



UNIVERSITAS *Miguel Hernández*

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Grado en Administración y Dirección de Empresas

FRAUDE FISCAL

TRABAJO FIN DE GRADO

CURSO 2017/2018

Autor/a: Manuel Torres Agulló

Tutor/a: Alejandro Sánchez Serrano

ÍNDICE

RESUMEN DEL TRABAJO.....	4
INTRODUCCIÓN.....	7
FRAUDE FISCAL. CONCEPTO. DIFERENCIA ENTRE EVASIÓN Y ELUSIÓN.....	9
ALGUNOS TIPOS DE FRAUDE FISCAL.....	12
CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA.....	14
DELITO FISCAL.....	18
FÓRMULAS JURÍDICAS PARA MATERIALIZAR EL FRAUDE FISCAL.....	21
REGULARIZACIÓN ORDINARIA DE LA SITUACIÓN FISCAL: DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS.....	27
REGULARIZACIÓN EXTRAORDINARIA DE LA SITUACIÓN FISCAL: LA AMNISTÍA FISCAL.....	28
AMNISTÍA FISCAL DE 2012.....	30
MEDIDAS TENDENTES A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	33
UN EJEMPLO DE FRAUDE: EL CASO NIKE Y EL CASO DE LIONEL MESSI.....	41

CONTEXTO ESPAÑOL E INTERNACIONAL DEL FRAUDE FISCAL.....	45
CONCLUSIÓN.....	48
BIBLIOGRAFÍA.....	51



RESUMEN

El tema de este trabajo está basado en el fraude fiscal, un hecho de mucha relevancia económica y social.

Empezamos con el concepto de fraude, que se trata de un engaño económico mediante la vulneración de una norma tributaria con el fin de reducir o evitar la carga fiscal. Hay que diferenciar entre fraude fiscal (se puede definir como una evasión ilegal, ya que existen tipos de evasión legal), evasión, elusión (utilizada por la planificación fiscal). Después repasamos algunos de los fraudes fiscales más utilizados (fraude en el IVA, fraude inmobiliario...).

Posteriormente hablamos del conflicto en la aplicación de la norma, que consta en la realización de ciertos actos (detallados en el artículo 15 de la LGT) con el fin de lograr un ahorro fiscal, su pretensión era la de luchar contra el fraude y complementar la normativa del fraude fiscal.

A continuación, introducimos el delito fiscal, que se considera como tal cuando se defrauda a Hacienda por un valor mayor de ciento veinte mil euros. Las penas por realizar el delito fiscal son prisión de uno a cinco años y multa económica.

Tras ello, presentamos las fórmulas jurídicas para materializar el fraude fiscal más famosas y utilizadas, para ello realizamos una breve introducción a los paraísos fiscales, que se tratan de territorios de nula o baja tributación y alta protección de datos. Pues bien las formas más utilizadas por grandes empresas para defraudar son: el sandwich holandés (que consiste en la creación de empresas en Holanda y un paraíso fiscal y primero trasladar los beneficios a la empresa holandesa y posteriormente a la empresa en el territorio de baja opacidad), sandwich doble irlandés (que aprovecha el bajo tipo de gravamen del IS irlandés y la facilidad de la legislación para mover beneficios a paraísos fiscales) y las SICAV (que se tratan de un tipo de sociedades que se aprovechan de un tipo de gravamen del 1% si cumplen una serie de requisitos, y algunas empresas para cumplir estos requisitos utilizan medios poco lícitos).

Después, observamos las dos formas por las que un contribuyente podría regularizar su situación fiscal, en primer lugar existe la regularización ordinaria, por la que el contribuyente podría realizar una declaración complementaria a la original y en segundo lugar se puede dar una regularización extraordinaria, una amnistía fiscal, para introducir el término hablamos de forma escueta de la economía sumergida. La amnistía fiscal debe ser puesta en marcha por el gobierno con el fin de que se declaren fortunas que no se habían declarado y así aumentar la recaudación, aunque sea a un tipo impositivo inferior al original (cabe destacar que para entender el contexto de realizar una amnistía fiscal, introducimos brevemente el concepto de economía sumergida), posteriormente realizamos un escueto repaso del caso de amnistía fiscal más reciente en nuestro país.

Para finalizar, mostramos las medidas tendentes a la lucha del fraude fiscal: el régimen sancionador, que se trata del proceso por el cual la Administración puede ejercer su potestad sancionadora, sanciones y recargos que puede imponer la Administración al contribuyente en ciertos casos, cuarentena fiscal (nuevo precepto en la ley de IRPF, por el que no pierden la condición de residente los contribuyentes que se trasladan a un lugar considerado como paraíso fiscal durante un determinado tiempo) y la educación fiscal para los jóvenes como medida de prevención de fraude. Seguimos con un ejemplo de la forma por la que defrauda una de las grandes multinacionales, Nike y una de las grandes figuras mundiales y española Lionel Messi. Finalmente repasamos el contexto del fraude en nuestro país y en el mundo.



INTRODUCCIÓN

Mi trabajo aborda el gran problema que supone el fraude fiscal para el sistema, es un problema común que afecta a todos los países, gobiernos y habitantes (ya que en teoría la calidad de vida de estos, empeoraría, porque la recaudación tributaria se utilizará en gasto público) ya sea en mayor o menor medida. El fraude es uno de los principales motivos por los que existe déficit público en las Administraciones Públicas, en el caso de España el fraude ha aumentado en la última década, después de la crisis económica, con motivo de la ocultación de rentas el Producto Interior Bruto ha disminuido.

Aparte de las consecuencias negativas que he mencionado del fraude, también existe el problema del descontento social, no solamente por el menor gasto en materias como educación, sanidad... sino en el sentimiento de injusticia que genera en el contribuyente que cumple con sus obligaciones fiscales, y no solamente eso porque al existir más ocultación y el estado disminuir sus ingresos, subirá los impuestos a los contribuyentes que cumplen con estos.

Pero existen diferentes tipos de fraude, de realizarlo, de castigos (según la cantidad defraudada, la persona jurídica o física que lo realiza...). Los casos de fraude generan en la mayoría de casos un escándalo público, ya que son multitud de personas o entidades conocidas las que lo realizan, desde la casa real, futbolistas, partidos políticos, periodistas...

El fraude es un gran problema actualmente, y lo va a seguir siendo, ya que no es fácil combatirlo e incluso se generan nuevos métodos para conseguirlo. En este trabajo definiremos el fraude y los conceptos relacionados, las formas que tiene el contribuyente de regularizar su situación, como la Administración intenta combatir el fraude, veremos un ejemplo actual de persona jurídica y persona física y el contexto del fraude en la actualidad. Posteriormente daré mi opinión sobre el fraude y algunas propuestas para combatirlo o mejorar la situación respecto al fraude y su repercusión en el déficit y en la sociedad.



FRAUDE FISCAL. CONCEPTO. DIFERENCIA ENTRE EVASIÓN Y ELUSIÓN

El fraude fiscal es un término muy escuchado últimamente por todos, pero no solo éste, también los conceptos de evasión fiscal y elusión fiscal, a veces estos conceptos son utilizados indistintamente de forma errónea, y aunque son fácilmente confundibles y pueden tener conexión entre ellos, no son lo mismo y no siempre constituyen infracciones tributarias.

Es por todo lo dicho en el apartado anterior que creo conveniente empezar delimitando estos conceptos, aunque todos ellos tienen en común y se basan en minimizar o eliminar la carga fiscal, aunque cada uno lo hará con unos mecanismos o procesos distintos y cada uno de estos mecanismos usados tendrá unas consecuencias legales.

Fraude fiscal (la premeditación): El fraude de ley se produce cuando se finge cumplir una norma pero en realidad se están utilizando métodos ilícitos para dar otro sentido a la ley, con el claro fin de salir beneficiados de uno u otro modo. De este modo, el fraude fiscal puede definirse como un tipo de evasión fiscal premeditada que normalmente persigue el beneficio económico. Se trata de una infracción administrativa que suele considerarse un delito cuando sobrepasa determinadas cantidades, se le conoce como "defraudación" y finalmente resulta en una disminución del ingreso percibido por la agencia tributaria.

El fraude fiscal es una práctica en la que es habitual la presentación de declaraciones y documentos falsos de manera deliberada. Es decir, se busca incumplir la normativa fiscal para pagar menos impuestos. La frontera es difusa con respecto a la evasión fiscal, ya que también es otra forma de incumplimiento consciente de la norma, que puede utilizar para su objetivo medios ilícitos, como el contrabando o el fraude. (EAE Business School ,2017).

Evasión fiscal (la ocultación): Cuando se habla de evasión fiscal (tax evasion) se hace referencia, en efecto, a un incumplimiento deliberado por distintos medios, aunque no siempre es así. Acogerse a otras fórmulas legales para poder pagar menos (economías de opción, planificación fiscal, etc.) podrían estar al filo de la ley (concepto de elusión) y acabar considerándose infracciones que incluso podrían llevar a penas de cárcel.

Ese incumplimiento de las obligaciones tributarias por sustraer la actividad al control fiscal hace que su conducta se considere una infracción punible. Así, el contribuyente pagará menos impuestos de los que le corresponde por ocultación de ingresos o información a la Hacienda Pública, ocultando la realidad de los hechos. Para ello, se vale de los errores o lagunas legales para actuar de forma malintencionadas. La evasión fiscal nada tiene que ver con la evasión de capitales, en este caso referido extraer divisas de un país sin contar con la autorización pertinente, una figura despenalizada en nuestro país. (EAE Business School, 2017).

La elusión fiscal (los vacíos legales): La elusión fiscal (tax avoidance) saca partido de los vacíos legales para conseguir la mínima carga fiscal, por lo que requiere actuar al límite de la legalidad con el fin de evitar o minimizar impuestos que en otro caso deberían pagarse. Por un lado, es la pieza clave de la planificación fiscal, pues se intentan aprovechar los recursos legales disponibles para obtener ventajas tributarias, en ocasiones evitando el hecho imponible o intentando dilatar su impacto en el tiempo. Así, en principio eludir es legal, pues se utilizan métodos legales para pagar menos impuestos, lo que no impide que sea perseguida.

La creación de una sociedad instrumental es un ejemplo típico por el que la Administración suele alegar elusión. De hecho, la transparencia fiscal internacional es un régimen fiscal de carácter obligatorio que trata de evitar la elusión mediante la interposición de una sociedad interpuesta en territorios con una estructura fiscal distinta a la española. (EAE Business School, 2017).

Por lo tanto la diferencia entre evasión y elusión fiscal se basa en la ilegalidad, de forma que la elusión trata de reducir o minimizar la carga fiscal de una forma poco ética o considerada amoral, pero que no viola la ley. En cambio, la evasión también trata de reducir, minimizar o reducir el pago de impuestos mediante métodos ilegales.

Tabla 1. Evasión y elusión

EVASIÓN →	Violación "directa" de la normativa	Tipificada en códigos penales.
ELUSIÓN →	Violación "indirecta" de la normativa	Maniobra al límite de la ley, es legal, pero perseguida.

Fuente: elaboración propia

ALGUNOS TIPOS DE FRAUDE FISCAL

Una característica del fraude fiscal es la ocultación de hechos económicos a la agencia tributaria.

Tipos de fraude recurrente:

- Fraude del IVA, hay diversas formas en la que los sujetos pasivos del impuesto ingenian formas para no pagarlo, una de las más usadas es la creación de facturas falsas, por la configuración de este impuesto es fácil solicitar devoluciones fraudulentas, ya sea reflejando menos impuestos de los reales o más gasto del real manifestado en el ejercicio. Las facturas falsas, representan compras que no se han producido, aumentando el gasto, aumentando así el IVA soportado y anulando el repercutido o incluso que sea superior a este y que el IVA te salga a devolver o a compensar para otro trimestre.
- Fraude de valores mobiliarios y otros activos financieros, eludir el pago de tributos que giran en torno a la titularidad, rendimientos y transmisión de un conjunto de bienes ya sean activos financieros, títulos, valores, etc.
- Fraude inmobiliario, que tiene por objeto evadir el pago de los tributos que recaen sobre la propiedad, disfrute, adquisición o transmisión de los bienes inmuebles. La forma de materializar este fraude es muy variada, desde simulación de contrato, ocultación de gravámenes (donde se oculta hipotecas....), delito de doble venta...
- Fraude en aduanas, declaración inferior al real de las mercancías o bienes que se pretenden trasladar de una frontera a otra, mediante falsificación, adulteración, sustitución o destrucción de documentos o la propia mercancía con el fin de pagar menos tributos o no pagarlos ante la autoridad aduanera.

Fraudes más populares entre los españoles:

Los distintos tipos de fraude más populares entre los españoles son los siguientes:

- No dar de alta a los trabajadores, es decir tener trabajadores sin contrato, forma parte de la economía sumergida(de la que hablaremos brevemente más adelante), el empresario que tiene trabajadores sin contrato no paga las cotizaciones sociales a la seguridad social, además no declara los rendimientos del trabajador.
- Empresas que actúan como tapadera, a la que trasladan los ingresos o gastos otras empresas reales, suelen estar situadas en un paraíso fiscal o país con un tipo impositivo muy bajo y alta privacidad de los datos.
- Ahorrarse el IVA, como hemos mencionado anteriormente, esta práctica también es muy recurrente en España, también el de no hacer factura, y pagar “en negro”, este fraude sería doble, en primer lugar Hacienda no ingresa IVA, y en segundo no se declararán los ingresos del sujeto que no presenta la factura, y así oculta rendimientos.
- Facturas falsas, ya mencionado anteriormente, para que se devuelva un IVA que nunca se pagó.
- Operaciones internacionales fraudulentas, que suelen estar involucradas con los paraísos fiscales.
- Ayudas y subvenciones que no corresponden al beneficiario, por ejemplo cobrar el paro mientras se está trabajando, cobrar pensiones sin que corresponda..
- Ocultación de capitales, suele ser especialmente recurrente en herencias o en alguno de los métodos mencionados anteriormente.

Blanqueo de dinero: El blanqueo de dinero es un tipo de fraude fiscal y procede de otro acto poco lícito anterior, el blanqueo de dinero es un método muy recurrente cuando el dinero negro de actividades ilícitas pueda aparecer como proveniente de actividades legales para que tenga libre circulación por el sistema financiero, por lo tanto el objetivo del blanqueo de dinero es reducir o eliminar el pago de impuestos, haciendo pasar el dinero ilegal a legal.

CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

Vamos a ver como regula la Ley General Tributaria el conflicto de aplicación de la norma, está regulado en el artículo 15, que fue modificado por última vez el 21 de septiembre de 2015.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora. (Boe.es, 2018)

Respecto al punto uno del artículo 15, más concretamente el apartado a, no se podría estandarizar lo que se considera notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, por lo que alguna figura debería intervenir para calificar lo que se considera en el apartado uno a del artículo 15. El ente o figura que intervendrá será la dirección general de tributos.

Quando uno de estos actos con las características mencionadas en el artículo uno se realicen con el fin de lograr un ahorro fiscal se generará un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El nacimiento de la figura de conflicto de aplicación en la norma surgió con los intensos debates que generaba la figura de fraude de ley en la LGT de 2003, su pretensión era ser un instrumento de lucha contra el fraude solventando algunos de los problemas de aplicación que generaba el fraude de ley.

Por lo tanto y en palabras de la STS de 30 de mayo de 2011, conforme a este tratamiento unitario la aplicación del artículo 15 Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) exige, en la actualidad, la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal.

Lo anterior significa que el conflicto no se produce en los casos de engaño o simulación, supuesto en el que se aplicará la regularización y, en su caso, las sanciones correspondientes (artículo 16 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003)). La diferencia de tratamiento ha de justificarse en que, en rigor, el fraude de ley y el negocio indirecto se identifican con la elusión fiscal, es decir, no se infringe la norma tributaria sino que simplemente se soslaya su aplicación. En tanto que la simulación se identifica con la evasión fiscal, vulnerándose la norma mediante ocultación. (Cuadrado Zuloaga, 2018)

Respecto al procedimiento que se verá iniciado cuando el órgano decida que concurren las circunstancias mencionadas en el artículo 15, la circunstancia se comunicará al interesado y éste tendrá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar pruebas que estime oportunas. Después de que el interesado presente alegaciones y aporte pruebas el informe deberá ser trasladado a la comisión consultiva, con el fin de que se emita el informe favorable. El plazo máximo para que este informe pueda ser emitido es de 3 meses desde que el informe llega a la comisión consultiva, este plazo puede verse ampliado un mes más a través de un acuerdo motivado de la comisión. El informe de la comisión es vinculante para la inspección, el informe no podrá ser recurridos o reclamados, pero se podrán recurrir o reclamar los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación.

Para que se pueda hablar de una conducta sancionable debe probarse la existencia de una "igualdad sustancial", la igualdad sustancial se trata según la de Juspedia (uno de los sitios de referencia sobre Derecho español). Es, por oposición a libertad e igualdad formales, el concepto introducido en el art. 9.2 de la Constitución según el cual los poderes públicos deben ocuparse en promover las condiciones o remover los obstáculos que se opongan a la realización efectiva de la libertad e igualdad. (Juspedia.es, 2018)

Cuando existe la igualdad sustancial, la infracción tributaria se tipificará de muy grave y la sanción será la siguiente (recogidas en el artículo 16 de la LGT):

- a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el primer supuesto
- b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el segundo supuesto
- c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el tercer supuesto
- d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el cuarto supuesto.

Lo que se desprende de las modificaciones que hemos comentado, es que se está otorgando en cierta medida poder legislativo a la Administración Tributaria quien, en busca de su propio interés, está creando una notable inseguridad jurídica dejando desnudo al contribuyente ante una situación de completa indefensión.

DELITO FISCAL

El delito fiscal se regula por el artículo 305 del código penal principalmente(aunque también aparece en otros artículos), dicho artículo dice lo siguiente El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. A mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. (Boe.es, 2018)

Para que un fraude fiscal se considere delito fiscal la cantidad defraudada debe superar los 120.000 euros y existir una intención de evitar el pago por parte del autor. Esta cantidad se refiere solamente a la deuda tributaria efectiva y no otros tipos de deuda como intereses de demora, recargos y sanciones. El órgano enjuiciador de la jurisdicción penal será quien defina qué deudas son consideradas deuda tributaria efectiva.

El delito fiscal se encuentra regulado en el código penal también en los siguientes artículos:

- Delito de defraudación de los presupuestos de las comunidades (art. 306 del CP.)
- Delito de defraudación a la Seguridad Social. (art. 307 del CP.)
- Fraude de subvenciones, desgravaciones o ayudas públicas. (art. 308 del CP.)
- Obtención indebida de fondos de los presupuestos de las Comunidades. (art. 309 del CP.)
- Delitos contables (art. 310 del CP.)

Respecto a las sanciones, la sanción penal sólo se podía aplicar a las personas físicas (hasta hace poco), pero cabe destacar que en 2010 se introdujo como tal la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el artículo 31 del código penal, en el cual se establece que la persona jurídica responderá penalmente en dos casos:

- Por los delitos cometidos en nombre o por cuenta de la persona jurídica, y en su provecho, por sus legales representantes y administradores de hecho o de derecho.
- Por los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la persona jurídica, por quienes, estando sometidos a la autoridad de sus legales representantes o administradores de hecho o de derecho, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.

La sanción administrativa la pueden recibir tanto personas físicas como personas jurídicas, es decir penalmente la sociedad no puede delinquir pero sí debe responder con carácter subsidiario. Respecto al castigo a personas físicas por delitos que se cometan contra la Hacienda Pública española (ya que existen más tipos de castigo dependiendo de la cantidad defraudada, de que se defraude a la UE, de que se defraude a la SS..) puede derivarse en el ingreso a prisión de 1 a 5 años, una multa que puede alcanzar hasta seis veces la cantidad defraudada y la pérdida del derecho a obtener beneficios fiscales y subvenciones de tres a seis años.

Cualquier otro procedimiento administrativo prescribe a los 4 años, pero si existe delito fiscal la prescripción se dará a los 5 años. En cambio si la cuantía de la cuota defraudada supera los 600.000 euros o se haya cometido en una organización o grupo criminal, la prescripción se dará a los 10 años.



Para finalizar, aclararé que el delito penal se trata de un “delito en blanco” ya que para ser interpretada y para que pueda penar actividades como delito recurre a otras ramas del derecho, en el caso del delito fiscal recurre a la rama del derecho tributario.

FÓRMULAS JURÍDICAS PARA MATERIALIZAR EL FRAUDE FISCAL

Son diversas las formas mediante las cuales se hace el fraude fiscal, hablaré de las más importantes y usadas de ellas. Cabe destacar que la mayoría de estas fórmulas para evitar o reducir la carga fiscal se realiza mediante los famosos paraísos fiscales, para empezar definiremos paraíso fiscal que según la RAE se define como “País o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior”. (Dle.rae.es, 2018)

La aparición de los paraísos fiscales data de los años sesenta, aunque comenzaron a ser relevantes y usarse en los años ochenta. La hacienda española cuenta con una lista de paraísos fiscales estaba configurada por 24 países, pero a medida que se han ido realizando convenios han salido de la lista 9 países, el último en hacerlo fue el sultanato de Omán en 2015. Por lo que la lista actual cuenta con 15 países, para la UE sólo 17 países están en su lista negra de paraísos fiscales publicada en 2017.

Lista negra de paraísos fiscales de la UE:

- Samoa EEUU
- Palau
- Bahrain
- Panamá
- Barbados
- Santa Lucia
- Granada
- Samoa
- Guam
- Trinidad y Tobago
- Corea del Sur
- Túnez
- Macao
- Emiratos Árabes Unidos
- Islas Marshall
- Mongolia
- Namibia

Los paraísos fiscales han atraído un número alto de inversores (en especial europeos) que intentan conseguir circunstancias tributarias más beneficiosas que la de sus países de residencia, obviamente los países de residencia de las personas físicas o jurídicas que intentan aprovecharse de la mejor situación fiscal.

Ahora hablaré de cómo muchas empresas utilizan las denominadas empresas offshore ubicadas en los paraísos fiscales mencionados anteriormente para materializar el fraude fiscal, la palabra “offshore” significa literalmente fuera de la costa, cuando hablamos de sociedades offshore y en términos legales hace referencia a una sociedad que es constituida fuera del país de residencia. A continuación comentaré algunas de los motivos por el cual muchas entidades deciden constituir una sociedad offshore:

- Las ventajosas tasas impositivas y otros beneficios fiscales que ofrecen los paraísos fiscales a las empresas.
- La creación de estas empresas tiene un bajo coste y su constitución es rápida.
- En la constitución no se pregunta ni la nacionalidad de los directivos ni de accionistas.
- Algunos paraísos fiscales no exigen presentación de cuentas anuales, esto significa que no existirían gastos ni en contabilidad ni en auditoría.
- Las empresas offshore están totalmente exentas del impuesto del IVA.
- No suele existir un registro público de nombres o datos personales de propietarios y accionistas.

Por lo tanto la confidencialidad que ofrecen los paraísos fiscales también juega un papel muy importante a la hora de defraudar. Cabe destacar que la existencia de una sociedad offshore en un paraíso fiscal no tiene el porqué indicar que haya existencia de un fraude fiscal o que estén actuando ilegalmente, puede que estén instaladas en un paraíso fiscal por cuestiones de comodidad y seguridad.

La constitución de estas sociedades se realiza a través de abogados especializados que están acreditados por la jurisdicción de los paraísos fiscales.

Como resumen sobre las sociedades offshore y paraísos fiscales, no es ilegal crear estas sociedades, como tampoco es ilegal tener capital en estos países pero sí se podría llegar a considerar como ilegal si el objetivo es ocultar patrimonio o la procedencia poco lícita de capital.

Hablaré ahora de dos de las técnicas de fraude fiscal más utilizadas por las empresas (como Nike, Uber..) se trata del sandwich irlandés-holandés, primero empezaré explicando en qué consiste el sandwich holandés y luego alguna variante más compleja.

-El sandwich Holandés: Se trata como ya he mencionado anteriormente de un mecanismo para eludir impuestos, una multinacional no residente en Holanda primero deberá contratar una firma de abogados holandesa para que representen a dicha empresa. Posteriormente la firma de abogados deberá llegar a un acuerdo con la empresa contratante, el bufete hablará con las autoridades de los Países Bajos y definirá la actividad de la empresa extranjera y su modelo de negocio, entonces la firma de abogados y el gobierno pactarán el tipo impositivo que se le impondrá a la empresa. El siguiente paso será la constitución de una empresa fantasma, la multinacional crea una empresa en Holanda y se compromete a ejercer su actividad económica, pero la realidad es que la empresa constituida en Holanda no lleva ninguna actividad, de ahí su nombre de empresa fantasma, lo que hace la multinacional es mandar todos los dividendos obtenidos del ejercicio a dicha empresa ubicada en Holanda. El

resultado es no pagar una tasa impositiva tan elevada como pagarían en otros países Europeos o Estados Unidos ya que la tasa impositiva Holandesa no supera el 3%. Para finalizar, los beneficios netos van a parar a una matriz de la empresa Holandesa situada en las Antillas Holandesas, aquí es donde se reparten entre directivos y accionistas. Gracias a esta fórmula los únicos impuestos que se pagan son los de la empresa holandesa y estos son muy bajos. Cabe destacar que es un método de evadir impuestos legal.

-El sandwich doble Irlandés: Este método se basa en aprovecharse no solo del bajo tipo impositivo sobre el impuesto de sociedades sino de la facilidad con la que su legislación permite el traspaso de los beneficios a territorios opacos de escasa o nula tributación. Uno de los procesos más utilizados se basa en la creación de dos empresas irlandesas, una de las dos empresas tendría sede en un paraíso fiscal que es la que tiene los derechos de la propiedad intelectual, la otra empresa irlandesa es la que vendería, pagando por los derechos a la empresa mencionada anteriormente. De este modo mediante el pago de derechos se transmitirán hacia la empresa radicada en el paraíso fiscal la mayoría de beneficios no tributan y si lo hacen lo hacen a un tipo muy bajo, excepto un pequeño porcentaje de beneficios que tributan en Irlanda al 12,5%.

Otra variante existente del sandwich Irlandés es metiendo a Holanda por enmedio con la mezcla del método anterior, ya que la ley irlandesa permite que el pago por derechos o royalties se encuentren exentos en el IS si se realizan a una empresa Europea, se suele crear una empresa en Holanda que cobre por royalties y después transferir los beneficios a otra sociedad radicada en un paraíso fiscal.

Así funcionaría el doble irlandés combinado con el sandwich holandés:

Figura 1. Funcionamiento del sandwich Holandés/ doble irlandés.



fuentes: europapress.es

-SICAV: Las SICAV se tratan de sociedades de inversión de capital variable (su capital inicial mínimo es de 2,4 millones y se encuentran reguladas por la CNMV), y se aprovechan de una situación fiscal favorable, ya que tributan sus beneficios al 1%, pero para poder conseguir este tipo impositivo tienen que conseguir 100 accionistas en un año. Pues bien el “fraude” en estas sociedades se realiza según la siguiente estructura: Primero alguien con una fortuna elevada quiere invertir, pues bien, en principio la forma en la que le sacaría mayor rendimiento a su patrimonio y pagaría menos impuestos es la SICAV, en principio es lo que un asesor fiscal le recomendaría. Pues bien, aquí es donde entran en el papel los llamados “socios de paja” o mariachis, ya que de los 100 accionistas que son necesarios para conseguir un tipo impositivo del 1% sólo uno de estos accionistas o muy pocos son propietarios de la mayor parte del capital y toma las decisiones de inversión, normalmente es un banco el que le consigue a la SICAV los mariachis, incluso los empleados del propio banco suelen figurar como Mariachis, estos Mariachis suelen tener cada uno una acción de un euro, ese euro no va a tener mucha trascendencia fiscal, cabe destacar que en otros países de la UE es más fácil que las SICAV se beneficien de un tipo impositivo más bajo, ya que no tienen el requisito de los 100 accionistas. Ha habido mucha polémica respecto a las SICAV y su supuesto fraude fiscal, hay quien defiende que las SICAV tienen transparencia ya que una vez al trimestre mandan un informe de sus inversiones a la CNMV y estos informes son públicos, otro argumento a favor de las SICAV es que la compraventa particular de acciones de esta, pagas los mismos impuestos que en cualquier otra compraventa de acciones. A pesar de esto la LGT tiene un apartado llamado “principio de calificación” que sirve para cubrir posibles vacíos legales, este apartado si lo aplicamos a las SICAV, estarían cometiendo fraude a hacienda ya que aunque sean capaces de demostrar que cumplen con el requisito de 100 accionistas, estos puede que no sean inversores reales (y sean mariachis) por lo que no estarían cumpliendo con los requisitos para tributar al 1%.

REGULARIZACIÓN ORDINARIA DE LA SITUACIÓN FISCAL: DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS

Hacienda permite subsanar los errores u omisiones que se hayan cometido en una declaración anterior que puede haber sido resultado de un ingreso inferior o una devolución superior habrán de regularizarse con la presentación de una declaración complementaria a la original. Cabe destacar que también se ha de regularizar mediante una declaración complementaria las pérdidas del derecho a reducciones o exenciones que se han aplicado en declaraciones anteriores.

La declaración complementaria se deberá realizar en el mismo formulario, es decir en el de la declaración original ya sea vía online(a veces la AEAT existe un apartado llamado modificación de declaración o en formato físico. En algunos impuestos si el perjudicado es el contribuyente deberá realizar un escrito dirigido a la administración tributaria, donde adjunte pruebas y se pida una resolución a favor del contribuyente.

La declaración complementaria debería presentarse dentro del plazo que está establecido para cada impuesto. Si se presenta más tarde, se considerará extemporánea. Si se ha hecho espontáneamente(es decir sin requerimiento de hacienda), no conllevará sanción, pero sí unos recargos, a los que posteriormente nos referiremos.

REGULARIZACIÓN EXTRAORDINARIA DE LA SITUACIÓN FISCAL: AMNISTÍA FISCAL

Para comprender el concepto de amnistía tributaria es necesario mencionar (al menos de manera breve) el significado de economía sumergida, la economía sumergida es muy habitual en nuestro país, hace referencia a la actividad económica que escapa del control de la Administración tributaria. La economía sumergida se podría estimar mediante la fórmula de multiplicar el volumen oculto de actividad económica por el tipo impositivo medio. Según el informe del economista Friederich Schneider en 2015, la economía sumergida en España representa el 18% del PIB, ha ido descendiendo en los últimos 10 años, ya que en 2005 representaba el 21% del PIB. Cabe destacar que España se encuentra el país número 14, en el ranking de países Europeos con más economía sumergida.

La amnistía fiscal según la economipedia se puede definir como “la condonación generalizada de obligaciones tributarias y de fraude fiscal de ejercicios anteriores a cambio de un pequeño porcentaje del capital declarado. En general, la amnistía fiscal se realiza por parte de los gobiernos cada cierto tiempo con el ánimo de regularizar activos que se encuentran fuera del alcance de las administraciones públicas, generalmente en otros países, y en rentas y bienes procedentes de la economía sumergida.” (Jorge Pedrosa, 2018)

En materia tributaria la amnistía no tiene una definición exacta, comprenden una serie de medidas tributarias que se podrían considerar beneficio tributario.

La condonación de las obligaciones tributarias mencionada anteriormente puede ser total o parcial, también se puede dar su fraccionamiento, su aplazamiento o incluso ambos a la vez. Así como rebajas en la deuda o incluso a veces perdón de sanciones administrativas no pecuniarias.

La amnistía fiscal se suele realizar en ciclos alcistas de la economía, ya que existe menos temor de que los poderes públicos se encarguen del fraude fiscal y en los ciclos de recesión económica cuando el indulto de ciertas obligaciones fiscales y el ingreso de otras, ayuda a reducir el déficit del estado.

Ventajas amnistía fiscal:

- Conseguir repatriar dinero al país que la realiza, uno de los objetivos que persigue la realización de la amnistía fiscal es devolver al país dinero negro(no declarado) desde paraísos fiscales u otros puntos.
- Mejorar la riqueza y reducir el déficit económico, es otro argumento a favor, por eso se suele realizar en momentos de crisis(cuando se aplicó la amnistía fiscal en España, el escenario español era el de una financiación del estado pésima y déficit en niveles muy altos), para aumentar el producto interior bruto.
- Reactivar la economía y las empresas, ya que con la vuelta de capital a España se podría revitalizar la actividad de ciertos sectores(en España en especial el sector de la construcción o el inmobiliario).
- Reducir la tasa de paro, si se reactiva la actividad empresarial como he mencionado en el punto anterior, en teoría se incentiva el empleo.
- Salen a la luz grandes fortunas, se desvelan datos sobre bienes de alto valor y sus contribuyentes, esto es una útil herramienta para hacienda ya que ayuda en futuras investigaciones de delito fiscal

Desventajas amnistía fiscal:

- Agravio comparativo, el hecho de perdonar delitos(y que sea a un tipo más reducido y sin sanciones) es muy injusto para los ciudadanos que cumplen sus obligaciones tributarias.
- Atenta contra el principio de igualdad tributaria, por el tipo impositivo a pagar por los amnistiados, ya que por ejemplo en materia de IRPF en España los contribuyentes pueden llegar a pagar tipos del 52%, mientras que los amnistiados de la última amnistía en nuestro país pagaron un tipo del 10%.
- Es ineficaz en la lucha contra el fraude, ya que muestra la ineficacia de las medidas contra el fraude.
- Es un precedente, puede incentivar el fraude, porque los contribuyentes ven la “injusticia” e “impunidad” que la amnistía muestra con los contribuyentes y un tipo impositivo mucho más favorable.
- El rechazo popular y la división política que genera.

AMNISTÍA FISCAL DE 2012

El caso más reciente de amnistía fiscal realizado en España fue el propuesto por el gobierno en 2012 en la cual se planteaba que los defraudadores de impuestos podrían regularizar su situación con un tipo impositivo del 10%(sin aplicación de recargos y sanciones penales o administrativas), el gobierno con esta amnistía fiscal practicada pretendía reducir el déficit. El gobierno esperaba recaudar unos 2500 millones de euros, lo que supondría que saldría a la luz dinero negro y otros bienes que no se han declarado por valor de 25000 millones de euros.

Los sujetos que se podrían beneficiar de esta amnistía fiscal eran tanto personas físicas como personas jurídicas, podían acogerse a esta amnistía los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o sobre el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Otra característica de esta amnistía fiscal es que no se conocerá quien se acoja a ella, en el Real Decreto Ley de del 12/2012 de 30 de marzo "los datos relativos a la declaración tributaria especial obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado".

Finalmente de la amnistía fiscal que se realizó en 2012 supuso unos ingresos de 1.192 millones de euros (menos de la mitad de lo que el gobierno esperaba), mostró bienes y derechos valorados en 40.000 millones de euros. El proceso duró 5 meses, desde abril hasta septiembre.

El 98% de las declaraciones correspondían a personas físicas y el otro 2% a personas jurídicas.

Esta amnistía fiscal fue finalmente declarada como nula por el tribunal constitucional en 2017, ya que estaba considerada contraria a la constitución y el otro argumento que se utilizó para anular la amnistía fiscal fue que la medida no luchó contra el fraude fiscal, se aprovechó de él, ante una situación de crisis económica. En realidad esta sentencia no tendría ningún efecto práctico ya que las personas que se acogieron a esta amnistía fiscal ya tienen su situación fiscal regularizada.

Algunos de los motivos de la controversia de esta amnistía fiscal son los siguientes:

-La injusticia, no es justo que el que declara voluntariamente y en los plazos establecidos pague más que el que ocultó patrimonio, que en la mayoría de casos son casos de corrupción o fraude fiscal, este es el argumento principal contra las amnistías fiscales.

-Son más un instrumento político que un instrumento fiscal.

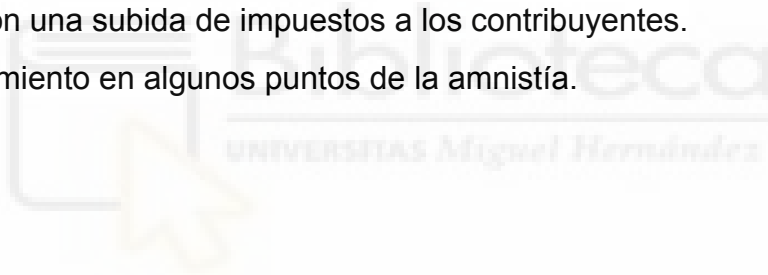
-Va en contra del principio de la constitución de igualdad de todos ante la ley.

-La influencia política en la amnistía, ya que muchos de los que la recibieron eran miembros del partido que gobernaba en el momento, por lo que se podría llegar a la conclusión que muchos políticos legislan por su propio interés.

-A la amnistía de 2012 se le llamó regularización cuando no exigía recargos, intereses..

-Coincidió con una subida de impuestos a los contribuyentes.

-Mal planteamiento en algunos puntos de la amnistía.



MEDIDAS TENDENTES A LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Las medidas contra el fraude fiscal por parte de la Hacienda pública son varias, ya que es un problema muy relevante (y más aún en nuestro país), independientemente del partido político que gobierne en el momento, siempre será una de sus prioridades, las medidas contra el fraude se están actualizando periódicamente, pero algunas propuestas no vienen solo de la propia hacienda.

En la siguiente imagen podemos ver un esquema extraído de Hacienda, con sus planes contra el fraude:

Figura 2. Planes y medidas de lucha contra el fraude.



Fuente: <http://www.hacienda.gob.es>

Régimen sancionador: Es el que suelen aplicar las Haciendas públicas para aplicar su potestad sancionadora, la aplicación de esta potestad debe realizarse mediante un proceso regulado normativamente, este es regulado por la ley 40/2015.

Los principios del Derecho penal más importantes que han servido para moldear el Derecho administrativo sancionador son:

- Principios de legalidad y tipicidad, se tratan de principios de aplicación plena en cuanto a las sanciones e infracciones.
- Principio de irretroactividad, sólo se aplica a las disposiciones sancionadoras no favorables.
- Principio de proporcionalidad.
- Principio de responsabilidad, en el caso del Derecho administrativo también incluye a las personas jurídicas.
- Principio de prescripción, que afecta al propio procedimiento sancionador y infracciones y sanciones.
- Principio non bis in idem, que se basa en que nadie puede ser castigado dos veces por los mismos hechos.

Principios importantes del propio procedimiento sancionador:

-Principio de transparencia: Los interesados tienen derecho a conocer su estado de tramitación y a acceder y obtener copias de los documentos contenidos en el mismo. Asimismo, y con anterioridad al trámite de audiencia, los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos que estimen convenientes.(Guíasjuridicas.wolterskluwer.es,2018)

-Posibilidad de reconocimiento y pago voluntario, si una vez iniciado el procedimiento sancionador, el infractor reconoce los hechos por los que se ha iniciado dicho procedimiento, y acepta la sanción correspondiente.

-Órgano no prevenido.

-Principio de preinscripción, si la infracción se considera como prescrita se finalizará el procedimiento sancionador que esté abierto en ese momento.

Fases del procedimiento sancionador:

1) Actuaciones previas: Tiene un carácter preliminar y su objetivo es determinar si concurren circunstancias para iniciar el procedimiento. Serán realizadas por órganos que tengan facultades de inspección, averiguación e inspección o por la persona que el órgano competente determine.

2)Iniciación: Siempre se iniciarán por el órgano competente, pero existen cuatro formas distintas de que se inicien:

-Propia iniciativa, el órgano competente es consciente y tiene pruebas de que existen hechos o conductas que constituyen infracción y se inicia el procedimiento sancionador.

-Orden superior, orden emitida por un órgano superior, en la que se dicta la/s persona responsable y los hechos que ha cometido.

-Petición razonada, se trata de una propuesta consolidada por un órgano que no tiene autoridad para iniciar el procedimiento sancionador, en esta propuesta se incluye la persona y los actos que ha realizado esta.

-Denuncia, cualquier persona pone en conocimiento de un órgano administrativo la existencia de un hecho que constituye infracción administrativa.

3)Instrucción: En esta etapa tienen lugar las alegaciones y se comprueban los hechos. Los interesados dispondrán de un plazo de 15 días para presentar pruebas.

Los trámites que se realizan durante la fase de instrucción son los siguientes:

-Trámite de alegaciones.

-Trámite de prueba.

-Trámite de informe.

-Participación de los ciudadanos.

4)Resolución: El órgano dictará resolución con los motivos de esta y se responderán las cuestiones planteadas por el procedimiento y por los interesados. Las resoluciones que pongan fin a la vía administrativa, serán ejecutivas y no pueden ser objeto de recurso y las resoluciones que no pongan fin a la vía administrativa no serán ejecutivas.

El reglamento del Procedimiento Sancionador establece que para los casos de infracciones leves existe un procedimiento simplificado.

Sanciones y recargos de la AEAT: La AEAT puede imponer este castigo al contribuyente en los siguientes casos:

- Presentación de declaración fuera de plazo.
- No presentación de liquidaciones tributarias.
- Diferencias entre declaración presentada y liquidación efectuada por la AEAT.
- Errores en las declaraciones presentadas.
- Fraude en declaraciones presentadas.
- Omisiones o errores en los datos de declaraciones informativas.

Interés de demora: Se aplica como resultado de un pago fuera de plazo o la presentación de una autoliquidación. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo, y este será el interés legal del dinero vigente incrementado en un 25%.

Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo: Si el obligado tributario presenta la declaración fuera de plazo, pero sin que la Administración se lo requiera, los recargos serán los siguientes:

Tabla 2. Recargos por declaración fuera de plazo sin requerimiento de la Administración

RETRASO	RECARGO
Hasta 3 meses	5%
Desde 3 meses a 6 meses	10%
Desde 6 meses a 12 meses	15%
Superior a 12 meses	20% + intereses de demora

Fuente: elaboración propia.

Estos recargos pueden verse reducidos según el artículo 27.5 de la LGT cuando el ingreso se realice en los plazos indicados en la notificación con la liquidación provisional recibida.

Recargos del período ejecutivo: Que se devengarán con el inicio de dicho período, y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, existen tres tipos:

1. Recargo del 5%, cuando se satisfaga la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio.
2. Recargo de apremio reducido del 10% cuando se satisfaga la deuda en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto.
3. Recargo de apremio ordinario (es el único de los 3 tipos compatible con los intereses de demora) del 20%, cuando no concurren las circunstancias anteriores.

Cuarentena fiscal: Se trata de un precepto en la Ley del IRPF, que afecta a los contribuyentes físicos que tengan nacionalidad española y que su nueva residencia vaya a ser un país considerado como paraíso fiscal por la Agencia Tributaria. La definición de cuarentena fiscal es la siguiente:

“No pierden la condición de residentes fiscales en territorio español las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Dicho contribuyente continuará tributando por el IRPF durante el período impositivo en el que se efectuó el cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes. Posibles situaciones de doble imposición.”
(Ramonycajalabogados.com, 2018)

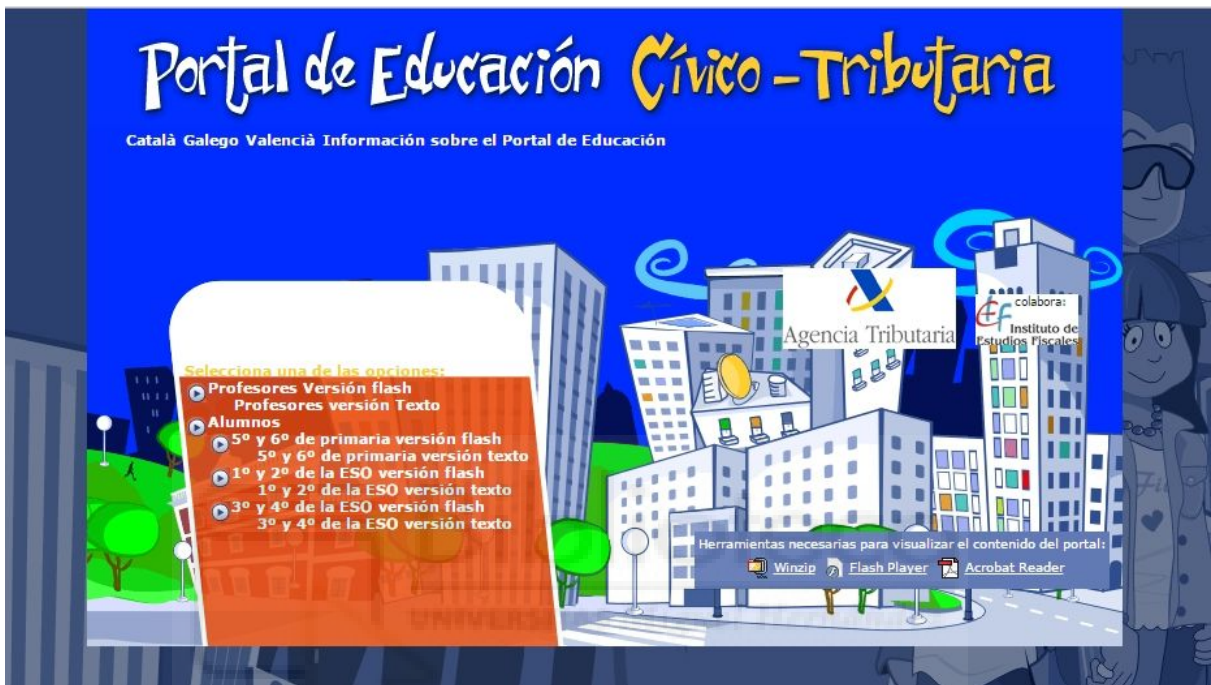
Esta regla no se aplica para los residentes del Principado de Andorra si acreditan su condición de trabajadores asalariados.

Penas por fraude fiscal: Por fraude existen penas de prisión de 1 a 6 años y multa, también existe la prohibición a obtener subvenciones, ayudas públicas o beneficios fiscales de 3 a 8 años, si el fraude fuese de subvenciones, solamente existe pena de prisión de 1 a 5 años y multa.

Educación fiscal: No se trata de una medida contra el fraude fiscal existente, se trata de una forma de prevenir el fraude. Podría ser una manera efectiva de concienciar a los jóvenes de cumplir con su obligación tributaria futura, y enseñar valores como la solidaridad y evitar valores como el egoísmo. Ya que existe un sistema educativo para educación vial, salud, educación sexual.. podría existir la educación fiscal en nuestras aulas. En el estado español no se había considerado hasta hace poco, la Administración Tributaria apoya la implantación de una educación fiscal y pretende que esta de una gran información, pero sin ser compleja, para su correcto entendimiento y transmitir valores de lo que es ético, legal y el compromiso con la Administración Tributaria.

En la página de la AEAT existe un apartado llamado educación con extenso contenido en materia de educación fiscal, tanto para profesores como alumnos.

Figura 3. Portal cívico de educación tributaria.



Fuente: Agencia Tributaria.

También existen juegos interactivos para hacer más atractivo, visual e incluso que los jóvenes lo entiendan y retengan mejor.

Figura 3.1. Portal cívico de educación tributaria.



Fuente: Agencia Tributaria.

En materia de educación tributaria otros países han puesto en práctica diversos programas, algunos con programas intermitentes y otros de forma continua, otros por la Administración y otros con la colaboración del Ministerio de Educación...

Por todo el mundo se aplican programas de educación fiscal, ya sea en Europa, América del Norte, América Latina y también en algunos países orientales como Japón.

La medición de los resultados de la educación fiscal es difícil, se suele medir con encuestas y estudios de opinión y así obtener la satisfacción obtenida por profesores, personal de Hacienda involucrado e incluso alumno.

UNOS EJEMPLOS DE FRAUDE: EL CASO NIKE Y EL CASO DE MESSI

Usaré los casos de Nike y de Lionel Messi ya que están siendo investigado desde hace poco y son unos de los casos más recientes e importantes de fraude fiscal de los últimos años, tanto por el volumen defraudado, por la forma de fraude que también me parece muy interesante.

La investigación abierta a Nike esta investigación, que ha recibido el nombre de «papeles del paraíso». Los paradise papers, Se tratan de una investigación realizada por el Consorcio Internacional de Periodismo de Investigación (ICIJ), fue realizada por 382 periodistas de casi 100 medios de comunicación que analizaron más de 13 millones de documentos de «territorios opacos». También incluía a otras empresas importantes como Apple.

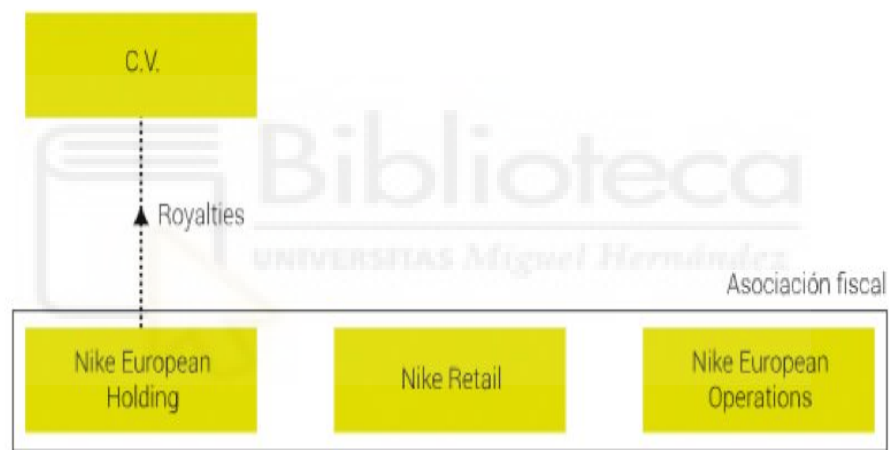
Se basa en una filtración múltiple de 13,4 millones de documentos provenientes de dos grandes estudios jurídicos dedicados a proveer servicios offshore. Los millones de documentos que conforman los Paradise Papers exponen cómo multinacionales, millonarios, celebridades y financistas ocultaron activos y movieron fortunas lejos de los controles tributarios. Nike usaba hasta hace poco una estructura más sencilla para el pago de impuestos, el sándwich holandés por lo que Nike usaba una sociedad en ese país, allí es donde va a parar el dinero del resto de Europa, y desde la empresa Holandesa se ha estado desviando los beneficios a Bermudas, a través del pago de royalties, ya que es en Bermudas donde Nike tiene registrados los derechos de su logo (cabe destacar que en Bermudas, Nike no cuenta ni con oficina ni con trabajadores, y ha acumulado unos 5.600 millones de euros. Durante este período el beneficio después de impuestos de Nike aumentó hasta un 55%, pero en 2014, el acuerdo con las autoridades holandesas llegó a su fin, y Nike buscó una nueva forma de minimizar el pago de impuestos.

El esquema actual de Nike se basa en 2 empresas holandesas que reciben beneficios de toda Europa, estas tienen beneficios abultados y junto a una tercera (Nike European Holding) forma una “asociación fiscal”, por la cual las dos empresas mencionadas en primer lugar transmiten sus beneficios a Nike

European Holding, que acumula grandes pérdidas, y por ello no tiene que pagar impuestos. Finalmente Nike European Holding manda los beneficios a el último agente del entramado, Nike innovate CV, las CV según la ley Holandesa deberán tributar en su país correspondiente, y desde el país correspondiente no se grava a las CV ya que las consideran empresas tributables en Holanda. Así Nike elude el pago de impuestos, cabe destacar que Uber y Apple también utilizan este entramado.

Figura 4. La nueva estructura de Nike.

La nueva estructura de Nike



Fuente: elconfidencial

Otro ejemplo de fraude fiscal y delito, es el famoso caso del jugador del Barcelona Lionel Messi, fueron condenados él y su padre en el año 2017 por delito fiscal a 21 meses de prisión, defraudaron unos 4 millones de euros a la Administración al no tributar en España los ingresos por derecho de imagen, el tribunal condenó el caso de Messi como de “extrema gravedad” y no acepta el argumento de Messi, de que él sólo se dedicaba a jugar al fútbol y no tenía conciencia sobre que sus abogados (a los que encargó su gestión fiscal) estaban realizando fraude para obtener más beneficios. Por lo tanto el tribunal mantiene que Messi tenía conciencia sobre que quizás se estuviese realizando un fraude, pero decidió ignorarlo. El fraude y condena por delito fiscal se realizó de la siguiente forma:

1. Messi omite en sus declaraciones de la renta de 2007, 2008 y 2009 los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen.
2. Estrategia creada desde 2005, en la cual se cedían los derechos de imagen de Messi a sociedades radicadas en paraísos fiscales (Belice y Uruguay)
3. Formalización de contratos con las sociedades mencionadas en el apartado 2 y otras radicadas en países que tenían vigentes convenios de doble imposición (Inglaterra y Suiza).
4. De esta forma los ingresos no pasaban en ningún momento por la Administración española.

El caso sigue abierto, pero la fiscalía aceptó que Messi pague una multa de 500.000 euros para evitar entrar en prisión. Como norma general, las penas de prisión inferiores a dos años quedan suspensas cuando se trata de la primera condena. Se considera que Messi ha abonado la cantidad necesaria en concepto de responsabilidad civil.

Ahora brevemente, mostraré las diferencias y similitudes del caso de delito fiscal de Messi con otro de los más famosos y actuales de España, el del otro futbolista y rival Cristiano Ronaldo.

-Cristiano simuló ceder sus derechos de imagen a una sociedad situada en las Islas Vírgenes Británicas y de la que era él su único socio, y dicha sociedad cedió los derechos de imagen a una ubicada en Irlanda.

-La Fiscalía asegura que Cristiano y su incumplimiento de las obligaciones tributarias era “consciente” y “voluntario”.

-El caso de Cristiano aún no tiene sentencia firme, pero en el caso de que la tuviese podría ser mayor que la de Messi por la mayor cantidad defraudada (un total estimado de 14,7 millones cabe destacar que ahora con su salida a Italia, parece que Cristiano solo deberá pagar una multa económica).

-El lenguaje utilizado por la Fiscalía en ambos casos era muy similar.

-En ambos casos la abogacía del estado fue dura.

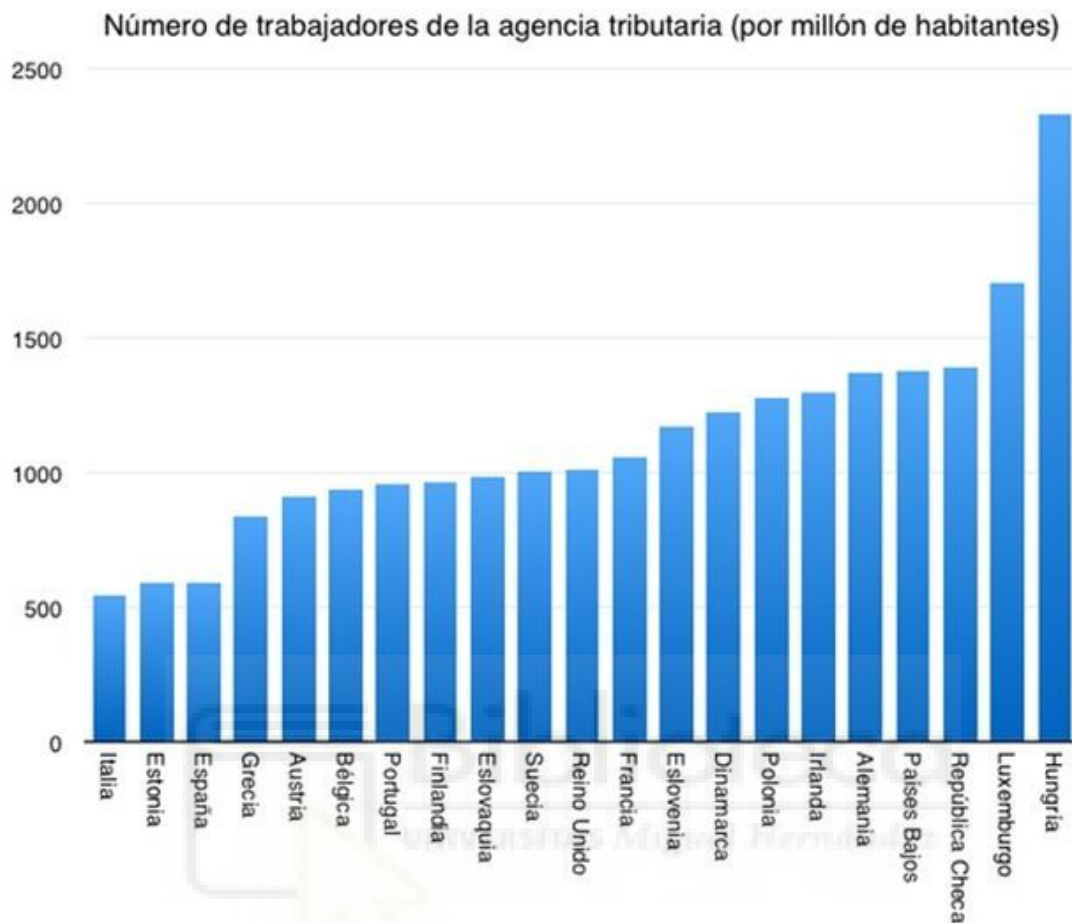


CONTEXTO ESPAÑOL E INTERNACIONAL DEL FRAUDE FISCAL

Contexto actual del fraude fiscal en España: En 2018 los estudios más recientes calculan que en España la economía sumergida es superior al 20% y que el fraude se sitúa entre un 5% y un 6%, esto hace un total aproximado del 26% de ingresos que no se declaran, y por lo tanto el estado no lo ingresa. Estos datos son superiores a la media de países que forman la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), en España no existen investigaciones oficiales respecto a estas cifras, lo que sí existen son investigaciones realizadas en el ámbito universitario que se han intentado aproximar a realidades difíciles de abordar, estas dos cifras equivalen aproximadamente a un 6% del PIB, que se tratan de unos 70.000 millones de euros, que alejan a España de la media de ingresos públicos, y que por lo tanto privan a los españoles de tener unos servicios públicos de mayor calidad. En España, según la OCDE se sitúa entre los países que menos presupuesto destinan a recaudar impuestos, por lo tanto España cuenta con menos empleados en la Hacienda Pública para luchar contra el fraude.

En el siguiente gráfico podemos observar como España es de los países Europeos con menos trabajadores en la Administración.

Gráfico 1. Número de trabajadores de la Agencia Tributaria en Europa.



Fuente: Eldiario.es

Según la AEAT, el impuesto sobre el que más fraude fiscal se realiza, se trata del IVA, debido a la dificultad para armonizarlo en territorios extranjeros en los que se encuentran sujetos pasivos españoles. Cabe destacar, que la mayor parte del fraude fiscal realizado en nuestro país, proviene en su mayor parte por grandes fortunas.

Contexto Internacional: La Unión Europea cuenta con la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), que es el principal organismo para combatir estas actividades, este realiza interrogatorios e inspecciones, emite recomendaciones sobre las acciones que deben llevar a cabo los gobiernos implicados y las supervisa. Según Oxfam los países en desarrollo pierden unos 100.000 millones de dólares por abusos fiscales, en cabeza de los países con un mayor porcentaje de fraude fiscal se encuentra Estados Unidos con una gran diferencia, ya que los contribuyentes esconden a Hacienda unos 300.000 millones de dólares, debido a la gran facilidad con la que las empresas pueden esconder su fortuna. En segundo lugar se encuentra Bolivia, que el fraude supone un 66% de su PIB. Rusia se encuentra en tercer lugar, es común el fraude en empresas públicas y privadas. Por delante de España hay países como Reino Unido, Alemania, Francia, Japón...



CONCLUSIÓN

Como hemos visto a lo largo del trabajo realizado, el fraude es un tema de vital importancia para todos (por todos los motivos mencionados durante todo el trabajo). Voy a empezar exponiendo los aspectos negativos del fraude y su trato en España, y posteriormente hablaré de algunas propuestas personales para mejorar la situación actual.

Lo preocupante respecto al tema es la facilidad con la que los defraudadores evitan los impuestos, y no solo esto, también lo normalizado que está defraudar en ciertos impuestos y en empresas y personas físicas con una elevada capacidad económica.

Otro problema es, la baja cantidad destinada por parte de Hacienda para detectar el fraude, que en nuestro país tiene una cantidad elevada. Por otra parte, en los procesos por fraude fiscal suelen ser muy largos, y muchos abogados defensores de los defraudadores optan por retrasar los procedimientos hasta que el delito prescriba (sin embargo en el momento en que se procede a investigar delitos fiscales con Hacienda o la administración procede a demandar e iniciar un juicio, el plazo se congela y deja de computar), esto resulta un problema, ya que en ocasiones defraudadores han escapado impunes. Por último, mencionar otra vez todo el impacto económico y social que tiene la recaudación de impuestos y el fraude.

En mi opinión, Hacienda debería tomar algunas medidas evidentes en este tema tan serio por todas sus consecuencias. Además, a medida que vaya existiendo más fraude, también crecerá este exponencialmente, ya que por una parte se normaliza defraudar (ya sea con un castigo no muy elevado o incluso sin este) y la incitación a defraudar también por parte del contribuyente que tiene regularizada su situación fiscal y puede sentir indignación e injusticia. Por

todo esto, propondré algunas medidas para mejorar la situación en nuestro país.

-Destinar más recursos a la lucha contra el fraude fiscal y su investigación, probablemente la recaudación se incrementará más que el gasto en investigación y prevención.

- Centrarse en las grandes empresas y las grandes fortunas.

-Llegar a acuerdos y coordinarse (aún más) con otros países y organizaciones para combatir los paraísos fiscales.

-Investigación de las cuentas en Suiza (ya que se trata de un país muy recurrente al cual residentes españoles llevan capital)

-Aumentar el número de inspectores en la lucha contra el fraude.

-Lograr de alguna forma que el proceso del régimen sancionador sea más escueto o modificar las prescripciones de los casos, para evitar que delitos fiscales puedan prescribir con impunidad.

-Armonización fiscal en la Unión Europea.

-Eliminación de la SICAV o reforma de su legislación, intentando solventar el tema de los mariachis, aumentado el tipo del IS...

-Dar mucha más importancia a la educación fiscal, ya que es una medida de prevención de fraude muy buena. Gobierno y Administración deberían trabajar juntos para fomentarla.

-Aprovechar el avance de la tecnología para controlar a los contribuyentes, con creación de programas que ayuden a encontrar discrepancias entre declaraciones, presentación de más modelos online...

-Más medidas informativas sobre sus obligaciones tributarias y facilitar a los contribuyentes tutoriales y ayudas para realizar más fácilmente sus declaraciones.

Respecto al tema de la amnistía fiscal, creo que sí que podría seguirse aplicando (pese a la controversia del tema), pero que debería hacerse una gran remodelación para que esta resulte más “justa”, por ejemplo, no un tipo de gravamen general (y desde luego, no uno tan bajo), algún tipo de castigo quizás y por último, que no exista tanta confidencialidad con los contribuyentes que se han acogido a esta.

Todas estas proposiciones creo que quizás podrían ayudar a solventar algunos de los problemas de recaudación en España, aunque algunas son medidas realmente difíciles en la práctica. Pero como bien se dice, Hacienda somos todos y es el deber de todos contribuir y ayudar a crear una sociedad más justa. Aunque el problema del fraude fiscal sea uno de los más difíciles de erradicar y conviviremos con él un tiempo.



BIBLIOGRAFÍA

-Marciano S. Godoy: Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias.

-Hinojosa Torralvo, Juan José y Luque Mateo, Miguel Angel: Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal.

-Agencia Tributaria (2005): "Plan de prevención del fraude fiscal". En http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Companias/Plan_de_preencion_del_fraude/ppff.pdf.

-EAE Business School. (2017). ¿Son lo mismo el fraude, la elusión y la evasión de impuestos?. 02/05/2018, de EAE Business School Sitio web: <https://www.eaprogramas.es/internacionalizacion/son-lo-mismo-el-fraude-la-elusion-y-la-evasion-de-impuestos>

-www.eae.es

-Boe.es. (2018). *BOE.es - Documento consolidado BOE-A-2003-23186*. [online] Available at: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> [Accessed 31 May 2018].

- Juspedia.es. (2018). Una fuente de información jurídica para estudiantes de la Facultad de Derecho - UNED.. [online] Available at: <https://juspedia.es/uned/administrativo-3/54-glosario/1485-igualdad-sustancial> [Accessed 5 Jun. 2018].

-<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>

-www.boe.es

-Dle.rae.es. (2018). [online] Available at: <http://dle.rae.es/?id=Rqpkdjg> [Accessed 5 Jul. 2018].

-europapress.es. (2018). El doble irlandés o cómo evitar pagar impuestos en España.[online]Available:

<http://www.europapress.es/economia/noticia-doble-irlandes-evitar-pagar-impuestos-espana-20160413091209.html> [Accessed 10 Jul. 2018].

-Jorge Pedrosa, S. (2018). *Amnistía fiscal*. [online] Economipedia. Available at: <http://economipedia.com/definiciones/amnistia-fiscal.html> [Accessed 26 Jul. 2018].

-<https://www.agenciatributaria.es/>

-Ramonycajalabogados.com. (2018). [online] Available at: http://www.ramonycajalabogados.com/wp-content/uploads/RyC_NN_ASPECTOS_RELEVANTES_FISCALIDAD_INTERNACIONAL.pdf [Accessed 5 Aug. 2018].

-Guiasjuridicas.wolterskluwer.es. (2018). *Procedimiento sancionador*. [online] Available: http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjczNLtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAfMx0XzUAAAA=WKE [Accessed 3 Aug. 2018].

-Sarduy González M. (2009): "Incidencia del gasto público en la política fiscal cubana"

-Ministerio de Justicia y Agencia tributaria (2006): "Observatorio del delito fiscal".

