de los sistemas e instrumentos de seguridad, control y gestión de riesgos.

**11.7. REDUCCIÓN DE LA LITIGIOSIDAD**

La aprobación y puesta en práctica del Plan de Prevención del Fraude debe propiciar una mejora de la calidad de las actuaciones de control, reforzando el compromiso de la Agencia Tributaria con la calidad, y, en consecuencia, la reducción de la litigiosidad derivada de los actos administrativos tributarios.

Por otra parte, la Agencia Tributaria debe efectuar una reflexión permanente sobre la litigiosidad derivada de sus actos administrativos para modificar los procedimientos y actuaciones que adolezcan de defectos de tramitación, insuficiente motivación o se basen en criterios interpretativos erróneos.

**Medidas:**

- Seguimiento permanente de la litigiosidad y sus causas con adopción de medidas para su reducción (relacionado con subapartado 2.1).
- Anulación de los actos objeto de reclamación económico-administrativa cuando en el mes siguiente a la presentación de la reclamación se advierta que el acto se dictó incorrectamente.
- Adopción de medidas para mejorar la motivación de las actuaciones y la coordinación de los criterios técnicos.
- Mejora de las notificaciones de los actos administrativos y reforzamiento de las Oficinas de Relación con los Tribunales para evitar la remisión a los Tribunales Económico-Administrativos de expedientes fuera de plazo o incompletos.
- Replanteamiento del recurso de reposición para mejorar la motivación de las resoluciones, mediante medidas organizativas e instrucciones.

## IV. MEDIDAS NORMATIVAS

Se exponen, a continuación, de forma sistematizada las propuestas normativas cuyo estudio resulta del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, ordenadas según el ámbito de actuación en que tales propuestas aparecen detalladas. Algunas de ellas se recogerán en normas de rango legal, pero otras en Real Decreto, Orden Ministerial o Resolución.

Con relación al ámbito de **información y actuaciones preventivas**, el estudio del establecimiento de nuevas obligaciones informativas está condicionado a la realización previa de un inventario de la información de que dispone la Agencia Tributaria y de la información en poder de otras Administraciones Públicas que éstas pueden ceder a la Agencia Tributaria en el marco normativo vigente. A la vista de las carencias que se detecten, se analizará la creación de nuevas obligaciones de información, respetando en todo caso el criterio de proporcionalidad. El inventario servirá, asimismo, para suprimir las obligaciones formales que se consideren redundantes.

Al margen de lo anterior, en este ámbito de actuaciones el Plan incluye, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Habilitación reglamentaria para que el Ministro de Economía y Hacienda pueda establecer la obligatoriedad de estandarización de los ficheros a aportar a la Administración tributaria.
- Obligación de la presentación telemática del modelo 330 a presentar para solicitar devoluciones mensuales en el IVA (sujetos pasivos incluidos en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos).

La prevención de las **tramas organizadas en el IVA y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte** es una prioridad. El Plan establece una estrategia única y centralizada que facilitará la coordinación de todas las áreas de la Agencia y comprende desde actuaciones preventivas y la propuesta de cambios normativos como los que se relacionan a continuación:

- Introducción de un supuesto responsabilidad en casos de tramas de fraude de IVA.
- Medidas para el control de las devoluciones: exigencia de garantías para ser operador intracomunitario.
- Modificaciones censales relativas al Registro de Operadores Intracomunitarios.
- Presentación telemática obligatoria del modelo declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte previo acuerdo con las CCAA.

El apartado del Plan referido al **fraude en el sector inmobiliario** pretende diseñar las líneas de un plan integral de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la tenencia, uso, disfrute y transmisión de inmuebles, enfocado, fundamentalmente, desde un punto de vista operativo pero contemplando medidas normativas y organizativas básicas para cumplir los objetivos del control propuesto:

- Consignación de los medios de pago en escrituras.
- Reforzar la exigibilidad de la obligación de identificación de los socios en el modelo de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
- Obligación de consignar NIF y referencia catastral para escriturar y acceder al Registro de la Propiedad.

- Obligación de solicitar el NIF español exigible a las sociedades domiciliadas en paraísos fiscales.
- Extensión del Gravamen Especial a las sociedades con socios no residentes.
- Formas de gravamen específicas para las plusvalías mobiliarias, intereses o dividendos procedentes de sociedades inmobiliarias no residentes.
- Establecimiento de renta estimada para sociedades patrimoniales.
- Establecimiento de la obligación de suministro respecto de los índices notariales informatizados.
- Referencia catastral en modelos de declaración.
- Referencia catastral en modelos de declaración autonómicos (ITP y AJD), previo acuerdo con las CCAA.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal se ocupa de la **ingeniería fiscal y el fraude en el ámbito internacional**. La internacionalización de la economía y la globalización han convertido el fraude tributario en un fenómeno que trasciende las fronteras de los Estados. Asimismo, en el ámbito regional europeo la desaparición de las fronteras interiores de la Unión Europea ha originado importantes bolsas de fraude que son analizadas en el Plan, del que resultan las siguientes propuestas de medidas normativas:

- Presunciones de residencia.
- Establecimiento de nombramiento obligatorio de un representante por parte de los residentes en paraísos fiscales.
- Identificación de clientes de sucursales en paraísos fiscales de entidades españolas.

En cuanto a los **problemas detectados en el ámbito de las actividades profesionales y de las pequeñas y medianas empresas** debe señalarse que

en este apartado del Plan se incluyen algunas propuestas normativas que, a continuación se detallan, cuya finalidad es evitar la utilización abusiva de los regímenes objetivos de tributación y, así, aumentar la eficiencia de la Agencia Tributaria al poder destinar más recursos a otras actuaciones.

- Establecimiento de una retención en la fuente cuando se realicen operaciones para otros empresarios o profesionales por los contribuyentes que aplican el régimen de estimación objetiva del IRPF.
- Ajuste bilateral cuando se realizan “operaciones vinculadas” por contribuyentes en “módulos”.
- Exclusión del recargo de equivalencia en el IVA de los sujetos pasivos que aplican el régimen de estimación directa en el IRPF.
- Fijación de los sectores en los que se mantendría el régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA suprimiéndolo para el resto y sustitución por una ampliación del régimen simplificado o por un régimen de pagos trimestrales a cuenta.
- Exclusión del régimen de módulos de los contribuyentes que fraccionan sus actividades para evitar la exclusión del régimen.

Con relación a las **medidas de carácter complementario para reforzar la prevención del fraude fiscal**, destacan, entre otras, las siguientes medidas:

- Refuerzo del marco legal para exigir el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en operaciones de adquisición de embarcaciones de recreo y de aeronaves para su posterior cesión a las personas físicas o jurídicas adquirentes o entidades vinculadas.
- Revisión del régimen sancionador en casos de fraude basados en la utilización indebida de beneficios fiscales en productos objeto de los Impuestos Especiales.
- Efectos de la revocación del NIF.



- Medidas dirigidas al control de la deducibilidad de las provisiones de cartera y de la adquisición de participaciones intragrupo.

Cada vez es más frecuente que los contribuyentes sometidos a comprobación realicen actuaciones para impedir el cobro de la deuda. Para atajar **el fraude en la fase recaudatoria** el Plan prevé propuestas de medidas tales como el levantamiento del velo en vía administrativa.

El refuerzo de la **coordinación interna** y la consecución de la **integración funcional** entre las diversas áreas de la Agencia determina la adopción de un conjunto de **medidas organizativas** de carácter interno entre las que destacan:

- Creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.
- Redefinición de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude.
- Integración entre Inspecciones.
- Creación de una Comisión de Seguridad y Riesgos.
- Ampliación de competencias de las Unidades de Módulos.
- Creación de una Subdirección en el Departamento de Informática Tributaria de apoyo a la investigación y prevención del fraude.