

EL FRAUDE FISCAL GENERADO POR EL SECTOR DE RECUPERACIÓN DE METALES

JOSÉ DELFINO SUÁREZ DE LA FUENTE

Inspector de Finanzas. Hacienda Foral de Bizkaia

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

Inspector de Hacienda del Estado

IGNACIO RAMOS MURUAGA

Subinspector de Tributos

Extracto:

LA prevención del fraude en el sector de recuperación de metales conlleva dos tipos de actuaciones diferenciadas y complementarias:

- Control en origen. Se cuantifica el porcentaje de merma de las empresas fabricantes de artículos metálicos partiendo del estudio del *mix* de producción, para así examinar que la merma porcentual calculada aplicada sobre la cantidad de materia prima consumida en el proceso de producción en un período determinado se corresponde con la chatarra facturada por la empresa en cuestión en el período.
- Control en destino. Se verifica que las empresas proveedoras, y las proveedoras de estas, que efectúan las entregas de chatarra a las fundidoras, receptoras finales de los productos de recuperación de chatarra, son empresas con actividad económica real, con objeto de detectar las eventuales «truchas».

Palabras clave: chatarra, truchas, recuperación, *mix* y merma.

Sumario

I. Introducción.

II. Descripción del fraude.

A) Incidencia en el Impuesto sobre Sociedades.

B) Incidencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

III. Modos de erradicar el fraude.

A) Control en destino.

B) Control en origen.

C) Integración de los dos controles, origen y destino.

IV. Regularización tributaria.

A) Impuesto sobre Sociedades.

B) Impuesto sobre el Valor Añadido.

V. Régimen sancionador.

A) Impuesto sobre Sociedades.

B) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Anexo.

I. INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente, el sector de recuperación de metales, ha incurrido en una serie de irregularidades tributarias que se han intentado atajar mediante las oportunas reformas legislativas, así como mediante la actuación de la Inspección de los Tributos. La actividad de recuperación de residuos no tiene ninguna especialidad en la normativa de desarrollo del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la implantación del IVA en el año 1986 generó importantes bolsas de fraude que motivaron las siguientes reformas legislativas:

1. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, declaró exentas del IVA determinadas entregas interiores y adquisiciones intracomunitarias de materiales de recuperación hasta el importe fijado en la propia norma, si bien esta exención era renunciable si lo autorizaba la propia Administración tributaria. Estas exenciones no se aplicaban a las entregas de materiales de recuperación efectuadas por los empresarios que las hubieran obtenido en sus procesos de producción, es decir, eran aplicables exclusivamente a quienes se dedicaban a realizar actividades empresariales con ellos sin haberlos obtenido en sus propios procesos de producción.
2. La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modificó el artículo 84 de la Ley 37/1992 estableciendo la inversión del sujeto pasivo en los supuestos de entregas de materiales de recuperación.

Ambas normas pretendían trasladar al final del proceso productivo el importe total de la tributación por IVA, si bien con la inversión del sujeto pasivo hay un mayor control de la tributación por parte de la Hacienda Pública ya que el adquirente de chatarra tiene que autofacturarse al tipo del 16 por 100, autofactura que da origen a un IVA devengado y a uno soportado, por el mismo importe, siendo deducible el soportado si se cumplen todos los requisitos establecidos legalmente.

Vemos, pues, que la incidencia del IVA en todo el proceso de comercialización es nula, pues si la autofactura cumple todos los requisitos legales, el sujeto pasivo en el correspondiente período de declaración se deduce la misma cantidad en concepto de IVA repercutido y soportado. La incidencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades presupone considerar como gasto la chatarra comprada y como ingreso el importe obtenido por la chatarra vendida o, en el supuesto de fabricación, el importe obtenido por la venta del producto terminado.

La persistencia del fraude, si bien atenuado con las medidas legislativas descritas, proviene de una tradición asentada en el sector del metal de generar recursos al margen de la contabilidad mediante la venta «en B» de subproductos, con el consiguiente ahorro fiscal fraudulento. Como se ha indicado y se verá con más detalle, dichas medidas legislativas y la eficaz actuación de la Inspección intentan erradicar este fraude.

Por último, hay que reseñar que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, afectará en escasa medida al sector de recuperación de metales ya que, como luego veremos, en la estructura del fraude no entran en juego precios notablemente anómalos.

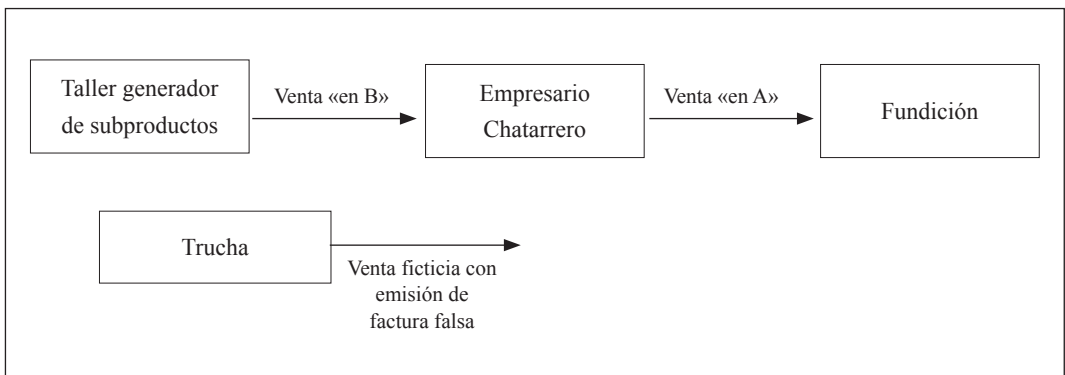
II. DESCRIPCIÓN DEL FRAUDE

El sector del metal se caracteriza por una alta producción de residuos con importante valor económico que son reciclados a través del sector de recuperación, industrias de chatarrería, que adquieren los residuos para ser enviados directamente o a través de empresarios intermediarios mayoristas a las empresas fundidoras que realizan el reciclado para obtener diversos productos –lingotes, barras, chapas, bobinas, etc.– iniciándose un nuevo ciclo transformador.

Podemos considerar que los distintos subsectores del metal obtienen más del 50 por 100 de la materia prima utilizada en forma de subproducto o chatarra. Dicho subproducto se puede clasificar:

- Por su forma: recortes de chapa, virutas de mecanizado, etc.
- Por su contenido: de cobre, acero común, acero inoxidable, etc.

Un planteamiento resumido nos indica que se trata generalmente de grandes cantidades y con un elevado valor en términos económicos. Las cuantiosas cifras de facturación de estas chatarras han tenido tradicionalmente un destino de ventas «en B» en una proporción elevada. El esquema básico del proceso de transformación es el siguiente:



El empresario chatarrero al no contabilizar sus compras «en B» que serán facturadas «en A» a la fundición, ya que estas, generalmente empresas de gran dimensión no suelen operar «en B», se encuentra con que en su contabilidad luce un beneficio muy superior al real, resultándole gravosísimo el fraude al tener que tributar por un beneficio no obtenido, y beneficiándose a costa de su perjuicio el taller generador de subproductos al que ha comprado «en B».

La solución que ha venido adoptándose, obviamente ilegal, ha sido que el empresario chatarrero contabilizaba unas operaciones de compras ficticias resultado de la emisión de facturas falsas por una empresa inexistente calificada como «trucha»; esas facturas cubrían al menos el importe de las compras «en B», e incluso importes superiores que enjugaban una parte del beneficio real.

La entrada en vigor de la nueva normativa con inversión del sujeto pasivo y la contundente actuación de la Inspección de las distintas Haciendas Territoriales, así como la debida coordinación de estas, ha atenuado la importancia del fraude, pero esto se tratará en profundidad más adelante.

A) Incidencia en el Impuesto sobre Sociedades.

En la operativa descrita en el esquema anterior, el importe de las ventas «en B» efectuadas por el taller generador de subproductos al empresario chatarrero multiplicado por el tipo impositivo será la cuota impositiva defraudada por el primero: la venta «en B» minorada en el mismo importe el resultado contable y la base imponible. Desde el punto de vista del empresario chatarrero, merced a la facturación falsa de la «trucha», la compra «en B» a la citada «trucha» y posterior venta «en A» a la fundición, no le va a generar una sobretributación, como se ha visto. La implantación de la inversión del sujeto pasivo no va a afectar al fraude que se venía produciendo anterior a su implantación. No va a ocurrir así respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido como se verá a continuación.

B) Incidencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A partir del 1 de enero de 2004, con la entrada en vigor de la Ley 62/2003 y la inversión del sujeto pasivo en operaciones de recuperación, el empresario adquirente de productos de recuperación, y en concreto de chatarras, se autorrepercute y deduce las cuotas de IVA correspondientes a esa operación, eliminándose la posibilidad de fraude abierta hasta ese momento en que venía deduciendo cuotas correspondientes a operaciones de compra ficticias, documentadas con facturas falsas y cuya finalidad como se ha reiterado era «lavar», por así decirlo, compras «en B». Resulta, por tanto, que las operaciones fraudulentas en el sector de recuperación, operaciones «en B» superpuestas con operaciones ficticias contabilizadas, limitan el perjuicio para la Hacienda Pública en las cuotas del Impuesto sobre Sociedades, no afectando al IVA a partir de la entrada en vigor de la Ley 62/2003.

III. MODOS DE ERRADICAR EL FRAUDE

Para erradicar el fraude se proponen una serie de actuaciones tanto en destino como en origen, si bien no hay que descartar la posibilidad que ofrece la Ley General Tributaria en su artículo 8 m)

de intervenir de forma permanente las empresas que comercian al por mayor con chatarras, pues su reducido número hace viable la citada intervención.

A) Control en destino.

Volviendo al esquema inicial, la descripción de la operativa fraudulenta nos lleva a un taller generador de residuos metálicos que efectúa una facturación «en B» al empresario chatarrero; este recibe la mercancía y efectúa el pago en metálico no dejando huellas en bancos. Dicho efectivo habrá sido obtenido de la facturación ficticia que ha sido formalmente pagada a través de talón bancario o transferencia; en el primero de los casos, retorna al pagador, pues, la «trucha» a través de su representante, una vez efectuado el simulacro, devuelve los fondos al empresario chatarrero, previa percepción de una comisión; en el supuesto de transferencia bancaria, la «trucha» recibe el abono en una cuenta bancaria e inmediatamente después se produce la retirada de los fondos que retornan al pagador, previo pago de la comisión. De este modo, el empresario chatarrero obtiene efectivo con el que paga la compra «en B», siendo por tanto un ciclo que se repite: el empresario chatarrero recibe mercancía sin factura y factura sin mercancía; la mercancía sin factura es pagada con los recursos salidos de la tesorería de la empresa y debidamente contabilizados, pero formalmente destinados a pagar las facturas falsas de la «trucha». La factura sin mercancía le proporciona la obtención de fondos para los pagos «en B».

• *Detección de «truchas».*

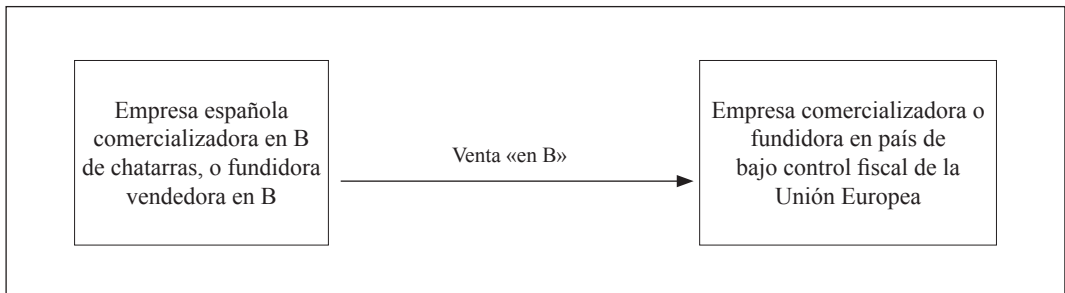
La actuación inspectora, sobre todo en los primeros años de la operativa con «truchas», se producía dos, tres y hasta cuatro años después de haberse efectuado las operaciones comerciales. El actuario que realizaba la comprobación del empresario receptor de facturas falsas se encontraba con unas empresas proveedoras que, al acceder a la base de datos de la Agencia Tributaria o de las distintas Haciendas Forales, declaraban un domicilio inexistente, carecían de personal, medios materiales, no tenían compras declaradas ni imputadas, y, sin embargo aparecían con cuantiosas ventas imputadas en el modelo 347 por el empresario en comprobación y otros, y por supuesto, no presentaban declaración fiscal alguna. Si se pretendía localizar a la «trucha», se observaba que llevaba al menos uno o dos años «sin actividad», pues su labor de emitir facturas falsas era realizada por otra con distinta razón social, domicilio, etc., razón por la cual en la jerga fiscal se utiliza el término de «truchas», por aparecer y desaparecer continuamente, siendo frecuente, para hacer más difícil la tarea inspectora, que las «truchas» se domicilien en territorios de Haciendas distintas. El sector tiene una estructura piramidal ya que la chatarra solo sirve para fundirla; los puntos de obtención de chatarra –talleres, fábricas de toda dimensión, etc.– son numerosísimos; los chatarreros mayoristas, es decir, los proveedores de las fundiciones son menos numerosos; y, por último, en España existen alrededor de 200 fundiciones. Por ello, se estableció el siguiente procedimiento inspector: 1.º, se localizaban las plantas fundidoras, a través del censo de contribuyentes; 2.º, el modelo 347 nos informaba de los respectivos proveedores de actividad de recuperación de metales; 3.º, una vez identificados los chatarreros mayoristas se determinaban, también a través del modelo 347, sus proveedores más importantes, y llegados a este punto se localizaba la «trucha», que, como ya hemos dicho, carecía de personal, de compras imputadas, no presentaba declaraciones fiscales, etc.

• *Detección de ventas «en B».*

La Inspección solicitaba a la empresa en comprobación, chatarrero, las facturas recibidas de la «trucha», así como los medios de pago utilizados; a la vista de la factura falsa, el actuario constataba que esa empresa era inexistente, que los ingresos en las respectivas cuentas bancarias representaban los pagos efectuados por las facturas falsas, etc., y la respuesta del inspeccionado siempre era la misma: «Una persona se presentó en la empresa y ofreció una mercancía a un precio de interés que fue adquirida y pagada sin más trámite». Ante esta explicación, la Inspección continuaba sus actuaciones para acreditar que las facturas en cuestión eran falsas, añadiendo un control adicional: la investigación de los medios de transporte utilizados para suministrar chatarra al empresario adquirente de facturas falsas, documentos que está obligado a conservar. La identificación del vehículo a través de la matrícula permitía visitar al transportista y, en base a las obligaciones de información contenidas en el artículo 93 de la Ley General Tributaria, solicitar el lugar de carga de la mercancía que es precisamente el del almacén del proveedor «en B», que dio lugar a la factura falsa que se cuestiona. Resulta entonces que el proveedor real no emitió factura y sí la «trucha», correspondiente a esa operación, quedando probada la operativa defraudadora, es decir, la operación de compra «en B» con determinación del proveedor real correspondiente a la facturación falsa.

• *Análisis de sus insuficiencias.*

El método de control en destino, es decir, el seguimiento de la trayectoria de las operaciones comerciales, pero en sentido contrario –partiendo del sumidero que recoge toda la recuperación de metales, las fundiciones, detectar las «truchas» que operan en cada línea y a través del control de medios de transporte poder determinar el proveedor real «en B»– presenta algunas fisuras cuando hay operaciones intracomunitarias con empresas ubicadas en países comunitarios con un control fiscal reducido. Al respecto, conviene aclarar que cuando se produce una adquisición intracomunitaria no se produce la inversión del sujeto pasivo, pero el mecanismo de repercusión y deducción del IVA es el mismo que en el caso de la inversión del sujeto pasivo; la entrega intracomunitaria tributará de acuerdo con la normativa del país de destino, pues en origen goza de exención plena. Veamos el supuesto de una empresa ubicada en España que envía «en B» chatarras producidas en sus instalaciones a una empresa chatarrera o fundidora ubicada en un país comunitario con bajo control fiscal.



En este sentido, la cadena de venta «en B» del taller a la comercializadora de chatarras y de esta a la empresa de otro país comunitario con bajo control fiscal podría permanecer opaca para las autoridades fiscales españolas. Para cubrir esta insuficiencia, surge el control en origen, y como enseguida veremos, la intersección de ambos controles va a reducir considerablemente las posibilidades de fraude en el sector de recuperación de metales.

Es de interés considerar que las ventas «en B», que constituyen la fisura del control en destino, son factibles cuando el ratio [coste del transporte/precio del producto] tiene un valor bajo, es decir, cuando el precio del producto es alto con relación al coste del transporte, es el caso de los metales no férreos, aceros inoxidable, e incluso en chatarras férricas que en épocas recientes han tenido elevados precios.

B) Control en origen.

Trataremos en las siguientes líneas de explicar un método relativamente sencillo mediante el que un actuario puede, con razonable precisión, estimar la cantidad de chatarra generada en una empresa industrial del sector de transformados metálicos en función del tipo de actividad que desarrolla y de la cantidad de materia prima metálica que consume. Dentro de este sector genérico de transformación, podemos distinguir varios subsectores a los que habrá que dar tratamiento ligeramente diferenciado a los efectos del cálculo que se pretende. Nos referimos, principalmente, a los subsectores de:

- Estampación en frío.
- Forja o estampación en caliente.
- Mecanización con arranque de viruta.
- Laminación en frío.
- Calderería y construcciones metálicas.
- Carpintería metálica y otros.

En todas estas industrias, como consecuencia del proceso productivo, en general muy automatizado, se van produciendo determinados sobrantes del metal utilizado en cada caso en forma de «recortes», «punzonados», «rebabas», «virutas», «puntas y colas», etc. Otra forma no despreciable de generación de estos residuos es el achatarramiento de piezas que no superan tanto los controles establecidos en diferentes fases de la producción como el control de calidad final. Llamaremos al conjunto de esta producción que no supera los controles «rechazo interno». La venta de todos estos sobrantes a empresas especializadas en la recuperación constituye una fuente apreciable de ingresos de este sector, fuente no siempre «transparente y cristalina», fiscalmente hablando.

Otra característica común y reseñable de estas empresas es la gran rotación del almacén de materia prima, con ausencia de *stocks* estratégicos. Alguna variación, con ocasión de previsiones de variación de precios, suele ser generalmente ocasional y despreciable en el conjunto de los datos estudiados. Esta característica permite asimilar las compras anuales de materia prima (dato sencillo de obtener e incluso

adelantar a través del estudio del modelo 347 de la empresa) con el consumo de la misma. No obstante, si el actuario se encontrase con una empresa con sensibles variaciones en el *stock* de materias primas, no deberá resultar mayor problema el incorporar esta variable al estudio que efectúe.

Antes de otras consideraciones, la primera diferenciación que cabe hacer dentro del sector genérico de transformados metálicos es entre las industrias que facturan sus productos terminados por su peso, y las que lo hacen por unidades de producto sin especificar necesariamente el peso de la producción vendida. Las primeras serían empresas que «compran kilos» y «venden kilos», mientras que las segundas «compran kilos», pero «venden unidades».

En el primer tipo de empresas, el control de la merma o chatarra producida es sencillo e inmediato: nos bastaría, partiendo de los programas informáticos de contabilidad financiera y/o analítica de la empresa, con comparar los kilos comprados con los kilos vendidos, hacer el ajuste correspondiente con los *stocks* a principio y final del año, y la diferencia sería el residuo generado.

El ejemplo característico de este primer tipo sería el subsector de laminación en frío, industrias que parten de bobinas de acero laminadas en caliente por las siderúrgicas para someterlas a un proceso mecánico de laminación en frío y posterior recocido en hornos, y terminar suministrando a sus clientes la misma chapa pero con dimensiones y especificaciones mecánicas y de acabado diferentes.

En este caso, la empresa adquiere a sus proveedores un determinado número de toneladas de chapa en bobinas y vende a sus clientes otro determinado número de toneladas de fleje laminado en forma igualmente de bobinas o de formatos cortados. Durante el proceso se producen mermas en forma de sobrantes de corte y de las llamadas «puntas y colas» o primeros y últimos metros de cada bobina que pasa por el tren de laminación y son desechados, además del rechazo interno de la producción. El control de las mermas en este tipo de empresas es sencillo y ha quedado explicado.

No sucede lo mismo con las industrias en las que la producción final no se vende por peso, o bien haciéndolo, se dan durante el proceso productivo pérdidas de material no recuperables como chatarra. En estos casos no es posible o no basta la comparación directa entre las toneladas compradas y las vendidas y deberemos acudir a un método algo más tecnificado.

Este método que vamos a desarrollar se refiere básicamente a los tres subsectores que antes citábamos en primer lugar, y lo haremos como método único con algunas especificidades para cada uno. Ello es así por varias razones. En primer lugar, porque los tres engloban a las industrias con mayor volumen de residuos generados. Por otra parte, son grupos de industrias homogéneos entre sí al tratarse, en todos los casos, de procesos industriales muy mecanizados, con líneas de fabricación continua y producción en grandes series. Además de las comunes que han quedado dichas, vamos a exponer a continuación, en forma de breve pincelada, algunas de las características específicas de cada uno de estos subsectores:

1. Estampación en frío. Las empresas estampadoras emplean como materia prima principal la chapa de acero de espesores variables, en forma principalmente de bobinas continuas o de formatos rectangulares precortados por sus suministradores. Esta chapa constituye el principal componente de los costes de las empresas. En gran parte de los casos tienen como principales clientes a los fabricantes del sector de automoción. Los residuos generados son,

en consecuencia, chatarra de acero que tiene un precio de referencia, en el momento de redactar estas líneas, de 300 €/Tm.

2. Forja. El sector de automoción es también el principal cliente de estas empresas que emplean principalmente como materia prima el acero en forma de barra bien sea redonda, cuadrada, hexagonal, etc. Estas barras son de una longitud estándar por lo que, tras el primer proceso de corte para obtener un trozo o «taco» con la medida adecuada a la pieza que se va fabricar, se obtiene el primer componente de la chatarra en forma de «puntas» o sobrantes de cada barra una vez cortada. La chatarra generada, igual que en el caso anterior, es de acero.
3. Arranque de viruta. Se trata de fabricación de piezas de más pequeño formato (válvulas, uniones, tapones, etc.) con un tipo de clientes más variado que en los casos anteriores, aunque también con importante presencia del sector automoción, junto al de electrodomésticos. Las piezas se obtienen a partir de barra redonda (hueca y/o maciza) o hexagonal de metales diferentes: acero inoxidable, aluminio y latón (cobre+zinc), principalmente. Las barras se someten a un mecanizado continuo con máquinas herramienta hasta la obtención de la pieza terminada en grandes series. Se produce pues el mismo sobrante en forma de «puntas» del apartado anterior.

Los precios de referencia de la chatarra generada eran (cuando se redactaban estas líneas en 2008) de 1.700 €/Tm para el acero inoxidable, 1.500 €/Tm para el aluminio y 7.600 €/Tm para el cobre. Para hacernos una idea del montante de las ventas de chatarra de todas estas industrias, a los precios de referencia que han quedado dichos o los actuales, baste decir que los consumos de materias primas los mediremos en miles de Tm al año: desde las 1.000 Tm/año de un mediano taller a las 100.000 Tm/año de una gran estampadora. Como se verá luego, las chatarras generadas estarán, según los casos, entre el 25 por 100 y el 60 por 100 de estos consumos. La cuenta es sencilla.

Centrándonos ya en el método operativo, se tratará, en una primera aproximación, de determinar del modo más preciso posible la relación entre los pesos netos de las piezas fabricadas y los pesos brutos de los formatos metálicos utilizados en cada una de ellas. El conocimiento de este ratio, aplicado al total de la producción, va a proporcionarnos a partir del dato de los kilos de materia prima consumidos –fácil de obtener, como ha quedado dicho– el conocimiento bastante preciso de la cantidad de chatarra producida.

Como consideración previa, hay que decir que en cualquier empresa de este sector la materia prima, el acero como más habitual y otros metales aun en mayor medida, constituye el elemento más importante de la estructura de costes de la empresa. En consecuencia, tratándose en la mayoría de casos de sociedades con tecnologías avanzadas y departamentos de producción eficientes, lo normal es que conozcan y tengan debidamente estudiados los datos y conceptos que vamos a manejar y que son los que se les solicitaría durante la actuación de elaboración del estudio. No obstante, convendrá tener previstas reticencias, retrasos o negativas si la empresa, como es lamentablemente práctica extendida, tiene algo que ocultar al respecto.

De igual manera, se deberá comprobar la veracidad de los datos suministrados, que no pertenecen al ámbito contable o estrictamente fiscal, en la medida de lo posible. La metodología a emplear, similar en todos los casos, será, a grandes rasgos, la siguiente:

- 1.º Se solicitará el *mix* de producción o lista de las piezas fabricadas por cada empresa con indicación de su aportación a las ventas totales.
- 2.º Se extrae de dicha lista una muestra estadísticamente suficiente y representativa de piezas sobre las que se efectuará el estudio.
- 3.º Se pondera la participación de cada una de estas piezas en el conjunto de la producción. Dado que el peso de la materia prima utilizada en cada pieza es la parte principal de su coste y, en consecuencia, de su precio de venta, se considera suficiente aproximación de dicha ponderación la participación en porcentaje de cada pieza en el total de las ventas de la empresa.
- 4.º Se establece el peso neto de cada pieza terminada y el peso bruto de la materia prima empleada en su fabricación. De esta forma, se conoce la merma de cada pieza, expresada como $[p.º \text{ bruto} - p.º \text{ neto} / p.º \text{ bruto}]$ en porcentaje.
- 5.º En función de la participación en porcentaje de cada pieza en la muestra estudiada, se calcula la merma media ponderada de la producción, es decir, los kilos de chatarra generados como media por cada 100 kilos de materia prima que se incorporan al proceso productivo.
- 6.º Conociendo el dato de los kilos de materia prima metálica consumidos por la empresa, se aplicará el anterior porcentaje de merma media calculado para establecer los kilos de chatarra producidos. En este punto, se incrementa el porcentaje de merma calculado en el porcentaje que conozcamos de rechazo interno. Igualmente, deberá tenerse en cuenta la posible existencia de «maquiladoras» o terceras empresas, normalmente más modestas, del mismo sector con las que se subcontrata la fabricación total o parcial de ciertas piezas, y, sobre todo, si se les suministra o no la materia prima a utilizar y se les cede la chatarra que generen.

Los datos recabados en el estudio serán en cada caso proporcionados por los departamentos correspondientes de la empresa (gerencia, producción, control de calidad, compras y ventas, principalmente) y comprobados exhaustivamente por los actuarios, incluidas muestras obtenidas a pie de línea de producción, medición y pesaje de las piezas, observaciones directas de cada fase del proceso productivo, etc. De esta forma, se otorgará a los datos obtenidos en el estudio un alto grado de fiabilidad.

Como resultado de los pasos descritos se elaboraría una tabla, en formato hoja de cálculo sería lo más práctico, similar a la siguiente:

N.º	Pieza	% Ventas	Acumulado	Peso bruto	Peso neto	% Merma	Merma ponderada	Acumulado
1	AB001	3,8	3,8	200	125	37,5	1,75	1,75
2	AB002	3,3	7,1	350	230	34,28	1,31	3,06
3	BA001	2,1	9,2	790	410	48,10	1,68	4,74
4	BA004	1,7	10,9	2.005	1.010	49,62	1,41	6,15
.../...			.../...					.../...
24	BC07A	0,2	59,8	410	280	31,70	0,10	38,07
25	BC07B	0,2	60,0	410	280	31,70	0,10	38,17

En este caso imaginario se habría elaborado el estudio con las 25 primeras piezas del total de referencias fabricadas por la empresa que supondrían un 60 por 100 del total de ventas, obteniendo al final del proceso una merma media ponderada del 38,17 por 100. Es decir, que por cada 100 kilos de materia prima puestos en producción, obtendría la empresa 38,17 kilos de chatarra vendible. A este porcentaje habría que añadir el rechazo interno y, en su caso y dependiendo del proceso, de cualquier otra merma que se conozca.

Para finalizar la descripción del método de control de la chatarra en origen, se indican a continuación algunas magnitudes de referencia obtenidas por los autores en los estudios que han servido de experiencia para el presente artículo:

- Rechazo interno: entre el 1 por 100 y el 2 por 100, pudiendo llegar al 5 por 100 en algún caso especial.
- Merma por puntas: por cada barra y como media, el peso correspondiente a la mitad de la longitud de la pieza a fabricar.
- Merma en estampación: entre el 35 por 100 y el 50 por 100 (dependiendo significativamente del tamaño de las piezas fabricadas: a mayor tamaño, mayor merma).
- Merma en forja: entre el 25 por 100 y el 30 por 100.
- Merma en arranque de viruta: entre el 50 por 100 y el 60 por 100.
- Merma en laminación en frío: entre el 9 por 100 y el 13 por 100.

En un análisis previo de las ventas de chatarra de una empresa a estudiar, cualquier desviación significativa de las cifras anteriores será sugerente de la existencia de ventas ocultas.

Al igual que en el método de control de chatarra en destino se han expuesto sus limitaciones, en el de control en origen se debe decir que aunque es conceptualmente sencillo y fiable, su fiabilidad depende de los datos que se obtengan de la propia empresa, por lo que hay que insistir en la importancia de contrastarlos con la realidad. Ello obligará a quien lo lleve a cabo a estar presente en la planta y realizar las mediciones, pesajes y comprobaciones que sean necesarios, lo cual, cuando menos, le supondrá varios desplazamientos y el consiguiente empleo de tiempo. Si la empresa mantiene una actitud que no sea de colaboración plena, el esfuerzo requerido puede ser desalentador.

C. Integración de los dos controles, origen y destino.

Como se ha visto, el control en destino tiene carencias, fundamentalmente las ventas «en B» y las entregas intracomunitarias a países con fiscalidad poco desarrollada; las ventas «en B» realizadas por una empresa que comercializase estos productos se podrían hacer tanto por el taller o fábrica transformadora, como por una empresa comercializadora, si bien la complejidad que supone contactar con empresas de otros países receptoras de la mercancía «en B», presupone serían efectuadas por entidades

de gran producción o comercialización de chatarras; aquí entra en juego el control en origen que partiendo de un sistema ABC de control del almacén, iniciándose el estudio en empresas de gran dimensión y de reducido número, o bien de media dimensión y un número mayor, lo que daría lugar a la detección a través del control en origen de esas empresas que habrían eludido el control en destino.

Por ejemplo, una empresa de estampación con una elevada producción y facturación que vendiera una parte de la chatarra producida «en B» a un país comunitario, si los controles del modelo 349 no detectan ese fraude, un control en origen detectaría fácilmente que la chatarra vendida que aparece en contabilidad no se corresponde con los kilos de chapa comprados multiplicado por el tanto por ciento de merma cuantificados por el estudio de mermas realizado.

El control en origen, como ha sido expuesto, no precisa necesariamente el estudio específico de mermas de la empresa en cuestión, simplemente si conocemos los kilos de materia prima procesados en el período y el tanto por ciento de merma estudiado previamente para el sector o subsector de que se trate, llegaremos a una cuantificación aproximada del supuesto fraude.

Para alejarse de posiciones dogmáticas, en el supuesto de que el producto de kilos procesados multiplicados por el porcentaje de mermas atribuido al sector tuviese una sensible desviación en cuanto a kilos de chatarra producidos con los comercializados por la empresa, y esta sostuviera que no había efectuado ventas «en B», no habría más que efectuar un estudio de mermas específico para la empresa con objeto de verificar que su porcentaje de mermas coincidía con el del sector o se trataba de unas afirmaciones de la empresa tendentes a eludir la regularización tributaria.

IV. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Vamos a distinguir dos supuestos claramente diferenciados: primero, cuando el contribuyente declara todas sus compras de chatarra, si bien utiliza facturas falsas para ocultar la identificación del verdadero proveedor, es decir, compras «en B» tapadas con facturas falsas de «truchas»; y segundo, cuando únicamente se declara una parte de las ventas de chatarra, lo que presupone que el resto son ventas «en B». Lógicamente, ambos fraudes pueden coexistir, y en este supuesto habrá que determinar tanto las facturas falsas como el porcentaje de ventas no declarado.

A) Impuesto sobre Sociedades.

Vamos a analizar las siguientes fases del proceso productivo:

- Al principio de la cadena, si el taller generador de chatarra efectúa ventas «en B», se incrementa su base imponible en el citado importe.
- Durante el proceso de comercialización, si el empresario chatarrero o la fundición utilizan facturas falsas para tapar las compras de chatarra a terceros, la empresa podría beneficiarse

de la deducción del gasto a través de un proceso de estimación indirecta de bases imponibles, aplicable al no reflejar la contabilidad la realidad económica, caso en que es preceptiva dicha estimación que deberá tener en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad.

B. Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el impuesto indirecto, también vamos a distinguir las diversas fases del proceso productivo:

- Las ventas «en B», efectuadas en una fase del proceso productivo, van a suponer un incremento del IVA devengado en la siguiente fase, correspondiente al adquirente de las referidas mercancías. En consecuencia, en aquellos casos en los que se haya comprobado la existencia de operaciones de inversión del sujeto pasivo devengadas y no declaradas, procederá exigir el IVA devengado en la liquidación correspondiente al período de devengo, mientras que la deducción del IVA soportado será admisible a partir del período en que se contabilice, tal y como han confirmado, entre otras, la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2004 y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2006, siempre y cuando se respete el plazo de caducidad de cuatro años y ello, con independencia de que en este caso el contribuyente habrá incurrido con toda seguridad en responsabilidad.
- Las facturas falsas que autoemite el empresario chatarrero tendentes a ocultar la identificación del proveedor real, producen el siguiente efecto asimétrico:
 - Desde el punto de vista del IVA devengado, tienen plena eficacia, ya que la propia sistemática de la inversión del sujeto pasivo presupone que el simple hecho de la adquisición –la entrada de las mercancías en el almacén– provoque el devengo del impuesto.
 - Desde el punto de vista del IVA soportado, las cuotas no van a tener la condición de deducibles, ya que a tenor de los artículos 97.uno.4.º y 165.uno de la Ley 37/1992, no cumplen todos los requisitos establecidos reglamentariamente, y muy especialmente, los relativos a la identificación del proveedor de los bienes [arts. 2.3 y 6.1 c) del Real Decreto 1496/2003].

La cuestión más polémica que se plantea en esta materia es si las cuotas de IVA soportado correspondientes a las facturas falsas son deducibles en el propio procedimiento inspector cuando el contribuyente facilita al actuario la identificación completa de los proveedores reales. La respuesta, con base en el artículo 99.tres de la Ley 37/1992, debe ser afirmativa, ya que dichas cuotas están debidamente contabilizadas en el libro registro de IVA soportado. Por el contrario, si prospera la regularización de la Inspección, formalizada en actas de disconformidad, acreditándose la falsedad de las referidas facturas, el contribuyente pierde definitivamente el derecho a la deducción. Lo mismo cabe decir si el contribuyente suministra dicha información en vía económica o contencioso-administrativa, pues la función de los Tribunales es revisar la actuación de la Administración, no comprobar o investigar los hechos imponibles declarados por los contribuyentes, y todo ello con independencia de que probablemente se utilizaría dicha confesión para confirmar la regularización de la Inspección.

Respecto de las operaciones no declaradas, es cierto que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 8 de mayo de 2008, caso *Ecotrade SpA*, y su antecedente la Sentencia *Collée*, de 27 de septiembre de 2007, ha dulcificado los requisitos para poder deducir las cuotas de IVA soportado, afirmando que «el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales»; pero en ambos casos, la intención fraudulenta o de ocultación no está presente en la situación de hecho analizada en cada una de las citadas sentencias, pues los Tribunales nacionales que remiten la cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, dan por sentado que estos incumplimientos formales no llevan aparejada ninguna intención defraudatoria; ahora bien, también hay que constatar que solo se goza de los beneficios fiscales cuando se cumplen todos los requisitos establecidos legalmente, siendo relevante al respecto la Sentencia de 21 de febrero de 2006 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (asunto C-255/02, *Hali-fax*), cuando afirma que la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario. Por ello, el derecho a la deducción del IVA soportado, en operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo no declaradas, no se genera de modo automático e incondicional en el propio período en que se devengue la operación, ya que los requisitos de contabilización, documentación y declaración son constitutivos del nacimiento del derecho.

La regularización tributaria va a suponer, necesariamente, que la Inspección tenga que acudir a la prueba indiciaria, que se admite si cumple una serie de requisitos:

- Que los indicios o hechos base estén plenamente acreditados y no se trate de meras sospechas. Al respecto cabe traer a colación la STC 174/1985, de 17 de diciembre, que declara: «Una prueba indiciaria ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados, pues no cabe evidentemente constituir certezas sobre la base de simples probabilidades».
- Que los indicios de culpabilidad sean varios y todos ellos dirigidos en la misma dirección. Esto permite la construcción de una prueba inequívoca y que, por consiguiente, constituya una prueba de cargo. Por ejemplo, la STS de 17 de noviembre de 1999 señala: «Así, esta Sala tiene declarado, como es exponente la Sentencia de 15 de noviembre de 1999, que los indicios, en términos generales, pueden llegar a enervar la presunción de inocencia que en principio ampara a toda persona acusada de un delito, pero la Jurisprudencia de esta Sala ha sido lógicamente rigurosa en la aceptación de dicha posibilidad para evitar que un derecho fundamental, como es el que tutela la verdad provisional de inocencia, quede en la práctica vacío de contenido. Uno de los requisitos que más insistentemente hemos dicho –SS. 16/10/1998, 26/1/1998 y 26/2/1998– debe reunir esta vía indirecta por la que cabe llegar a un pronunciamiento de culpabilidad, es el de la pluralidad de indicios. Fácilmente se alcanza la razón de tal insistencia. Un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que "indica" aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en la misma dirección, puede convertirse en una prueba inequívoca –y, en su caso, en prueba de cargo– en la medida que su conjunto

coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho-consecuencia" y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho».

- Que el análisis de los mismos y las conclusiones obtenidas de tal análisis respondan a criterios lógicos y no arbitrarios, conduciendo a la conclusión de culpabilidad de forma racional. Es decir, que de estos indicios fluya de manera natural, conforme a la lógica de las reglas de la experiencia humana, las consecuencias de la participación del acusado en el hecho delictivo. La STC 174/1985 declara que «de esos hechos que constituyen los indicios debe llegarse a través de un proceso mental y razonado y acorde con las reglas del criterio humano a considerar probados los hechos constitutivos de delito. Puede ocurrir que los mismos hechos probados permitan en hipótesis diversas conclusiones o se ofrezcan en el proceso interpretaciones distintas de los mismos. En este caso, el Tribunal debe tener en cuenta todas ellas y razonar por qué elige la que estima como conveniente».
- Que el órgano judicial explicita en la sentencia el razonamiento en virtud del cual llega a la conclusión partiendo de aquellos. Al respecto, la STC 229/1988, de 1 de diciembre, señala que «el órgano judicial debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha llegado a la conclusión de que el procesado realizó la conducta tipificada como delito, exigencia esta última que deriva también del artículo 120.3 de la Constitución española, según el cual las Sentencias deben ser siempre motivadas, y del artículo 24.1 de la propia Constitución, pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en derecho, ni habría manera de determinar si el proceso deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo».

Por último, serán exigibles intereses de demora desde el momento en que finalizó el período voluntario de declaración hasta el momento en que se practique la pertinente liquidación, tal y como han confirmado el TEAC en sus Resoluciones de 7 de noviembre de 2007 y 30 de enero de 2008, la Audiencia Nacional, en Sentencias de 29 de abril y 15 de septiembre de 2005 y 9 de marzo de 2007, así como el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de julio de 2007.

V. RÉGIMEN SANCIONADOR

Siguiendo con el esquema previamente establecido vamos a distinguir, por un lado, el régimen de infracciones y sanciones aplicable al supuesto de ventas no declaradas; por otro, el aplicable a las facturas falsas. Como ya dijimos, en caso de coexistencia habrá que coordinar ambos regímenes sancionados. Lógicamente, damos por sentado que en ambos supuestos hay culpa por parte del contribuyente.

A) Impuesto sobre Sociedades.

Si admitimos como gasto deducible las facturas falsas, el único motivo de regularización proviene del incremento de la base imponible producido por las ventas de chatarra no declaradas. La

infracción aplicable es la del artículo 191 de la Ley 58/2003, que se calificará, en su caso, a tenor del artículo 184 de la citada ley, tanto en función de la ocultación de datos a la Administración tributaria, como por constituir medio fraudulento, en concepto de anomalías sustanciales en la contabilidad, y se sancionará de acuerdo con los criterios de graduación y reducción de los artículos 187 y 188, respectivamente, de la Ley 58/2003.

B) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las ventas de chatarra no declaradas se van a sancionar en sede del adquirente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 170.dos.4.º de la Ley 37/1992, con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación (art. 171.uno.4.º), siendo esta infracción incompatible con la tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, tal y como dispone la disposición adicional tercera del Real Decreto 2063/2004; a la regularización de las facturas falsas se aplica la infracción del artículo 191 de la Ley 58/2003, utilizando como único criterio de calificación las referidas facturas falsas, lo que conlleva que la infracción por dejar de ingresar las cuotas de IVA sea grave o muy grave.

En los supuestos analizados no cabe imponer la infracción del artículo 201.3 de la Ley 58/2003, relativa al incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, cuando la infracción la hayamos calificado en función de las facturas falsas, por prohibirlo expresamente el artículo 184.2 de la citada Ley General Tributaria, lo cual es especialmente cierto cuando el contribuyente adquiere chatarra, pero que plantea serias dudas cuando se produce la entrega. Nos explicamos. Una vez iniciado el proceso productivo, el empresario chatarrero, compra y vende chatarra; cuando compra, se produce la inversión del sujeto pasivo y si la autofactura es falsa, no cabe imponer la infracción del artículo 201.3 porque la correspondiente a dejar de ingresar la hemos calificado en función de la falsedad de las referidas facturas; pero el citado empresario, también tendrá que entregar chatarra, y deberá hacerlo, a tenor del artículo 165.uno de la Ley 37/1992, emitiendo factura o justificante contable. Si este justificante contable es falso no cabe imponer la sanción del artículo 201, en aras del principio de tipicidad, ya que en dicho precepto solo se sanciona la expedición de facturas o documentos sustitutivos falsos; por el contrario, si la entrega de chatarra se efectúa emitiendo facturas con datos falsos o falseados, se deberá aplicar la sanción prevista en el artículo 201.3 de la referida Ley 58/2003, consistente en multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

Por último, un criterio sustentado en actas formalizadas por la Inspección y mantenido por Tribunales económicos es que en el supuesto de deducción de cuotas autorrepercutidas de IVA correspondientes a facturas de «truchas», si bien no procede la deducción de dichas cuotas, sí procedería la aplicación de sanciones por cuotas indebidas, aunque no así la aplicación del artículo 305 del Código Penal, ya que, aun existiendo dolo, en este caso no se ha producido perjuicio económico para el Tesoro.

ANEXO

Unas magnitudes y conceptos que se utilizarán en la aplicación del método.

- Ficha de fabricación: documento técnico que describe cada pieza de las fabricadas por la empresa, identificada por su referencia, en el que se hacen constar dimensiones, tolerancias, peso bruto del material empleado y peso neto de la pieza terminada, entre otras posibles características técnicas.
- *Mise à mille*: expresión francesa de la «puesta a mil» o peso de materia prima que es necesario aportar al proceso productivo para obtener mil unidades de peso del producto terminado. Magnitud de general empleo en la industria que va a servir de referencia para los fines del estudio.
- Pérdida de fuego: en la forja, el proceso productivo requiere el calentamiento del acero en hornos, produciéndose esta pérdida en forma de cascarilla que recubre la pieza tras su calentamiento y que debe ser eliminada. Suele ser de muy pequeña cuantía en comparación con el resto de chatarras generadas.
- Peso bruto: peso del formato de materia prima a partir del cual se fabrica cada pieza.
- Peso neto: peso de la pieza terminada.

En las empresas de estampación en frío, el proceso productivo es continuo, es decir, que cada pieza se va conformando a través de diferentes operaciones, en muchos casos sobre un fleje continuo de chapa que avanza sobre una línea de fabricación mientras va sufriendo diferentes transformaciones. Dado que en estos casos no existe una pieza individualizable de chapa que se pueda pesar para establecer el peso bruto, se necesitará hacerlo de manera teórica, para lo que es preciso conocer los siguientes significados:

- Peso específico del acero, expresado en g/mm^3 . Tiene una magnitud de 7,85.
- Paso: avance del fleje continuo de chapa por cada uno de los golpes de la prensa.
- Peso de avance de paso: peso teórico en gramos de la chapa que avanza en cada paso (espesor \times ancho \times paso \times 7,85).