



FRAUDE FISCAL Y AMNISTÍA TRIBUTARIA

Trabajo Fin de Grado

Francisco Marhuenda Manresa

Tutora: Ana María Vidal Albert

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ORIHUELA
GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Curso Académico 2016/2017

RESUMEN

El presente trabajo está basado en un tema de gran impacto en la actualidad como es el fraude fiscal, y en la amnistía tributaria, una medida gubernamental presentada supuestamente para combatirlo que genera gran controversia.

Comenzamos aclarando el concepto y los tipos de conducta relacionados. El fraude fiscal aparece cuando las prácticas del sujeto pasivo se modifican con el único fin de minorar o eliminar su contribución, produciendo un resultado equivalente al del hecho imponible eludido, vulnerando el espíritu de la ley.

A continuación, nos centramos en el fenómeno de la economía sumergida en España, observando el elevado peso que tiene en nuestra economía aunque con una evolución ligeramente positiva en los últimos años.

Posteriormente, desarrollamos la tipología del fraude fiscal, señalando las variantes más frecuentes e importantes por magnitud, como las tramas de fraude organizado o las redes de facturas falsas, del mismo modo que profundizamos en aquellas que intervienen en paraísos fiscales, dando lugar por su trascendencia a un nuevo apartado con mayor nivel de detalle. En él explicamos el concepto, su origen y las técnicas más utilizadas, así como la situación de España y las consecuencias globales de este tipo de actuaciones.

Centrándonos ya en la amnistía tributaria, tras un repaso a los precedentes y una descripción de la última amnistía ejecutada por el gobierno, concluimos que el aumento de la recaudación puntual que supone, no justifica en absoluto las múltiples consecuencias negativas que a nuestro juicio genera.

Tras ello, analizamos la sociedad española en referencia al fraude fiscal, contemplando la mayoritaria opinión desfavorable en aspectos tan importantes como la justicia fiscal o en cuestiones como los esfuerzos percibidos para combatirlo.

Finalmente, estudiamos los mecanismos en la lucha contra el fraude fiscal, tanto desde el ámbito de la legislación y de los recursos destinados, como a través de nuevas posibilidades aplicables como el límite a la economía de opción, sin olvidar la importancia de las grandes empresas, cuyo papel es imprescindible en el propósito esencial de revertir la situación.

ÍNDICE

1. Introducción	1
2. El fraude fiscal y la imprecisión conceptual	3
3. La economía sumergida	6
4. Tipología y magnitud del fraude fiscal	9
4.1. Tramas de fraude organizado (IVA)	9
4.2. Redes de facturas falsas (Módulos)	9
4.3. Personas interpuestas y sociedades instrumentales	10
4.4. Nuevos productos financieros y realización de negocios jurídicos en fraude de ley	10
4.5. Utilización indebida de grupos económicos	11
5. Los paraísos fiscales	12
5.1. Origen histórico	12
5.2. Características	12
5.3. Técnicas de desvío de beneficios	13
5.4. Paraísos fiscales para España	16
5.5. Consecuencias	18
6. Amnistía tributaria	19
6.1. Precedentes	20
6.2. La amnistía fiscal de 2012	22
7. Análisis sociológico	27
8. Mecanismos en la lucha contra el fraude fiscal	34
8.1. Leyes reguladoras	34
8.2. Límite a la economía de opción como freno al fraude fiscal internacional	36
8.3. Recursos destinados	39
8.4. ¿Responsabilidad social sin responsabilidad fiscal?	42
9. Conclusiones	44
Referencias	

1. Introducción

El origen de este trabajo se encuentra en la gravedad del problema del fraude fiscal que afecta, en mayor o menor medida, a ciudadanos de todo el mundo.

Son múltiples las causas que han motivado esta investigación. Es obvio que la disminución recaudatoria reduce los recursos necesarios para invertir en políticas tan elementales como la sanidad o la educación, y si esa disminución viene provocada por determinados colectivos que defraudan sistemáticamente a la Hacienda Pública, el efecto es doblemente negativo. Los que sí cumplen con sus obligaciones fiscales, además de percibir menos inversión pública, deben aumentar su contribución gracias a aquellos que no han respetado la ley aportando vía impuestos las cantidades que les hubiesen correspondido.

Además, en los últimos años, hemos sido testigos de una cantidad ingente de información acerca de irregularidades fiscales y de la presencia de capital de personalidades importantes y grandes empresas en paraísos fiscales. Filtraciones como “La Lista Falciani”, “Los Papeles de Panamá” o “Los Papeles de la Castellana” son algunos de los casos más sonados. Todo ello ha puesto de manifiesto un fenómeno de repercusión global como es la frecuente actividad en los denominados paraísos fiscales de grandes capitales, destapando en algunos casos tramas de corrupción u otras actividades ilegales. Al mismo tiempo, ha mostrado la inoperancia de los gobiernos y la falta de control y rigor legislativo.

En primer lugar, tratamos de aclarar el concepto de fraude fiscal, diferenciándolo de otros términos en ocasiones confundidos o malinterpretados como evasión, elusión, planificación fiscal o economía de opción.

Tras ello, estudiamos la economía sumergida en España. Consideramos relevante estudiar tanto su tamaño como su evolución, y comparar la situación con otros países, por sus implicaciones con el tema que nos ocupa.

Adentrándonos en el fraude fiscal, examinamos su tipología y magnitud, destacando las tramas de fraude organizado, las redes de facturas falsas o la utilización de sociedades instrumentales.

Seguidamente, centramos la investigación en los paraísos fiscales, desde su origen histórico hasta las consecuencias que conlleva su utilización, pasando por sus características definitorias, las técnicas existentes de desvío de beneficios o los considerados como tal por España.

A continuación, entramos de lleno en la amnistía tributaria, empezando por los precedentes históricos, y continuando con el desarrollo de la polémica amnistía tributaria de 2012, analizando el dispositivo legal utilizado.

El trabajo se completa con un análisis sociológico en materia tributaria indagando en el fraude fiscal en particular. Consideramos esa percepción ciudadana decisiva para evaluar el grado de cumplimiento y las posibles medidas a adoptar.

Por último, se plantean los mecanismos en la lucha contra el fraude fiscal desde diversos ámbitos. Por un lado, comprobamos la legislación más reciente y los recursos destinados y, por otro, aportamos una posible solución como es la aplicación de un límite a la economía de opción como freno al fraude fiscal internacional. También destacamos la relevancia de las grandes empresas, cuya actitud constituye una de las bases necesarias en el camino hacia una mayor justicia e igualdad tributaria.

2. El fraude fiscal y la imprecisión conceptual

Fraude fiscal, evasión, elusión, planificación fiscal, economía de opción... son términos que todos escuchamos y leemos frecuentemente en noticias relacionadas con el ámbito tributario, y es común encontrarnos con una utilización imprecisa de los mismos que suele dar lugar a confusión. Es por ello que creemos conveniente comenzar aclarando y detallando las diferencias entre estas figuras.

Pese a que hasta la fecha no existe una definición única para algunos de estos conceptos, gracias al estudio realizado podemos afirmar que sí existe un significado ampliamente aceptado por los expertos en materia tributaria para cada uno de ellos.

Entendemos que todas las conductas tratadas tienden a minimizar la carga fiscal de los contribuyentes, basándose las diferencias entre ellas en los mecanismos utilizados y, por consiguiente, en las consecuencias legales derivadas de los mismos.

Evasión Fiscal:

Es la violación directa o incumplimiento consciente de la obligación tributaria. Engloba toda actividad (acción u omisión) ilícita por parte del sujeto pasivo con la finalidad de reducir o evitar la carga impositiva. Dicho de otra forma, el uso de medios ilegales para evitar el pago de impuestos una vez realizado el hecho imponible, es decir, habiendo surgido ya la obligación tributaria.

Como ejemplos habituales podemos destacar la falta de declaración de ingresos, las declaraciones o facturas falsas, la utilización de fiduciarios o testaferros en otros territorios para simular que determinadas rentas no son imputables al contribuyente o el imputarse pérdidas que en realidad no han tenido lugar.

Elusión Fiscal:

Sin infringir el texto de la ley, pretende reducir la carga fiscal mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas. Es uno de los conceptos estudiados con mayor profundidad ya que constituye el problema de los límites legales de la

actuación de los contribuyentes al utilizar las diversas vías a su disposición para obtener el mayor ahorro posible.

Es importante resaltar que, a diferencia de la evasión fiscal, la elusión es previa al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, no se realiza el hecho imponible.

Siempre presenta dos visiones o perspectivas de estudio contrapuestas: por un lado, la de quienes defienden los intereses de la administración o de la sociedad en general y ven en la elusión un acto inmoral, y por otro, la de los asesores fiscales que pretenden desarrollar sus funciones profesionales del mejor modo para beneficiar al máximo a sus clientes.

Sin embargo, al margen de las opiniones a favor de una u otra posición, la cuestión para resolver las dudas generadas por esta figura radica en la legitimidad de los actos. La nota definitoria es la licitud de los medios empleados, de manera que un caso de aparente elusión puede considerarse como una simple economía de opción (definida más adelante), y otro, como una práctica abusiva o fraude a la ley tributaria. Cuando los actos que se realizan no tienen ningún efecto aparte de los fiscales y la actividad produce un resultado equivalente al derivado del hecho imponible eludido es cuando hablamos de fraude fiscal. Aunque no viola directamente la ley, sí vulnera el espíritu de la misma.

Planificación Fiscal:

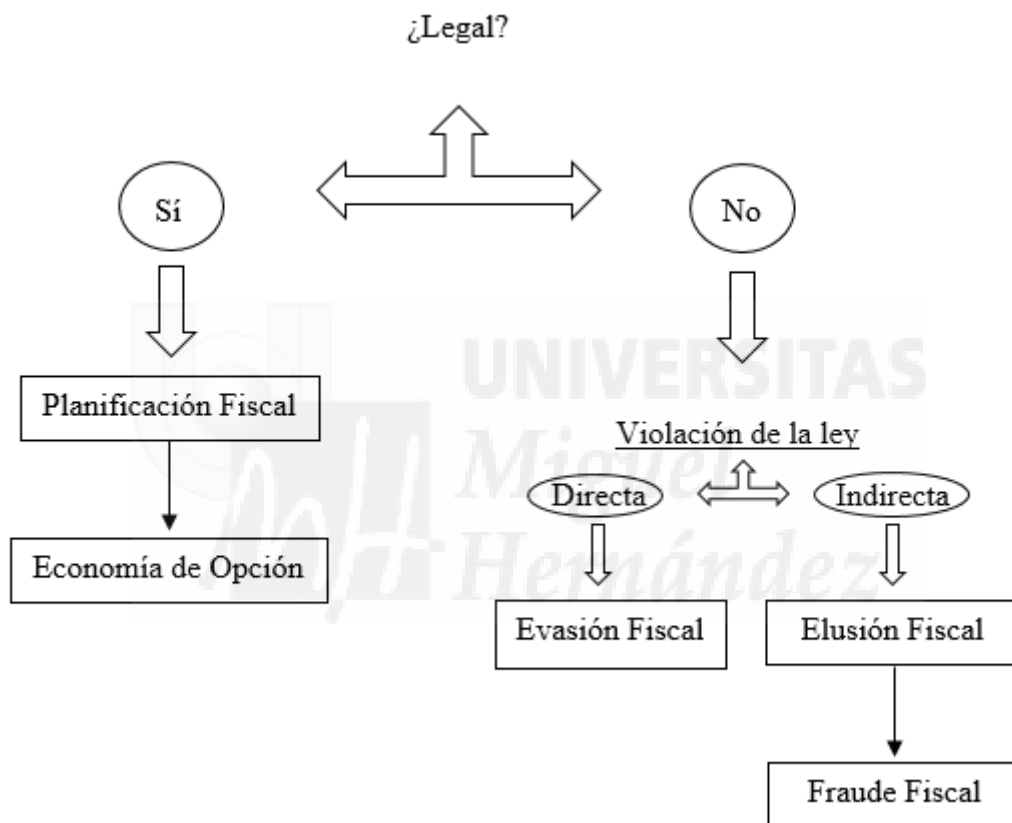
Es una técnica jurídicamente válida, según algunos autores también denominada elusión fiscal aceptable o lícita, considerada como el único mecanismo a través del cual se permite al contribuyente reducir su contribución tributaria. Existiendo alternativas igualmente legales se escoge la más conveniente fiscalmente.

Es inherente al principio de economía de opción, según el cual todo contribuyente tiene libertad para organizar sus transacciones de la forma más ventajosa posible, es decir, de entre todas las opciones disponibles igualmente lícitas, la que le suponga un menor coste.

La Planificación Fiscal Internacional consiste en el sometimiento de un cierto hecho, acto o negocio a un plan que tiene en cuenta su trascendencia en los ordenamientos fiscales de dos o más estados. En las últimas décadas, es creciente el número de estructuras fiscales internacionales con el objetivo

primordial del aprovechamiento de las diferencias o conflictos entre los sistemas tributarios de diferentes estados con el fin de minimizar el impacto fiscal. Esta cuestión dará que hablar más adelante ya que constituye uno de los mayores peligros para la justicia o equidad tributaria.

Gráfico 1. CONDUCTAS ENCAMINADAS A MINIMIZAR LA CARGA FISCAL.



Fuente: Elaboración propia

3. La economía sumergida

Los procedimientos llevados a cabo en los comportamientos de los defraudadores son cada vez más diversos, amplios y sofisticados, tanto a nivel nacional como internacional.

Sin embargo, por su generalización en España, su enorme peso en la economía y las devastadoras consecuencias que tiene para todo el sistema, consideramos imprescindible dedicar parte de este estudio a la economía sumergida en nuestro país.

Entendemos por economía sumergida la ocultación sistemática de actividades económicas de un contribuyente a las autoridades administrativas de forma deliberada. La podemos encontrar en cualquier ámbito de la economía, si bien es cierto que hay determinados sectores en los que las irregularidades se producen con mayor frecuencia.

El origen de este ocultamiento puede provenir de dos tipos de actividades económicas:

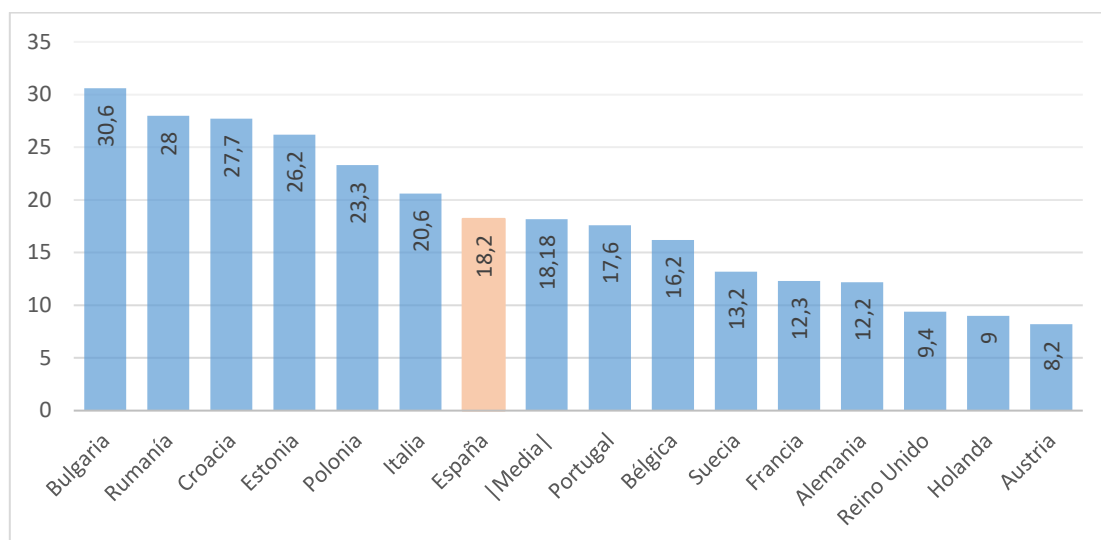
-Actividades lícitas, cuyo ejercicio en sí no es ilegal pero no se comunican a las autoridades para evitar el pago de impuestos o de cotizaciones a la Seguridad Social, las normas laborales o diversos procedimientos administrativos obligatorios.

-Actividades ilícitas, que por su naturaleza se desarrollan al margen de la legalidad, como por ejemplo el narcotráfico, el juego ilegal, el contrabando, etc. Obviamente, al escapar del control de las autoridades, no existen fuentes de información que puedan dar lugar a cifras oficiales y reales. Es por ello que numerosos estudios han abordado este problema a través de estimaciones de diversa índole.

El economista Friedrich Schneider es considerado desde hace años uno de los académicos más influyentes en lo relativo al estudio del peso de la economía sumergida sobre el PIB.

Gracias a su estudio publicado en 2015 "Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments" podemos ofrecer a continuación una serie de gráficos para ilustrar la situación de España.

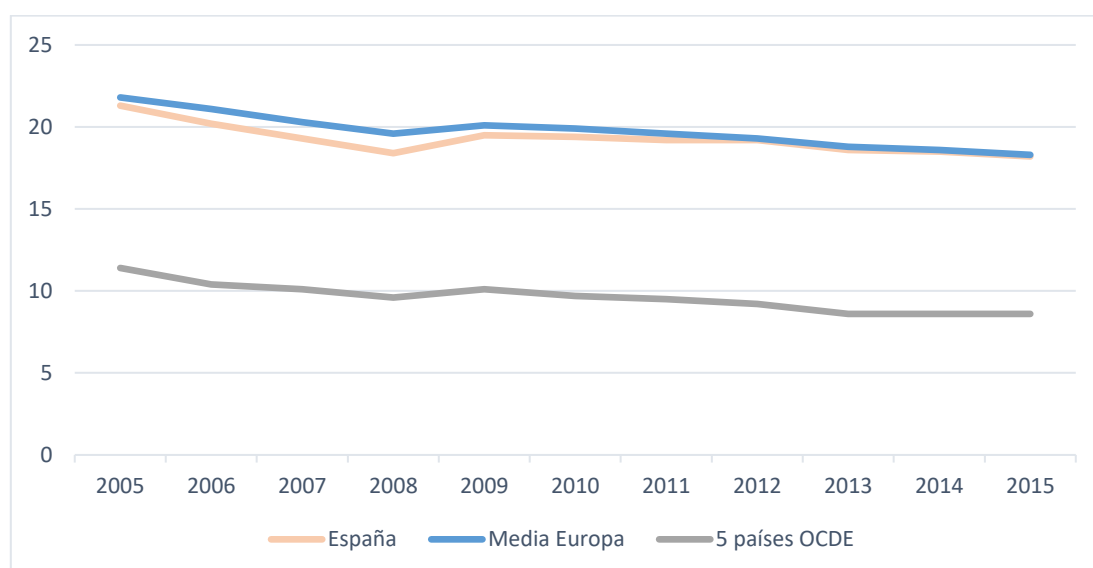
Gráfico 2. Economía Sumergida en 15 países europeos en 2015 (% sobre PIB).



Fuente: Elaboración propia a partir de Schneider

Como podemos observar en el gráfico 2, España se encuentra prácticamente en la media de los países europeos mostrados con un 18'2% sobre el PIB. Alejado de los países con mayor peso de la economía sumergida como Bulgaria (30'6%) o Rumanía (28%) pero con más del doble de aquellos que tienen la situación más favorable como Holanda (9%) o Austria (8'2%).

Gráfico 3. Evolución Economía Sumergida 2005-2015 (% sobre PIB)



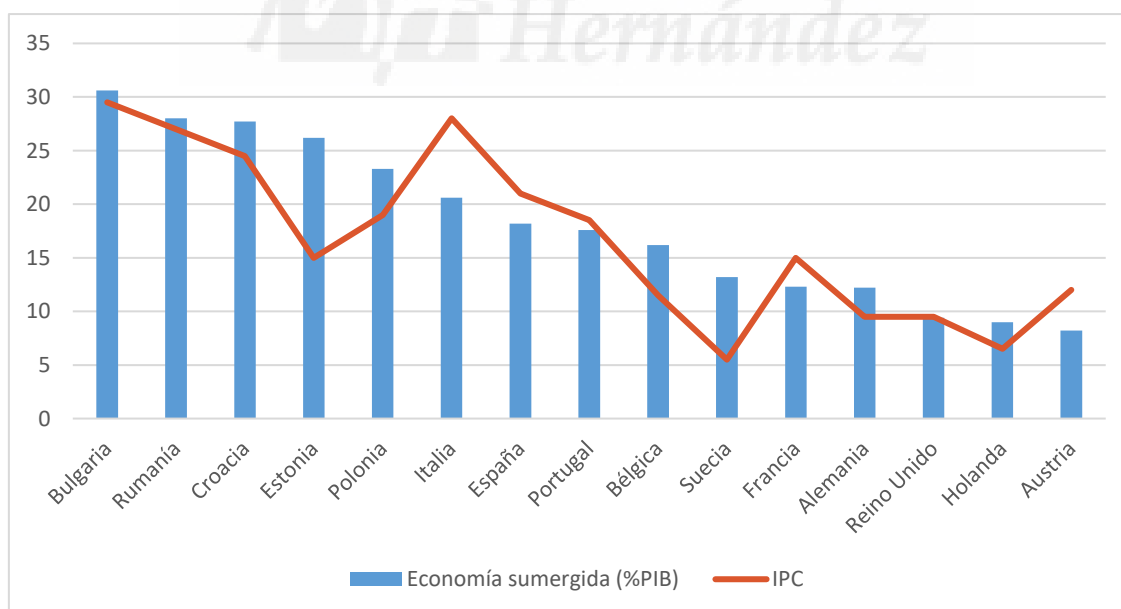
Fuente: Elaboración propia a partir de Schneider

En cuanto a la evolución, podemos ver claramente en el gráfico 3 como la economía sumergida ha seguido una senda descendente en la última década tanto en España como en el resto de países europeos. Sin embargo observamos un repunte en los años 2008-2009 como consecuencia de la crisis, tanto por la debilitación de la economía que hace que el cociente aumente como por los mayores incentivos a actuar al margen de la ley.

Cabe destacar la enorme diferencia con la media de cinco economías desarrolladas de la OCDE como son Australia, Canadá, Japón, Nueva Zelanda y EEUU, este último con la tasa más baja (solo un 5'9% en 2015).

Por último, con respecto a las variables que afectan y dada la situación actual en España consideramos relevante mostrar la correlación que existe entre corrupción y economía sumergida. Así lo señalan numerosos estudios como el presentado por la Fundación de Estudios Financieros en 2013 y así lo demostramos en el gráfico 4 introduciendo junto a los porcentajes de economía sumergida, el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) elaborado por Transparencia Internacional.

Gráfico 4. Relación entre Economía Sumergida y Corrupción 2015.



Fuente: Elaboración propia a partir de Schneider y Transparencia Internacional

Nota: Para facilitar la comparación, el IPC valorado de 0 a 50 se ha considerado de forma inversa.

4. Tipología y magnitud del fraude fiscal

“Según un informe de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA) publicado en 2014 el fraude en el IRPF podría alcanzar el 1’7% del PIB (unos 20.000 millones de euros).”

4.1. Tramas de fraude organizado (IVA)

“Es una consecuencia lógica de la globalización, deslocalización, utilización de personas interpuestas, etc. La principal novedad en las tramas de fraude organizado es su marcado carácter internacional. Son frecuentes las tramas de fraude instaladas en varios países con el fin de defraudar a las autoridades tributarias valiéndose de las disfunciones del intercambio de información. Este fenómeno se puede apreciar claramente en materia de IVA en los Estados de la UE, en particular cuando se trata del denominado fraude carrusel, asociado al régimen de adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes en el IVA tras la desaparición de las Aduanas intracomunitarias.” (Rubio, 2005, p.683)

En el caso más general, interponen sociedades que repercuten IVA a otras sociedades con la finalidad de generar en sus destinatarios un aparente derecho a la deducción, sin que exista ninguna pretensión por parte de quienes repercuten de ingresar ese IVA repercutido. La empresa desaparece en un corto período de tiempo y suele estar administrada por testaferros insolventes. Por tanto no solo se deja de ingresar la cuota devengada sino que además se obtienen devoluciones improcedentes. A esto hay que sumar el perjuicio económico al sector correspondiente puesto que pueden comercializar los bienes a un precio inferior.

Según el proyecto Eurocanet (European Carousel Network) entre junio de 2005 y junio de 2006 el fraude en España habría sido de 2.600 millones de euros, y en Reino Unido de 12.600 millones de euros.

4.2. Redes de facturas falsas (Módulos)

Este es quizá uno de los focos de fraude más grandes dentro de España. Generalmente encontramos el origen en contribuyentes acogidos al régimen de

estimación objetiva en IRPF (habitualmente denominados módulos). Según este régimen, no se tributa por el beneficio real obtenido, sino por la aplicación de unos parámetros en función de determinadas variables como el consumo de luz, el personal empleado, etc. De manera que si el sujeto acogido a este sistema decide emitir una factura falsa, no le va a suponer ningún sobrecoste porque va a tributar lo mismo independientemente de su facturación. Sin embargo el receptor de la factura podrá deducirse el IVA e incrementar sus gastos.

Según datos de la Agencia Tributaria, en 2012, el 76% de los autónomos declaró que no llegaba a mileurista. Un asalariado declaró de media 8.663 euros más que un autónomo, una diferencia nunca vista anteriormente. El fraude por esta vía una vez entendido el funcionamiento es incalculable. Si bien el gobierno ha tomado algunas medidas y fijado algunos requisitos para restringir la tributación por esta vía, ha retrasado finalmente su aplicación, y numerosos expertos como José Félix Sanz, director de estudios tributarios de Funcas, creen que son insuficientes y habría que reducirlos al máximo e incluso eliminarlos.

4.3. Personas interpuestas y sociedades instrumentales

“La utilización de personas interpuestas o testaferros es frecuente, con el objeto de dificultar las labores de investigación y detección del fraude, sirviéndose de ellos para esconder la titularidad real de actividades y patrimonios, y con las consiguientes dificultades de realización patrimonial en el supuesto de deudas fiscales impagadas. En ocasiones, la creación o adquisición de sociedades se realiza con el único fin de eludir las actuaciones recaudatorias, mediante la traslación de los activos de una sociedad con deudas tributarias a las nuevas entidades.” (Rubio, 2005, p.683)

4.4. Nuevos productos financieros y realización de negocios jurídicos en fraude de ley

“La competencia en el sector financiero ha favorecido la creación de nuevos productos de discutible legalidad tributaria con el fin de atraer el mayor número posible de clientes. Además, el progresivo desarrollo y sofisticación de los mercados financieros ha producido una multiplicidad en las formas a través de las que puede realizarse cualquier inversión financiera. Por otra parte, en

muchas ocasiones, se detecta la realización de negocios jurídicos y operaciones societarias por exclusivos motivos fiscales, sin que exista una causa económica relevante que los justifique. Se trata, en muchos casos, de forzar las normas tributarias, de realizar un empleo abusivo de las mismas, siendo frecuentes los casos de simulación y de fraude de ley.” (Rubio, 2005, p.684)

4.5. Utilización indebida de grupos económicos

“La concentración empresarial en grupos económicos con centros de decisión únicos que desarrollan su actividad en diversos sectores productivos es un hecho generalizado en la realidad económica española e internacional. Las relaciones entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo no siempre son transparentes, en ocasiones porque ni siquiera consta fehacientemente su pertenencia a un mismo entramado empresarial, y por la utilización de sociedades holding o de tenencia de valores repartidas por todo el mundo y, especialmente, con sede en paraísos fiscales.

La creciente complejidad de dichos entramados puede ser aprovechada con fines de elusión fiscal. Así, podemos destacar la fijación artificial de los precios de los productos y servicios (precios de transferencia)”. (Rubio, 2005, p.684)

Podemos decir que muchas empresas básicamente crean sus filiales eligiendo el sistema fiscal al que quieren someterse. La cantidad y variedad de instrumentos que utilizan es inmensa.

Por sus consecuencias globales, la abundancia de noticias en los últimos años y la relevancia en nuestro trabajo, consideramos necesario dedicar a continuación un apartado completo a los conocidos como paraísos fiscales.

5. Los paraísos fiscales

Sobre los paraísos fiscales siempre ha existido una gran polémica, más aún en los últimos años con la publicación de numerosos estudios realizando aproximaciones de lo que dejan de ingresar cada año vía impuestos los Estados y con la filtración de muchísima información que ha destapado escándalos de grandes fortunas en todo el mundo. Se les achaca ser refugio de la corrupción política, de la evasión de capitales, del delito fiscal y del blanqueo de dinero procedente de actividades ilícitas.

5.1. Origen histórico

Según Rodríguez (2005), por paraíso o refugio fiscal (tax heaven), se entiende un territorio de soberanía fiscal que somete a baja o nula tributación a los capitales o rentas bajo el cumplimiento de ciertas condiciones. Nacieron de la descolonización llevada a cabo desde la creación de la ONU, de territorios muy pequeños y a menudo inviables económicamente, que han conocido un desarrollo espectacular a partir de los años sesenta, formándose en la periferia de los países industrializados de América del Norte, de Europa y de Asia, en un número próximo a 50. Casi la mitad de ellos han sido creados bajo bandera británica o se rigen por sistemas que responden a su tradición jurídica. No obstante, casi todos los grandes países de Europa tienen su propio paraíso fiscal, a veces incluso dentro de su territorio.

5.2. Características

a. Baja tributación

La tributación en estos territorios sigue en general la regla de la exención de las rentas procedentes de actividades realizadas fuera de los mismos. A esta regla se añade la exención general de los capitales financieros, cualquiera que sea su origen.

La fiscalidad suele reducirse a algún tipo de impuesto o tasa de registro de un porcentaje muy pequeño. Las ventajas que aporta al territorio consisten

básicamente en el apoyo a la economía local que precisa de profesionales, representantes legales, etc. A menudo es el pilar básico de su economía.

b. Confidencialidad

La confidencialidad es el complemento necesario de la baja tributación ya que la mayoría de países desarrollados origen de los capitales y rentas, basan su tributación en el concepto de residencia fiscal y renta global o mundial. De modo que para la consecución de sus objetivos de incumplir las obligaciones esta es una cuestión fundamental.

Ahora bien, los capitales no pueden retornar al país de residencia sin que sea advertido por las autoridades. Sólo es posible ocultando el vínculo con el titular sin que pueda ser descubierto. Dicho esto, no es la única posibilidad que existe, también lo puede hacer posible el gobierno del país de residencia de los sujetos como explicamos en el capítulo de amnistía tributaria.

5.3. Técnicas de desvío de beneficios

a) Precios de transferencia

La técnica fundamental utilizada es la de los precios de transferencia para que el beneficio se genere en jurisdicciones fiscales de nulo o escaso gravamen, o donde haya pérdidas a compensar.

Son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente. El precio por tanto lo pactan las empresas que intervienen del mismo grupo o persona. Este precio puede ser diferente al de mercado, lo que indica que no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir, no se regula mediante la oferta y la demanda.

Por ello, el principio que regula estas transacciones, se basa en que el precio debe fijarse tal y como tendría lugar en condiciones normales entre partes independientes.

Sin embargo, demostrarlo no es nada sencillo y a modo de ejemplo exponemos algunas de las resoluciones y sentencias a favor de dichos sujetos y empresas

y por tanto en contra de la Administración, del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la Audiencia Nacional (en adelante TEAC y AN respectivamente).

1. TEAC 14-6-1989: “El volumen de operaciones con la vinculada es muy superior al que existe con no vinculados, lo que justifica que se le concedan descuentos superiores. No se justifica por la Administración la existencia de precios de transferencia.”

2. TEAC 3-4-1991: “La sustancial diferencia del volumen de operaciones realizado con la vinculada respecto de las entidades independientes justifica que se le concedan bonificaciones superiores. No se ha demostrado por la Inspección la utilización de precios de transferencia.”

3. TEAC 19-10-1994: “En ningún caso se ha demostrado por el actuario la existencia de precios de transferencia ya que el único dato utilizado para llegar a tal conclusión ha sido el de la “vinculación” y esta no implica que se utilicen precios de transferencia.”

4. TEAC 1-12-2000: “La mera existencia de un precio de coste de los servicios superior al precio percibido por los mismos, no es suficiente justificación de la existencia de un precio de transferencia.”

5. AN 12-2-2000: “La Administración Tributaria ha de acreditar el precio de mercado inherente a una operación financiera de las mismas características que la realizada por la entidad inspeccionada, y al hallarse carentes de tal motivación las liquidaciones no resulta admisible la sustitución por una mera referencia al interés legal del dinero.”

6. AN 15-6-2000: “La concentración de servicios a sociedades vinculadas, junto a la concentración del tipo de servicio y de partidas unitarias mayores, explican la aplicación de tarifas más reducidas a aquellas entidades, lo que unido a que el muestreo realizado no es representativo para determinar el precio de mercado, excluye la idea de transferencia de beneficios.”

Creemos que esto, unido a la falta de transparencia de grandes contribuyentes en este sentido, hace que sea imprescindible un intercambio de información entre los gobiernos adecuado para prevenir estos comportamientos.

b) Préstamos intragrupo

Se trata de operaciones de financiación entre empresas del mismo grupo en condiciones que no se corresponden con las condiciones de mercado, es decir, con tipo de interés superior al que resultaría de llevarse a cabo con alguien independiente, o que generan gastos financieros deducibles. La ausencia o mínima limitación de las deducciones de gastos financieros en general, unido a un sistema de exenciones para rentas que provienen del exterior, han favorecido la creciente utilización de este mecanismo por parte de grandes empresas.

c) Deslocalizar intangibles

La valoración económica de los activos intangibles es compleja, carece de consenso, y este problema aumenta exponencialmente cuando se trata de marcas únicas en el mundo. Es por ello que muchas empresas pueden aprovecharlo para trasladar dichos activos registrándolos en paraísos fiscales y a partir de ahí, cobrar grandes porcentajes por cada venta que tenga lugar en cualquier parte del mundo trasladando de esa manera los beneficios, al mismo tiempo que se reducen en cada uno de los países en los que opera realmente la empresa.

d) Convenios de Doble Imposición (CDI)

Teóricamente, el fenómeno de la doble imposición internacional puede definirse como la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, por el mismo hecho imponible y por periodos de tiempo idénticos. Su incidencia negativa sobre los intercambios de bienes y servicios y sobre los flujos de capitales, de tecnología y de personas explica la atención dedicada a su corrección a través de estos convenios de doble imposición (treaty shopping), para favorecer el desarrollo de las relaciones económicas internacionales.

Sin embargo, el abuso de este mecanismo provoca que en muchos casos, no solo se evite la doble imposición, sino que provocan una escasa o nula tributación. El problema surge debido al reparto de la potestad tributaria contenida en dichos convenios, concretamente con la regla de tributación

exclusiva en el Estado de la fuente y la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia.

Con el objetivo de estandarizar estos convenios se han impuesto dos modelos diferenciados, el modelo de la OCDE y el modelo de Naciones Unidas, que establecen qué territorio tiene derecho a gravar la renta en cuestión. El primero se basa en el principio de residencia, mientras que el segundo se basa en el principio de fuente. La gran mayoría de CDI se han realizado bajo el modelo de la OCDE, incluidos los firmados por España.

De esta forma, las grandes empresas tratan de transferir sus beneficios a la empresa del grupo establecida en el Estado con menor tipo impositivo aprovechando estos aspectos de los CDI.

Es en esta técnica en la que consideramos que existe una vía alternativa que podría corregir notablemente estas desigualdades y por ese motivo la desarrollamos en el último apartado de medidas para combatir el fraude fiscal.

5.4. Paraísos fiscales para España

Según el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, eran 48 los países y territorios a los que cabía atribuir la consideración de paraísos fiscales.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, supuso una renovación de la antigua percepción de paraíso fiscal.

“2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

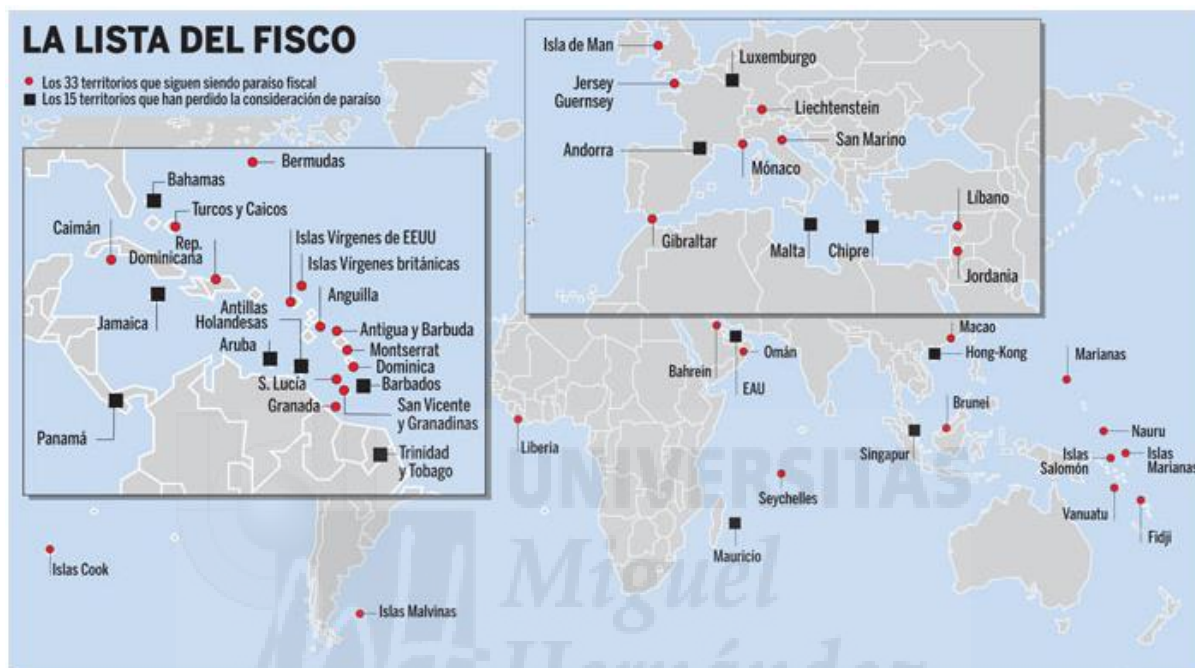
a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.”

De acuerdo con estos criterios, Hacienda ha sacado de la lista de paraísos fiscales a 15 territorios de todo el mundo. Se trata de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Bahamas, Barbados, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, Panamá, San Marino y Singapur.

Gráfico 5. Paraísos Fiscales para España.



Fuente: Expansión (2015)

Sin embargo, un reciente informe de Oxfam publica una lista con los 15 paraísos fiscales más agresivos, entre los que se encuentran algunos no considerados actualmente por España como Hong-Kong, Bahamas, Chipre o Barbados. Según el informe, facilitan los mecanismos más extremos de evasión y elusión fiscal empresarial, alimentando una competencia fiscal agresiva sin límite. La evaluación se ha llevado a cabo en función de tres criterios: el tipo nominal en el Impuesto sobre Sociedades, los incentivos fiscales ofrecidos, y la falta de compromiso ante las iniciativas internacionales contra la evasión fiscal.

Completan la lista Islas Bermudas, Islas Caimán, Países Bajos, Suiza, Singapur, Irlanda, Luxemburgo, Curazao, Jersey, Mauricio e Islas Vírgenes Británicas.

5.5. Consecuencias

La enorme magnitud de la evasión y elusión fiscal por parte de grandes multinacionales sobrepasa todos los límites. OXFAM califica este fenómeno como una destructiva “carrera a la baja” en la fiscalidad empresarial, en la que Gobiernos de todo el mundo están rebajando drásticamente la tributación de las empresas con el objetivo de captar inversión y negocio.

Aprovechar los vacíos legales en materia impositiva para eludir impuestos es un componente fundamental de las estrategias de maximización de beneficios de muchas empresas multinacionales. Las empresas pueden trasladar artificialmente la propiedad de activos o el coste real de sus transacciones a filiales pantalla en jurisdicciones de este tipo. Así, las ganancias de las empresas desaparecen de los países donde tiene lugar su actividad económica real, para pasar a existir sólo en paraísos fiscales.

A modo de ejemplo, en 2012, las empresas multinacionales estadounidenses declararon 80.000 millones de dólares de beneficios en las Bermudas, una cantidad superior a los beneficios que declararon en Japón, China, Alemania y Francia juntos.

De este modo, las multinacionales generan una ventaja frente al resto de competidores nacionales y a las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

El entramado de paraísos fiscales y la competencia fiscal desleal acarrear a los Gobiernos un coste de miles de millones anuales. La pérdida de ingresos es brutal. Los datos del FMI revelan que la inversión empresarial en paraísos fiscales se ha multiplicado casi por cuatro entre 2000 y 2014.

Dado que la recaudación tributaria generada por las multinacionales y los sujetos fieles a estas prácticas está muy por debajo de su potencial, los Gobiernos suelen optar por dos soluciones: o bien recortan la inversión pública destinada a políticas sociales necesarias para la reducción de la desigualdad y la pobreza, o bien compensan el déficit subiendo los impuestos a sectores más pobres de la sociedad y a empresas nacionales de menor tamaño. En ambos casos, los mayores perjudicados son los que tienen menos recursos, y la brecha de desigualdad aumenta. Sin dejar de lado por supuesto, la opacidad que ofrecen que permite blanquear los fondos que provienen de la corrupción política y diversas actividades delictivas.

6. Amnistía tributaria

Según la RAE, el término amnistía se refiere al perdón de cierto tipo de delitos, que extingue la responsabilidad de sus autores. Si lo trasladamos al ámbito tributario podría ser algo así como el perdón por el incumplimiento de las obligaciones tributarias a sujetos que deberían haber cumplido anteriormente.

Quizá por eso el gobierno se niegue a llamarlo así y utilice términos como “gravamen especial”, “regularización fiscal”, “regularización tributaria”, “regularización de rentas y activos”, “declaración tributaria especial”, etc. Sin embargo, como hemos podido comprobar en este estudio y explicamos más adelante, probablemente el término se adapta más a la definición original.

Según López y Campione (2013), “se trata de un dispositivo legislativo que subsana comportamientos irregulares o ilícitos del contribuyente, condonando sanciones, recargos, intereses de demora e incluso la propia cuota tributaria”.

El objetivo teórico sería tanto proporcionar unos ingresos fiscales posteriores a los que se deberían haber obtenido por vía ordinaria, como permitir el afloramiento y repatriación de rentas y patrimonio. Los contribuyentes tienen un tiempo determinado fijado a través del instrumento legal correspondiente para regularizar su situación.

La finalidad política de esta medida excepcional suele ser la de conseguir un aumento inmediato de la recaudación. Sin embargo, creemos que es sumamente contraproducente por atentar contra principios básicos constitucionales y tributarios, traicionando la confianza de los contribuyentes cumplidores y causando en definitiva un daño irreparable en la conciencia tributaria de millones de personas.

De las definiciones previas se deduce claramente que el sujeto que certifica haber violado la ley durante un tiempo determinado, en lugar de ser sancionado como recogen las leyes, es premiado por ello.

A este respecto, suscribo las palabras de Artacho (2012), que me parecen idóneas para describir la situación:

“Hay un momento en el tiempo que separa a los españoles que no han tributado todo lo que se esperaba de ellos, los que ya han sido descubiertos, y verán como se les exige, como no puede ser de otro modo, lo que han dejado de ingresar a los tipos impositivos vigentes, y con los intereses y, en su caso, las sanciones

que correspondan, y los que, más sagaces o con mejor suerte, aún no han sido descubiertos, y que podrán acogerse a esta suerte de amnistía fiscal limitada a un precio muy inferior al de aquellos. Si ya con cualquier tipo de amnistía el principio constitucional de igualdad queda herido de muerte, si se trata de forma desigual a los iguales en función de si la Administración los ha detectado o no y, sorprendentemente se trata mejor al que no ha sido detectado, el golpe es doble.”

Las amnistías fiscales siempre son objeto de discusión entre opiniones contrapuestas. Por un lado, los defensores, recalcan la necesidad de ingresos y la dificultad de alcanzar a los defraudadores de otro modo. Por otro, los detractores, por su cuestionable legalidad y sus múltiples consecuencias negativas.

En 2012, el gobierno decidió llevar a cabo una nueva amnistía fiscal cuyos detalles explicamos más adelante, la cual ha sido objeto de múltiples críticas, no solo por los motivos ya mencionados, sino también por sus defectos técnicos y su falta de eficacia para alcanzar los objetivos propuestos inicialmente.

6.1. Precedentes

No es la primera vez que en España se toman medidas de este tipo. Encontramos tres precedentes relacionados con este procedimiento desde la Transición.

.1977

Junto a la profunda transformación de todo el sistema y tras la amnistía política del año anterior, se aprobó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. En su apartado V. “Regularización voluntaria de la situación fiscal”, señala la posibilidad de que los sujetos pasivos del entonces Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, regularicen voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en el 1976 mediante la presentación de la oportuna declaración durante el primer trimestre de 1978, remarcando que las cuotas resultantes no serán objeto de sanción ni recargo alguno.

Con respecto a las personas jurídicas la medida era todavía más generosa ya que eximía además, del pago de todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuese debido por la empresa que regularizase.

Según López y Campione (2013), “La concesión de estos beneficios fiscales y sancionadores suponía, en definitiva, el reconocimiento implícito de la incapacidad de la Administración Tributaria para atajar las conductas fraudulentas por los cauces normativos ordinarios y con los medios de que disponía en aquel momento. Y en un contexto de profundas modificaciones del sistema tributario español, aquella regularización voluntaria o amnistía fiscal se configuraba como un instrumento orientado, fundamentalmente, a recabar información con trascendencia tributaria de extraordinaria importancia para el normal desarrollo futuro del modelo tributario que se iba a implantar.”

-1985

Antes de la entrada de España en la Unión Europea, se aprobó la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. Permitted a los evasores de impuestos con rentas ocultas la adquisición de pagarés del Tesoro Público, denominados “pagarés opacos”, “pagarés negros” o “afros”, asegurando el anonimato de los titulares. No se exigirían por esas rentas recargos, impuestos ni sanciones, solamente se practicaría una retención única en el momento de su primera colocación, aplicando el tipo del 45% a la diferencia entre el importe obtenido en la adquisición y el comprometido a reembolsar al vencimiento.

Gráfico 6: Publicidad pagarés 1985.



**Su inversión más ágil.
Sin retenciones.**

Adquiera Pagarés del Tesoro cuando le interese dar agilidad a sus inversiones. Puede tener los Pagarés unos pocos días.

venderlos, adquirir otros nuevos a distintos vencimientos... en fin, moverlos con la mayor agilidad.

Y siempre con un alto interés.

Acuda a las subastas quincenales de Pagarés del Tesoro que se celebran en el Banco de España o encargue que los adquieran para Ud. en el momento de su emisión o en el Mercado Secundario.

Son tan cómodos que se transfieren por simple endoso y, de acuerdo con la Ley de Activos Financieros, no tienen retención fiscal.

Adquiera sus Pagarés del Tesoro en: Bancos, Cajas de Ahorro, Caja Postal, SMMD y otros intermediarios financieros.

Fuente: Hemeroteca ABC

.1991

A través de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo podemos observar en sus disposiciones adicionales decimotercera “Canje de activos financieros” y decimocuarta “Regularización de situaciones tributarias”.

En la decimotercera se ofrecía a los titulares de los pagarés del tesoro mencionados anteriormente, canjearlos por activos de Deuda Pública Especial, con vencimiento a 6 años y un bajo rendimiento anual del 2% (inferior a la tasa de inflación de entonces). Con esta medida se pretendía aflorar finalmente las rentas invertidas en títulos opacos que servían como refugio al dinero negro. A cambio de ese canje, quedaban excluidos de tributación y se mantenía la confidencialidad de los datos de los titulares hasta la amortización o el vencimiento de los activos, es decir, pasados esos 6 años, momento en el que ya habría prescrito cualquier responsabilidad.

En la decimocuarta se establecía la posibilidad de realizar declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles.

6.2. La amnistía fiscal de 2012

El instrumento legal utilizado fue el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, “por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público”.

Podemos destacar dos medidas excepcionales de aplicación exclusiva para el año 2012 extraordinariamente beneficiosas para determinadas rentas. Los gravámenes especiales y la declaración tributaria especial.

a) Los gravámenes especiales

Cuando una sociedad residente en territorio español posee participaciones en otras sociedades ubicadas en el extranjero se producen situaciones de doble imposición, al quedar sujeta por un lado la sociedad extranjera al impuesto correspondiente por la obtención de beneficios en su país de residencia y, por

otro, la sociedad española cuando obtiene el beneficio que le corresponde en forma de dividendos, al Impuesto de Sociedades. Existen diversos mecanismos para corregir estas situaciones en la normativa fiscal, por los que se declaran exentas de gravamen estas rentas siempre que se cumplan tres requisitos: poseer una participación mínima del 5% en la sociedad extranjera, que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, y que los beneficios procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. La exención no resultará de aplicación cuando la entidad participada sea residente en un territorio calificado como paraíso fiscal, tributando la sociedad española al tipo correspondiente.

Según observamos en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, “se establece un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera que permite la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales, de manera que esta circunstancia impide la aplicación del régimen de exención.”

Concretamente, se introducen modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo a través de la Disposición adicional decimoquinta (Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español). Mediante la misma, se permite a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no integrar en la base imponible las rentas procedentes de paraísos fiscales que se devenguen en 2012, si optan por la sujeción de las mismas a un gravamen especial del 8%.

Ante la evidencia de que gran parte de las rentas ubicadas en paraísos fiscales no procedía del desarrollo de actividades empresariales, el gobierno aprobó el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. A través de la Disposición adicional decimoséptima, se permite lo anterior, del mismo modo a aquellos que únicamente cumplan el requisito de la participación mínima del 5% (aunque las rentas no procedan de actividades empresariales), con la única

diferencia de someter las rentas a un gravamen especial del 10% en lugar del 8% del caso anterior.

De manera que, además de que las rentas no hayan sido objeto de tributación, tampoco se tiene en cuenta el origen de las mismas y por tanto su licitud o ilicitud.

b) La declaración tributaria especial

Acudimos a la Disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, (Declaración tributaria especial).

Según la misma, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2010. Deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos, el porcentaje del 10 por ciento. El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Cabe destacar el considerable ahorro fiscal de quienes se acogiesen a dicha regularización, al ver sometidos los bienes y derechos a un 10% frente al 30% del Impuesto de Sociedades o al tipo progresivo del IRPF (llegando al 52%), al mismo tiempo que evitarían las sanciones, intereses o recargos que les pudieran corresponder.

Sin embargo, lejos de ser un éxito, con esta medida se han obtenido unos resultados muy inferiores a los previstos inicialmente por el gobierno. Esto se ha debido a múltiples motivos de diversa índole, pero ya eran muchos los que desde poco tiempo después de su aprobación tenían serias dudas acerca de su efectividad por su redacción y los problemas que conllevaba su aplicación. A continuación destacamos los que a nuestro juicio son más relevantes para entender por qué tantos sujetos descartarían considerar esta posibilidad, y que han llevado al Gobierno a efectuar continuas modificaciones y aclaraciones de la normativa.

En primer lugar, esta medida está destinada principalmente a las grandes fortunas, de modo que afectaría a sujetos cuyos incumplimientos superarían los límites establecidos, considerándolos delito fiscal. La regularización tributaria voluntaria que exonera de responsabilidades penales está regulada en el artículo 305.4 del Código Penal, para el caso de regularizaciones tributarias voluntarias, algo muy diferente a esta medida como bien argumentan López y Campione (2013). De manera que este supone el primer interrogante ante el cual se pueden encontrar los sujetos, ya que de no tener garantía absoluta, las posibles consecuencias penales no compensarían el ahorro fiscal.

La regulación va más allá y señala a través de un nuevo apartado 2 del artículo 180 que “Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal”.

Esto sigue generando todavía más dudas. Por un lado, nadie garantiza que el pago del 10% señalado conlleve el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria según la legislación. Por otro lado el hecho de que la Administración Tributaria garantice la no difusión de los expedientes, entraría en conflicto con la obligación de denuncia que establece el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, para aquellos que por razón de sus cargos, profesiones y oficios tuvieren noticia de algún delito público.

Otro aspecto controvertido lo constituye el hecho de que esta regularización solo afectaría a la imposición directa sobre la renta y no a otros impuestos directos como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los impuestos indirectos como el Impuesto sobre el Valor Añadido. Si las rentas fueron empleadas en operaciones que generaron el nacimiento de obligaciones tributarias por otros impuestos, la regularización no alcanzaría dichas obligaciones y nada impediría la exacción de las deudas correspondientes a las mismas, así como los intereses y sanciones que pudieran corresponder.

Estas cuestiones permiten ver solo algunos de los desincentivos que suponen para los defraudadores, a los que habría que sumar una gran lista de problemas de compatibilidad con la Constitución, tal y como explican de manera detallada López y Campione (2013).

Como resumen citamos literalmente una frase de dicho informe que consideramos brillante:

“Estas son las consecuencias evidentes que conlleva la inserción de una medida en un sistema que se rige por unos principios exactamente contrarios a la misma”

Para encontrar justificación a la escasa recaudación obtenida, 1.193 millones de euros (un tipo inferior al 3% si tenemos en cuenta que afloraron unos 40.000 millones), no basta con entender las numerosas dudas generadas por la redacción de la medida.

Un error todavía mayor si cabe se produjo el 27 de junio de 2012 a través de un Informe de la Dirección General de Tributos titulado “Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial”.

A través del mismo, se permite a los contribuyentes declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos, en el caso de que puedan acreditar su titularidad en los ejercicios prescritos. Este informe fue calificado como ilegal y con graves deficiencias técnicas por la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, ya que contradice al Real Decreto-Ley que señala literalmente que hay que pagar un 10% sobre el valor de adquisición de los bienes ocultos. De este modo, gran parte de los defraudadores se han acogido a una interpretación claramente contraria a la norma, mediante la cual, se han ahorrado de media un 70% de lo que debían haber pagado conforme a una norma que ya era excesivamente favorable. Como bien señala Francisco de la Torre Díaz (Inspector de Hacienda), “si a esto le añadimos que parte de este dinero pudo provenir de actividades relacionadas con la corrupción, y los nombres que han salido a la luz parecen corroborarlo, tenemos un cóctel letal para la conciencia fiscal en España”.

7. Análisis sociológico

En este punto, centramos nuestro objetivo en analizar la percepción de la fiscalidad en la mente de los ciudadanos en España, desde un ámbito más general hasta los aspectos más concretos que nos interesan como son los referentes al fraude.

Creemos que es importante conocer, tanto el grado de aceptación de los impuestos como el pensamiento de los ciudadanos respecto a la equidad o buen funcionamiento del sistema, porque en definitiva va a influir notablemente en sus decisiones y actuaciones, y va a terminar determinando el grado de cumplimiento fiscal y las medidas necesarias para mejorarlo.

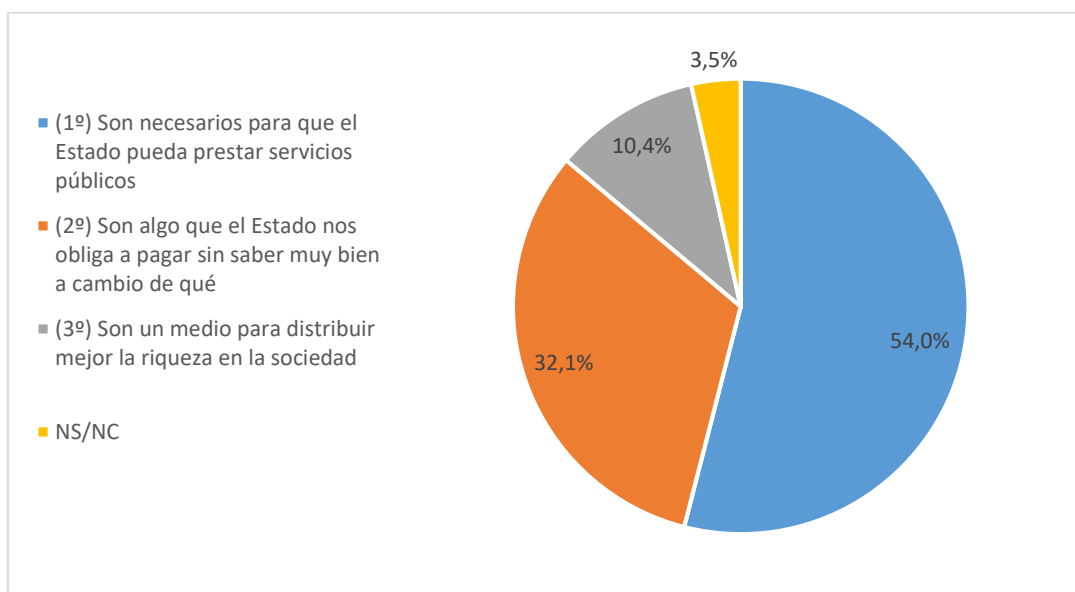
El lograr una concienciación apropiada en la mayoría de los ciudadanos que valore la importancia y la necesidad del sistema tributario y se comprometa con el mismo, reduciría considerablemente los esfuerzos necesarios para erradicar el fraude, o dicho de otro modo, lo podemos considerar como el instrumento más eficaz en la lucha contra el fraude.

Para llevar a cabo este análisis nos basamos fundamentalmente en los datos procedentes del estudio “Opiniones y Actitudes Fiscales de los Españoles en 2015” del Instituto de Estudios Fiscales, así como del estudio realizado también en 2015 por el Centro de Investigaciones Sociológicas denominado “Opinión Pública y Política Fiscal” (en adelante IEF, 2015 y CIS, 2015 respectivamente).

Comenzando por las ideas más generales, buscamos la opinión mayoritaria de la ciudadanía con respecto a los impuestos, a través de la pregunta de cuál de las siguientes frases refleja mejor su opinión:

- Son necesarios para que el Estado pueda prestar servicios públicos
- Son algo que el Estado nos obliga a pagar sin saber muy bien a cambio de qué
- Son un medio para distribuir mejor la riqueza en la sociedad

Gráfico 7. Opinión sobre los Impuestos.



Fuente: Elaboración propia a partir del CIS, 2015

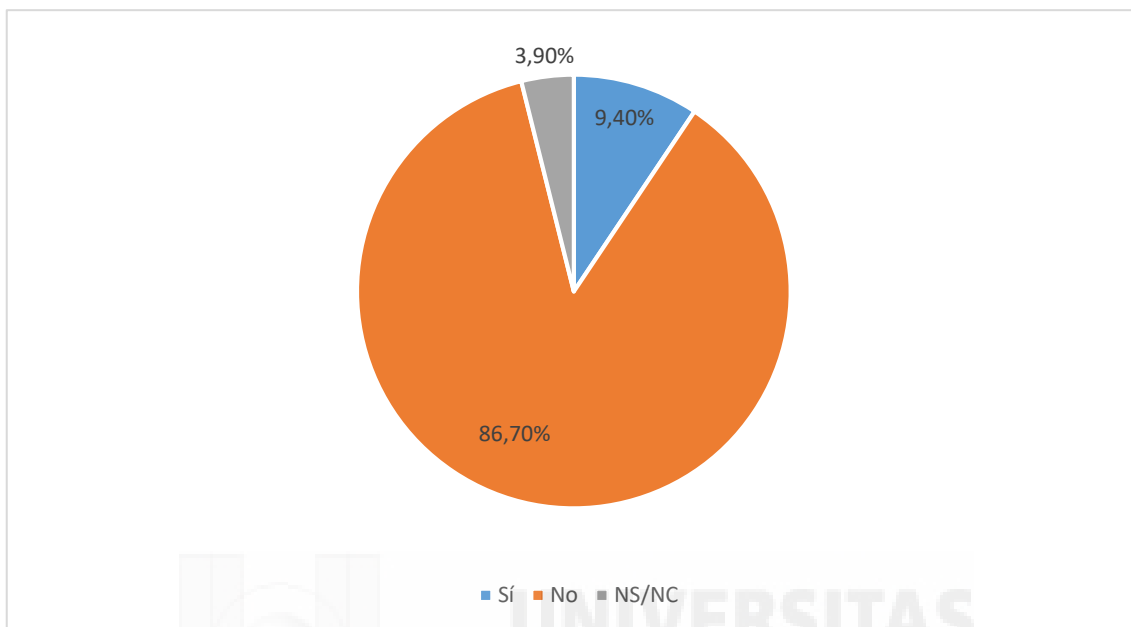
Afortunadamente, hay una mayoría que los considera necesarios tanto para que el Estado pueda prestar servicios públicos (54%) como para distribuir mejor la riqueza en la sociedad (10.4%). Sin embargo, es preocupante ese 32'1% de encuestados que afirman que son algo que se debe pagar sin saber muy bien a cambio de qué, lo cual nos da una primera idea del posible descontento con la situación actual de una gran parte de la población.

Ante la pregunta de, teniendo en cuenta los servicios públicos y prestaciones sociales existentes, cuánto diría que la sociedad se beneficia de lo que pagamos a las administraciones públicas en impuestos y cotizaciones, nos encontramos con que un 64'2% opina que poco o nada.

Dentro de esta relación entre el pago de impuestos y la oferta de servicios públicos y prestaciones sociales, se plantea qué se considera más importante; mejorar la oferta aunque haya que pagar más impuestos o pagar menos aunque ello conlleve una reducción de los servicios públicos. Una gran mayoría considera razonable el pago de impuestos para mantener unos servicios públicos adecuados, situándose en un término medio. No obstante, cabe resaltar que la mayoría considera que los españoles pagamos mucho en impuestos (63'9%) y que pagamos más en comparación con otros países más avanzados de Europa (38'9%).

Profundizando en el estudio observamos que, para la gran mayoría (86'7%), los impuestos no se cobran con justicia, es decir, pagando más quienes más tienen.

Gráfico 8. ¿Cree que los impuestos se cobran con justicia?

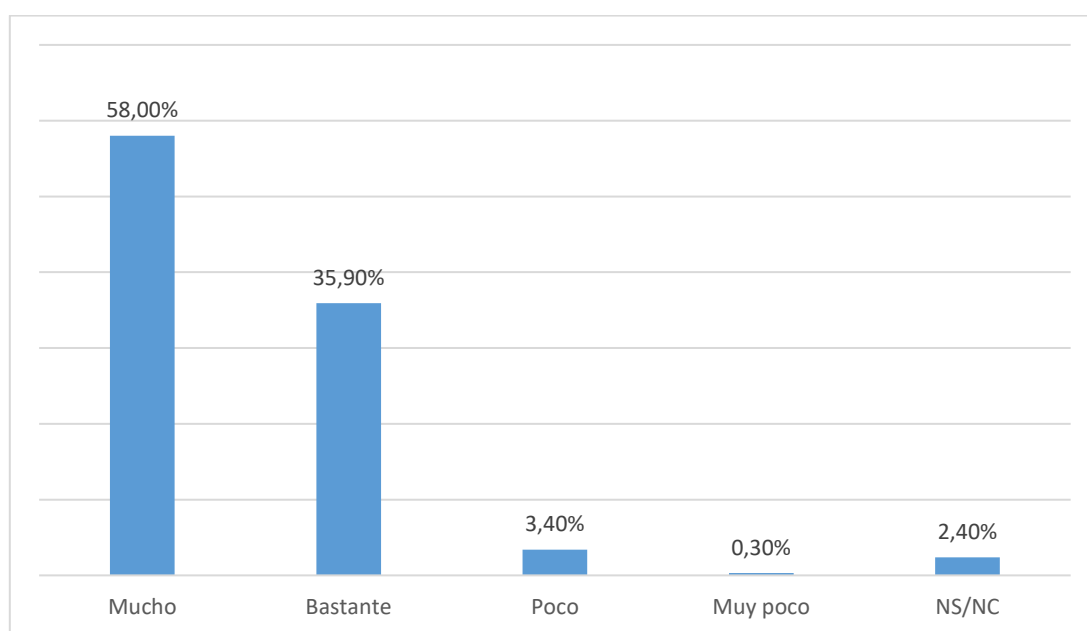


Fuente: Elaboración propia a partir del CIS, 2015

Hasta aquí podemos observar que existen factores muy peligrosos a la hora de abordar este tema. Si bien la mayoría tiene una imagen favorable de los impuestos en sí, en la coyuntura actual existen varios aspectos que distorsionan sus beneficios y dañan la imagen del sistema en conjunto, como es el hecho de opinar que lo que contribuimos no se corresponde con lo que recibe la sociedad, y el afirmar que los impuestos no se cobran con justicia. Sin estas dos premisas, podemos decir que la construcción de una adecuada conciencia fiscal se hace prácticamente imposible.

Introduciéndonos ya en el fraude fiscal en particular, comprobamos en primer lugar la opinión de los ciudadanos en cuanto a su magnitud.

Gráfico 9. ¿Cuánto fraude fiscal existe en España?

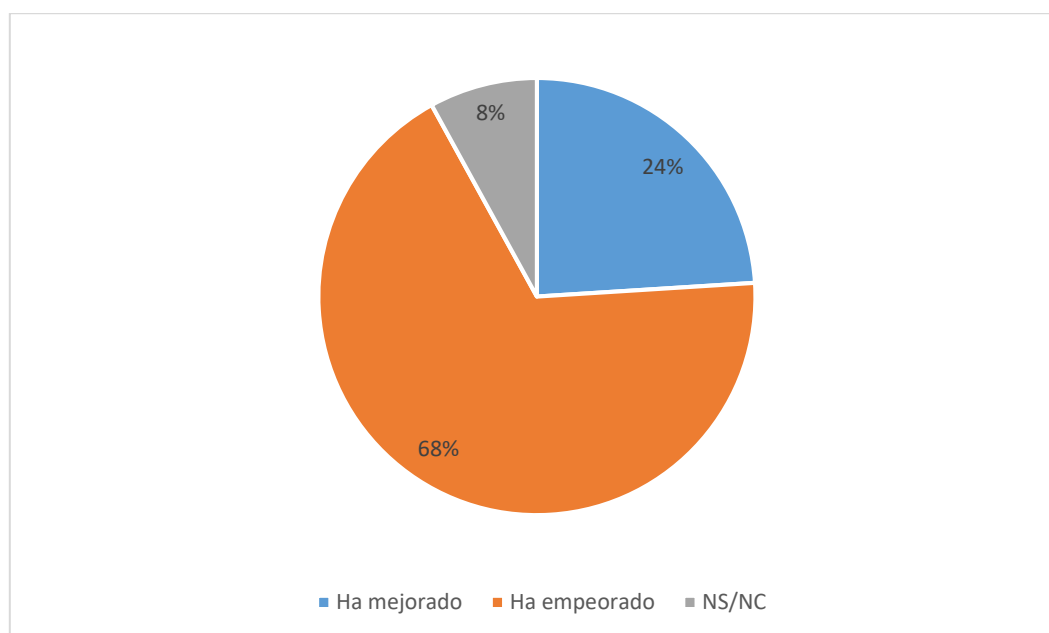


Fuente: Elaboración propia a partir del CIS, 2015

Un 93'9% de los encuestados consideran que en España existe mucho o bastante fraude fiscal.

Además, en lo referente al grado de cumplimiento fiscal, un 68% opina que ha empeorado en la última década.

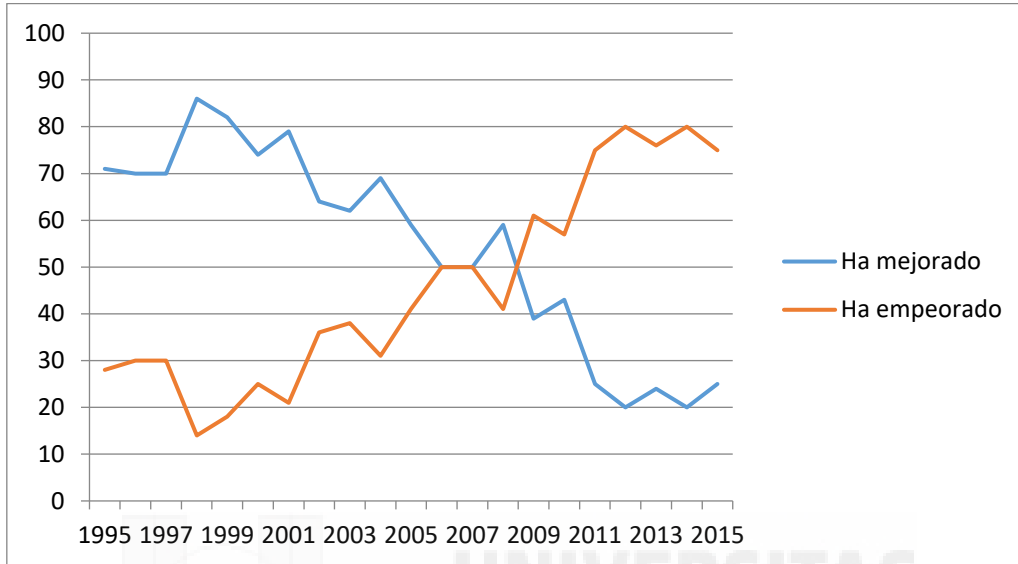
Gráfico 10. En la última década el grado de cumplimiento fiscal...



Fuente: Elaboración propia a partir del IEF, 2015

En cuanto a su evolución, eliminando el efecto de las personas que se abstienen de dar su opinión, podemos ver la percepción ciudadana a lo largo de los últimos veinte años.

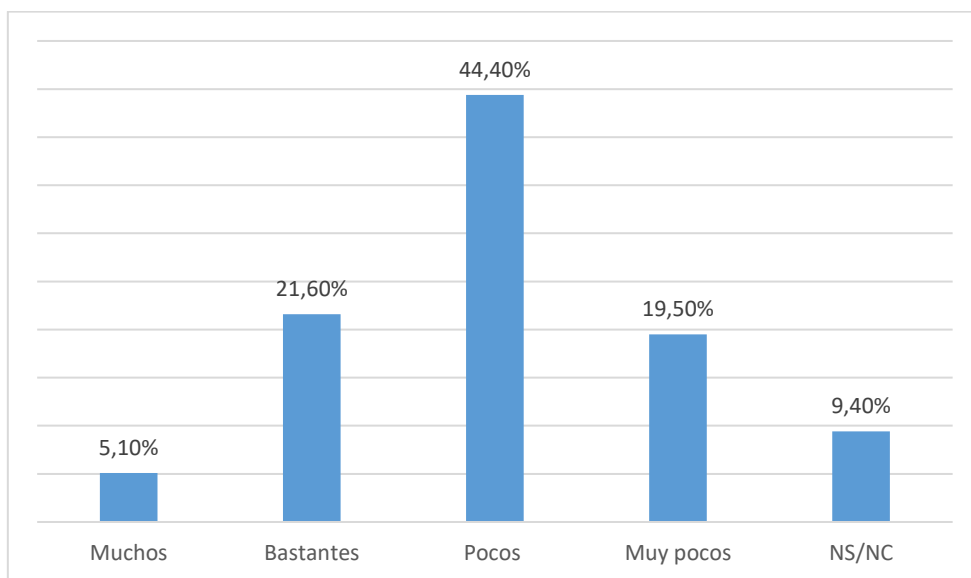
Gráfico 11. Evolución del grado de cumplimiento fiscal.



Fuente: Elaboración propia a partir del IEF, 2015

También una mayoría posee una opinión desfavorable acerca de los esfuerzos que dedica la Administración en la actualidad en la lucha contra el fraude fiscal. Concretamente, un 63'9% cree que hace pocos o muy pocos esfuerzos.

Gráfico 12. Esfuerzos de la Administración contra el fraude fiscal.



Fuente: Elaboración propia a partir del CIS, 2015

De entre las razones que incitan a las personas a ocultar ingresos a Hacienda, destacan las siguientes:

-La escasez de empleos obliga a aceptar cualquier trabajo aunque no se declaren dichos ingresos

-La falta de honradez y conciencia ciudadana

-Los salarios son demasiado bajos y hay que buscar otras opciones y conseguir dinero

Dichas razones constatan el hecho de que la difícil situación económica de los últimos años aumenta las posibilidades de cometer irregularidades fiscales, al mismo tiempo que demuestran la importancia de la conciencia sobre la que venimos incidiendo.

Por otro lado, se muestran las consecuencias que, según los encuestados, provoca el fraude fiscal principalmente:

-Disminuye los recursos para financiar los servicios públicos y prestaciones sociales

-Crea injusticias, pues unos tienen que pagar lo que dejan de pagar otros

-Obliga a aumentar la presión fiscal sobre quienes cumplen y pagan correctamente sus impuestos

Por último, nos parece interesante resaltar la alta coincidencia de los encuestados en dos afirmaciones, una positiva y otra no tanto:

-Engañar a Hacienda es engañar al resto de los ciudadanos (86'4%)

-Si la gente no engaña más a Hacienda es por miedo a una revisión (72'3%)

Estas evidencias ponen de manifiesto el conocimiento de la gravedad del problema del fraude fiscal por un lado, al mismo tiempo que la extensión y generalización del mismo, por otro.

Para finalizar, tras el estudio realizado, nos remitimos a las palabras de Alarcón y de Pablos (2007), con las que coincidimos firmemente a raíz de los resultados obtenidos, y consideramos idóneas como resumen y conclusión a este apartado:

“Como consecuencia de que el pago de los tributos constituye una detracción del patrimonio privado a favor del sector público con la finalidad de financiar los gastos públicos, los contribuyentes demandan del Estado que grave equitativamente –tanto desde un punto de vista del diseño de la norma como en el de su aplicación- a los ciudadanos, pero también se le exige que gaste con eficacia lo recaudado. De la relación entre esos dos supuestos, equidad en la contribución y eficacia en el gasto, surge la confianza del contribuyente, elemento que influye de forma notable en el grado de conciencia fiscal de los contribuyentes”



8. Mecanismos en la lucha contra el fraude fiscal

8.1. Leyes reguladoras

Son numerosas las normas que se han ido aprobando para la lucha contra el fraude fiscal por parte del legislador durante las últimas décadas.

A continuación, pasamos a analizar dos de las últimas leyes más destacadas en esta materia:

-Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Siguiendo los objetivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal 2005 (AEAT, 2005), introduce modificaciones normativas para permitir la realización de medidas recogidas en dicho plan, en base a la experiencia práctica de la Administración.

Las medidas responden a varias líneas estratégicas, orientándose a potenciar las facultades de actuación de los órganos de control, permitir una mejora sustancial de la información disponible en términos de calidad e inmediatez de utilización o garantizar el ingreso efectivo de las deudas tributarias de forma más eficaz.

Cabe destacar la voluntad de erradicar las tramas organizadas de defraudación. Se establece en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del impuesto en una fase anterior.

También se introducen novedades con respecto al fraude en el sector inmobiliario, dirigidas a un mejor seguimiento de las transmisiones y del empleo efectivo que se haga de los bienes inmuebles, estableciendo la obligatoriedad de la consignación del Número de Identificación Fiscal y de los medios de pago empleados en las escrituras notariales.

Además, en esta ley se recoge la modificación referida al régimen de la lista de paraísos fiscales, como ya mencionamos con anterioridad en el apartado correspondiente.

-Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Se contempla un conjunto de medidas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, y perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o aclarar su interpretación, para incrementar así la seguridad jurídica y evitar litigios innecesarios.

Se introducen modificaciones contra determinadas prácticas consistentes en repartir el patrimonio de una sociedad mediante operaciones de aparente liquidación entre los socios, una vez nacida la deuda, de forma que estos responderán no solo por las cuotas aportadas sino también por las percepciones recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución.

También es importante resaltar las nuevas causas de exclusión del método de estimación objetiva. No podrán acogerse a este régimen quienes facturen menos del 50% a particulares y tengan rendimientos íntegros superiores a 50.000 euros al año. Quedarán excluidos aquellos que hayan obtenido rendimientos procedentes de empresarios o profesionales superiores a 225.000 euros.

Se establece una nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, una limitación de los pagos en efectivo en los que intervenga un empresario o profesional de 2.500 euros, así como nuevas modificaciones referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

8.2. Límite a la economía de opción como freno al fraude fiscal internacional

Como hemos explicado anteriormente en las técnicas de desvío de beneficios, continuamos haciendo hincapié en los convenios de doble imposición, al considerar este un tema en el que podrían tomarse medidas inmediatas con grandes ventajas globales.

Aunque obviamente la solución más efectiva y justa sería la armonización de los tipos impositivos, esto es una utopía a día de hoy por la negativa de muchos Estados y la agresiva competencia para atraer capitales externos.

El instrumento que puede reducir estas desigualdades y prevenir el fraude fiscal es la regla de tributación compartida entre el Estado fuente y el Estado residencia.

En este sentido, gracias al trabajo de Machancoses (2013) , podemos desarrollar a continuación las posibilidades de éxito de esta medida teniendo en cuenta la inmensa pérdida de recaudación anual que supone para muchos países por el comportamiento de los agentes económicos en busca de la mínima presión fiscal.

La regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia, como ya se ha explicado anteriormente, implica que el Estado de la fuente en el que se obtienen los beneficios no tenga potestad para gravarlos. Ante esto, las empresas transfieren dichos beneficios a la entidad residente en el Estado con menor tributación. Para las administraciones, determinar cuando estos entramados empresariales incurren en fraude fiscal es algo muy costoso y complicado debido a las numerosas lagunas legales en las que se mueven los profesionales para justificar sus actuaciones.

Sin embargo, si estos beneficios tributaran de forma parcial en el Estado de la fuente, se reduciría la agresividad de la competencia fiscal y habría menos posibilidades de economía de opción, debido a los motivos siguientes:

-El Estado de la fuente ganaría recaudación por la retención de parte de esos beneficios transferidos a otro Estado con menor tributación.

-El Estado de residencia con tipo impositivo inferior se vería obligado a incrementarlo porque de no ser así, la retención en origen disminuiría su recaudación en gran medida.

De este modo, la regla de tributación compartida permite más soberanía a los Estados de la fuente, algo necesario a la vista de los resultados actuales consecuencia de las actuaciones de los agentes económicos, y conlleva una aproximación implícita de los tipos de gravamen. Con el siguiente ejemplo pretendemos mostrar los posibles efectos que podría producir esta medida.

-Suponiendo un tipo impositivo en el Estado de la fuente (EF) del 30% frente a un 15% en el Estado de residencia (ER), unos ingresos de 1000€ y unos gastos de 300€, con un beneficio real de 700€, analizamos las siguientes cuatro situaciones:

-Situación óptima: La empresa tributa en el EF por la totalidad de los beneficios, es decir, $30\% \times 700\text{€} = 210\text{€}$, de manera que el gravamen global es ese 30%.

-Situación frecuente actualmente: La empresa transfiere los beneficios del EF al ER, de forma que tributa en el ER un $15\% \times 700\text{€} = 105\text{€}$, sin ingresar nada en el EF, donde realmente se ha generado ese beneficio.

-Aplicación de la tributación compartida: La empresa realiza la misma operación que en el caso anterior, sin embargo, ve gravado parcialmente en el EF el beneficio que transfiere al ER, $10\% \times 700\text{€} = 70\text{€}$. Mientras que, en el ER, tributa la parte restante, $15\% \times 700\text{€} = 105\text{€}$, $105\text{€} - 70\text{€} = 35\text{€}$. De esta forma, la recaudación del ER baja notablemente de un 15% a un 5% real.

-Posibles efectos de la tributación compartida: El ER se ve obligado a subir el tipo impositivo porque su recaudación desciende drásticamente. Supongamos que lo hace a un 25%. La empresa tributa como anteriormente en el EF, $10\% \times 700\text{€} = 70\text{€}$, y en el ER la parte restante, ahora $25\% \times 700\text{€} = 175\text{€}$, $175\text{€} - 70\text{€} = 105\text{€}$.

Tabla 1. Límite a la economía de opción.

Situación	Estado de la fuente	Estado de residencia	Tributación global
Óptima	210€		30%
Actualmente		105€	15%
Tributación compartida	70€	35€	15%
Posibles consecuencias	70€	105€	25%

Fuente: Elaboración propia a partir de Machancoses García

Como se puede observar, además de que el Estado de la fuente (donde se generan los beneficios) obtenga recaudación procedente de los mismos que actualmente no obtiene o es mínima, el Estado de residencia aumenta el tipo impositivo para no ver disminuidos sus ingresos, haciendo mucho menos favorable para las empresas transferir los beneficios a dicho Estado.

De acuerdo con Machancoses (2013), “Es sin duda la agresiva competencia fiscal entre los Estados la que acarrea un amplio abanico de economías de opción para los agentes económicos –como es la decisión sobre establecer una entidad en un Estado de menor tributación y realizar las operaciones con esta entidad en lugar de otra– y, por ende, una gran tentación de conseguir una menor tributación a través de operaciones fraudulentas. Si esta premisa no ofrece dudas, parece evidente que la mejor forma de evitar el fraude es disminuir las grandes posibilidades de economías de opción que ofrecen actualmente la diversidad de normas tributarias y para ello es necesario que la competencia fiscal entre los Estados se encamine hacia una aproximación normativa sobre el gravamen de las rentas derivadas de actividades económicas.”

Para finalizar, creemos que una regla de tributación compartida como la que se plantea, puede ser un buen punto de partida para conseguir una aproximación normativa global del Impuesto sobre Sociedades.

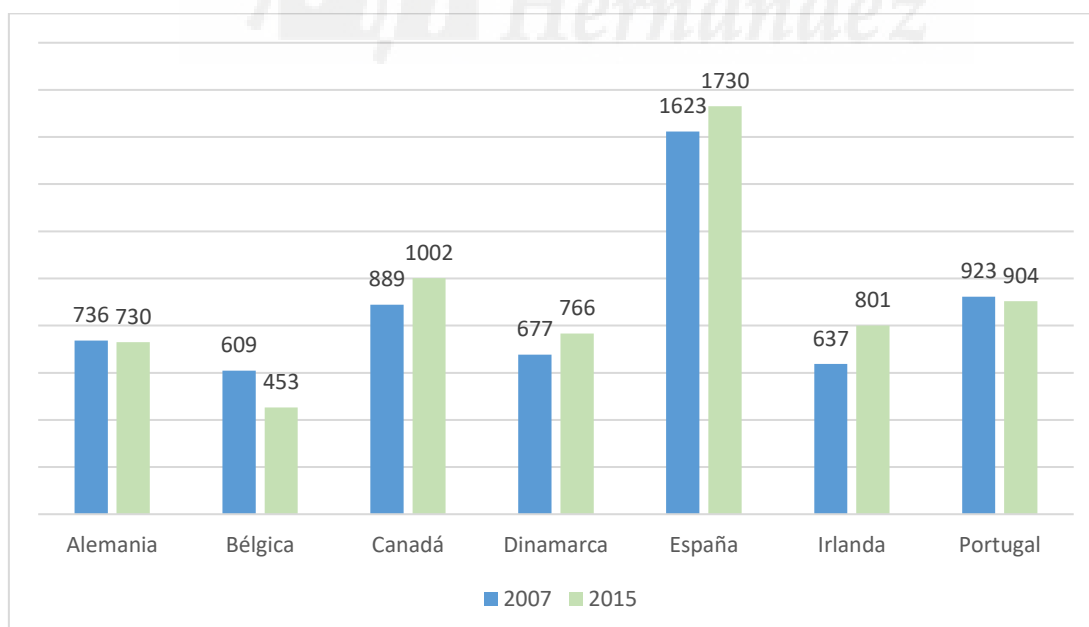
8.3. Recursos destinados

En los últimos años, han sido muchas las voces que se han alzado dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, solicitando más recursos y denunciando la desigualdad con respecto a otros países de nuestro entorno.

Por la vital importancia que tiene tanto en la prevención como en la lucha contra el fraude, consideramos conveniente estudiar la cuantía de recursos disponibles en España frente a los existentes en otros países.

Si bien, con la crisis económica se pueden haber visto mermados, esta escasez de recursos no es ninguna novedad como podemos observar a través de una breve comparación con diferentes países de la OCDE en el año 2007, concretamente Alemania, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Irlanda y Portugal. Los datos han sido extraídos del informe “La Información Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros”. También evaluamos estas mismas magnitudes con la información obtenida del informe de la OCDE “Tax Administration” 2015, con objeto de valorar la evolución en ese horizonte temporal.

Gráfico 13. Nº de habitantes / Trabajador Administración Tributaria

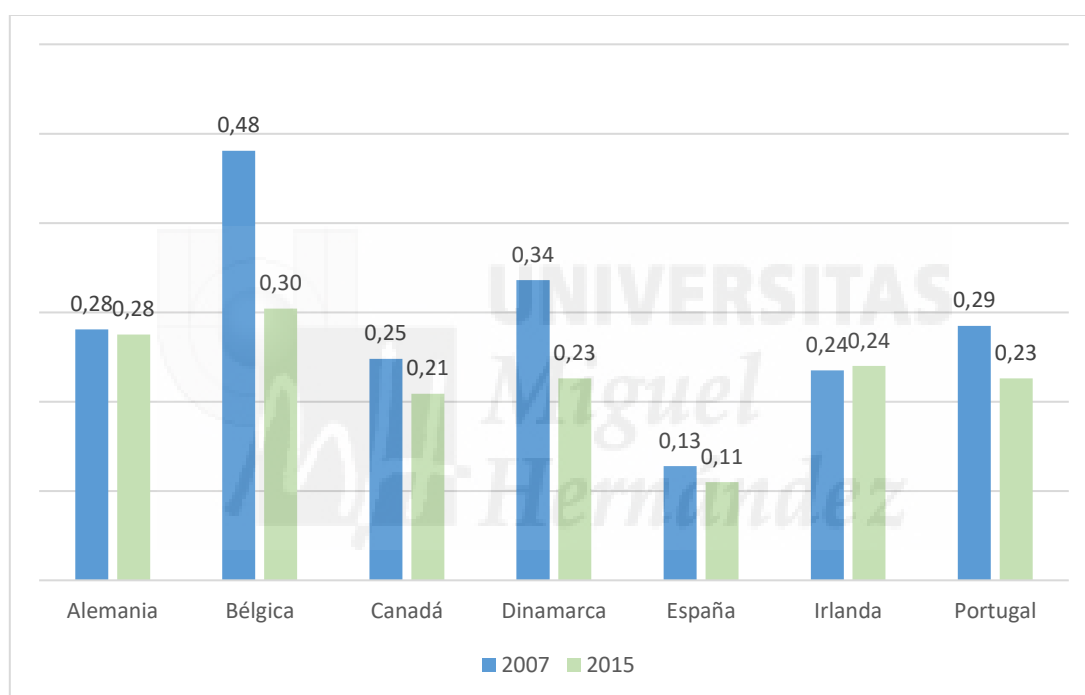


Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE, 2008 y OCDE, 2015

Del gráfico 13 se desprende la gran desigualdad que existe entre los efectivos destinados a la Administración Tributaria en España y el resto de países. En 2007, teníamos 1623 ciudadanos por trabajador, frente a los 609 en Bélgica, 637 en Irlanda o 923 en Portugal. Comprobamos que en 2015, lejos de reducirse, esta disparidad incluso ha aumentado en algunos casos.

A continuación, vemos como estas diferencias se muestran nuevamente si evaluamos el porcentaje del gasto destinado a la Administración Tributaria con respecto al Producto Interior Bruto de cada país.

Gráfico 14. Gasto en Administración Tributaria / PIB (%)



Fuente: Elaboración propia a partir de OCDE, 2008 y OCDE, 2015

En España nos conformábamos con un 0'128% del PIB, lo que supone la mitad que países como Irlanda o Portugal, y casi cuatro veces menos que Bélgica. En 2015, el gasto proporcional es todavía menor, pasando a un 0'11% sobre el PIB.

Otra cuestión reseñable al margen del tamaño, es el envejecimiento de la plantilla. Según datos del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda, dos de cada tres empleados ya era mayor de cincuenta años en 2015.

Además del reclutamiento, creemos que también es muy importante dedicar esfuerzos a la retención del personal en este ámbito. Recientemente, diversas

noticias han alertado de implicaciones de altos funcionarios de Hacienda en casos de fraude fiscal.

Concretamente, un 7% de los inspectores de Hacienda se encuentran en excedencia. Muchos de ellos trabajan como asesores fiscales en empresas privadas, ya que cada vez es mayor la demanda de profesionales con esta cualificación. El problema se debe a que, en algunos casos, dichos funcionarios en excedencia actúan rebasando los límites de la legalidad. Según antiguos altos cargos de la Agencia Tributaria, hay que tener en cuenta que los funcionarios que solicitan la excedencia son los que llevan más años en el cuerpo, de manera que el porcentaje del 7% aumenta a alrededor de un 25% si se considera solo a los trabajadores veteranos. Del mismo modo, opinan que esta circunstancia no se debe a un problema de carrera profesional, sino más bien retributiva, pudiendo obtener condiciones salariales mucho más ventajosas como asesores.

Por todo ello, consideramos que para luchar contra el fraude fiscal, es tan importante el destinar los recursos precisos incrementándolos en la medida de lo posible, como el retener los valiosos, lo cual puede repercutir de manera notable en los resultados de la Administración.

8.4. ¿Responsabilidad social sin responsabilidad fiscal?

Por último, en este apartado tratamos de reflexionar sobre un concepto de especial relevancia para el interés general de la sociedad, como es la responsabilidad tributaria en el ámbito empresarial.

Como hemos visto, las grandes empresas utilizan todos los medios a su disposición para reducir al máximo su contribución, disminuyendo como consecuencia los recursos necesarios para financiar políticas redistributivas en beneficio del conjunto de la sociedad.

Hace más de una década que las grandes empresas presumen de dedicar grandes esfuerzos a campañas de Responsabilidad Social Corporativa (RSC). Según el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa (2004), la RSC “es la forma de conducir los negocios de las empresas que se caracteriza por tener en cuenta los impactos que todos los aspectos de sus actividades generan sobre sus clientes, empleados, accionistas, comunidades locales, medioambiente y sobre la sociedad en general. Implica el cumplimiento obligatorio de la legislación nacional e internacional en el ámbito social, laboral, medioambiental y de Derechos Humanos, así como cualquier otra acción voluntaria que la empresa quiera emprender para mejorar la calidad de vida de sus empleados, las comunidades en las que opera y de la sociedad en su conjunto”.

Entendido el concepto y la importancia de este fenómeno, no podemos concebir el término responsabilidad social sin incluir dentro del mismo la responsabilidad fiscal, por ser una de las vías a través de la cuál una empresa puede generar mayores beneficios en la sociedad.

A modo de ejemplo, según Oxfam Intermón (2015), ninguna de las empresas del IBEX35 informa sobre la estrategia o política fiscal del grupo, solo un 10% de las mismas presenta información acerca de cuánto y dónde contribuyen (detallando los países en los que operan), y 34 de las 35 empresas tiene presencia en paraísos fiscales.

Como ya sabemos, cada vez existen entramados empresariales más sofisticados, lo cual incrementa sustancialmente la dificultad y el coste de las investigaciones orientadas a luchar contra las irregularidades. De este modo,

consideramos imprescindible el exigir a las grandes empresas un grado de transparencia mucho mayor, de manera que facilite la comprobación con objeto de verificar que se llevan a cabo las políticas fiscales adecuadas. En realidad, esto no es relevante solo para las administraciones, sino también para la reputación de la propia empresa y para el público en general. Puede provocar un aumento en la confianza de la ciudadanía que desemboque en una importante mejora de la conciencia fiscal.

Ahora bien, en la actualidad, la planificación fiscal es un campo más en el que invierten las empresas buscando la máxima eficiencia, y que determina en buena medida sus resultados globales, y estos a su vez, su progreso o declive futuro. Por esa razón, es entendible que nadie pueda exigir a las grandes empresas una mayor contribución que la que corresponde al cumplimiento de la legalidad fiscal, en un mundo empresarial tan globalizado y competitivo como el actual, si quieren competir en igualdad de condiciones frente al resto de compañías que consideran la minimización de la carga fiscal como una premisa básica. Con esto no pretendemos en absoluto restar importancia al problema que subyace con respecto a la competencia y como se ven influidas las PYMES en particular, y toda la población en general por esas actuaciones.

Es en este punto donde entra en juego la voluntad de los gobiernos por legislar justamente de modo que se reduzcan lo máximo posible las opciones disponibles en el camino hacia el fraude fiscal. Sin embargo, al margen de pequeños avances casi imperceptibles, la corrupción generalizada de la que somos testigos en los últimos tiempos y los escándalos tributarios de cargos públicos, no hace otra cosa que añadir más motivos para que el evasor vea reforzada su intención de contribuir lo menos posible a la Hacienda Pública.

En resumen, si pretendemos que todo el sistema funcione, es tan imprescindible como urgente construir la credibilidad en el mismo desde el ejemplo del sector público, la responsabilidad de las empresas y la concienciación y colaboración ciudadana.

9. Conclusiones

La lucha contra el fraude fiscal debe ser una de las prioridades en las agendas de todos los gobiernos del mundo, por las consecuencias que provoca en la sociedad. Las prácticas habituales de las grandes empresas actuando al límite de la legalidad y a veces sobrepasándolo, conllevan una pérdida incalculable de ingresos año tras año, privando a los gobiernos de recursos imprescindibles en una época en que la desigualdad aumenta constantemente. La gran complejidad de este asunto requiere la cooperación de todos los países, con una actitud que tienda hacia la absoluta transparencia y la armonización fiscal. Algo que actualmente, podemos considerar una utopía, dada la magnitud del fenómeno y los innumerables conflictos de intereses que surgen a raíz de esta problemática.

Mientras tanto, creemos que una solución apropiada podría ser el límite a la economía de opción a través de reglas de tributación compartida en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Tal y como hemos explicado, la agresividad fiscal podría reducirse notablemente y de manera implícita se conseguiría esa deseada aproximación de los tipos de gravamen.

En lo que concierne a España, pensamos que la vía más efectiva para combatir el fraude fiscal es fomentar una adecuada educación tributaria por los motivos que describimos a continuación.

Si bien es lógico y adecuado, a la vista de la magnitud del fraude fiscal y la economía sumergida, y de las diferencias con países de nuestro entorno, solicitar una mayor asignación de recursos, no creemos que esta constituya la necesidad primordial para atajar el problema.

Las leyes introducidas vemos que tampoco han supuesto una mejora sustancial en cuanto a la evolución de la economía sumergida o del fraude fiscal.

Tras la realización de este estudio, podemos concluir que en España existe a nuestro juicio un grave problema de moralidad. La creencia ciudadana de que el Gobierno apenas dedica esfuerzos a luchar contra el fraude se palpa sin ir más lejos en los escándalos judiciales en los que se ven inmersos recientemente altos cargos de la política y de la empresa.

En nuestra opinión, cuando la credibilidad de las instituciones se pone en duda, y la conciencia tributaria se ve tan damnificada, cualquier instrumento que se utilice para aumentar la recaudación es concebido por los contribuyentes como una mala noticia, al considerar que sus propios intereses y los de la Administración caminan en direcciones opuestas. Llegados a este punto, cobra especial sentido la popular frase de Albert Einstein “Dar ejemplo no es la principal manera de influir sobre los demás, es la única manera”, que nos sirve como conclusión para no extendernos más en la deplorable actitud de todo aquel involucrado en la corrupción política.

Creemos, por tanto, que existe un problema de base y como tal, es preciso desarrollar medidas orientadas a esa educación tributaria previamente señalada. Hay que concienciar sobre la importancia del pago de impuestos y alertar sobre los efectos del fraude en todos los sectores de la población y a todas las edades, para perseguir el objetivo fundamental de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

También consideramos imprescindible la aportación de las grandes empresas en términos de transparencia y responsabilidad fiscal, de manera que la ciudadanía en general vea reforzada la aplicación de los principios tributarios en los que se basa el sistema. Al mismo tiempo, creemos que es necesario intensificar los controles del gasto público y realizar auditorías obligatorias para asegurar la asignación eficaz de los recursos, todo ello en aras también de reforzar y mejorar la visión de los contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALARCÓN GARCÍA, Gloria & DE PABLOS ESCOBAR, Laura (2007). La conciencia fiscal y el fraude fiscal. Factores que influyen en la tolerancia ante el fraude.

CAMARERO GARCÍA, Jesús (2010). El “fraude carrusel” en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo.

CAMPIONE, Roger & LÓPEZ LÓPEZ, Hugo (2012). La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz.

CIS (2015). Opinión Pública y Política Fiscal.

DOMÍNGUEZ BARRERO, Félix, LÓPEZ LABORDA, Julio, & RODRIGO SAUCO, Fernando (2014). “El hueco que deja el diablo”: Una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios.

FERNÁNDEZ LEICIAGA, Xoaquín, LAGO PEÑAS, Santiago & VAQUERO GARCÍA, Alberto (2015). Economía sumergida y fraude fiscal en España. ¿Qué es lo que sabemos?

FUNDACIÓN DE ESTUDIOS FINANCIEROS (2013). La economía sumergida en España.

GESTHA Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (2013). “La desigualdad en tiempos de crisis: hombre rico, hombre pobre.”

GESTHA (2014). La economía sumergida pasa factura.

GESTHA (2016). Situación actual de los recursos humanos de la Administración Tributaria en España.

HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, Olga & JUSTO ALONSO, Ángela (2012). Precios de transferencia.

IEF (2016). Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015.

MACHANCOSES GARCÍA, Ester (2013). Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de tributación compartida en los CDI.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso (2014). Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea.

OCDE (2009). La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros.

OCDE (2015). Tax Administration.

OXFAM INTERMÓN (2015). La ilusión fiscal.

OXFAM INTERMÓN (2016). Guerras fiscales.

RUIBAL PEREIRA, Luz (2010). Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.

SCHNEIDER, Friedrich (2015): Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments.

VV.AA. COLLADO YURRITA, Miguel Ángel & MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2005). Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

ABC (1985), Su inversión más ágil. Sin retenciones. Recuperado el 07/04/2017 de:

<http://hemeroteca.abc.es/nav/Navigate.exe/hemeroteca/madrid/abc/1985/07/26/046.html>

ABC (2016), Lista de paraísos fiscales, según la OCDE. Recuperado el 24/03/2017 de:

http://www.abc.es/internacional/abci-lista-paraisos-fiscales-segun-ocde-201604090244_noticia.html

ARTACHO MARTÍN-LAGOS, Diego (2012). Amnistía fiscal: ¿y ahora qué hacemos? Recuperado el 14/04/2017 de:

<http://www.rousaudcostasduran.com/wp-content/uploads/2012/06/Amnistia-fiscal.pdf>

CINCO DÍAS (2012), El 76% de los autónomos declara a Hacienda que no llega a mileurista. Recuperado el 06/03/2017 de:

http://cincodias.elpais.com/cincodias/2012/08/16/economia/1345096580_850215.html

EL CONFIDENCIAL (2016), De Nummaria al caso Liechtenstein: inspectores de Hacienda en el lado oscuro. Recuperado el 08/05/2017 de:

http://www.elconfidencial.com/espana/2016-06-20/lado-oscuro-agencia-tributaria-inspectores-hacienda-excedencia-nummaria-liechtenstein_1218866/

EL ECONOMISTA (2016), El perdón ilegal de 2.800 millones en la amnistía fiscal. Recuperado el 10/04/2017 de:

<http://www.eleconomista.es/opinion-legal/noticias/7420289/03/16/El-perdon-ilegal-de-2800-millones-en-la-amnistia-fiscal.html>

EL PAÍS (2015), Tres amnistías fiscales con distinta magnitud. Recuperado el 10/04/2017 de:

http://politica.elpais.com/politica/2015/04/17/actualidad/1429303007_250164.html

EL PAÍS (2016), Más munición contra el fraude. Recuperado el 24/04/2017 de:

http://economia.elpais.com/economia/2016/03/19/actualidad/1458410193_897910.html

EXPANSIÓN (2015), Los 33 paraísos fiscales que todavía quedan para España. Recuperado el 22/03/2017 de:

<http://www.expansion.com/2015/01/28/economia/1422478579.html>

OBSERVATORIO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA (2016), Introducción a la Responsabilidad Social Corporativa. Recuperado el 24/03/2017 de:

http://www.observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2014/08/Ebook_La_RSC_modific.06.06.14_OK.pdf

TRANSPARENCY INTERNATIONAL ESPAÑA (2015), Índice de Percepción de la Corrupción 2015. Recuperado el 08/03/2017 de:

<http://transparencia.org.es/ipc-2015/>

LEGISLACIÓN

BOE (1977), Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150>

BOE (1985), Ley 14/1985, de 29 de mayo.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-9862>

BOE (1991), Ley 18/1991, de 6 de junio.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1991-14391

BOE (1991), Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-18119>

BOE (2006), Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20843>

BOE (2012), Ley 7/2012, de 29 de octubre.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-13416

MINHAFP (2012), Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_Regularizacion_Declaracion_Tributaria_Especial.pdf

MINHAFP (2012), Segundo informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_DTE_Segundo.pdf