

Aplicación en España de la Legislación Comunitaria en materia de evasión fiscal

Juan Carlos Gamazo Chillón

Departamento de Economía Aplicada y Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho de la Universidad de Valladolid.

A DELIMITACION DEL TEMA.

El primer problema que se nos plantea al estudiar el fenómeno de la evasión fiscal es el de su definición. Problema que se ha agravado en las últimas décadas al generalizarse los seminarios, conferencias y discusiones en torno a la evasión fiscal; pues en ellos se habla de manera vaga e imprecisa de evasión, elusión, evitación, resistencia, economía de opción, remoción, remisión, simulación, fraude de ley, etc. Dando a todos estos términos una identidad conceptual que, cuando menos, es cuestionable académicamente.

Esta ambigüedad terminológica nos obliga a precisar lo que entendemos por evasión fiscal¹. Debemos elaborar un concepto que nos permita determinar que conductas de resistencia fiscal pueden ser consideradas como evasión fiscal y cuales no.

La mayoría de la doctrina entiende por evasión fiscal aquella forma voluntaria e ilegal de reducir o evitar la carga tributaria mediante la ocultación, total o parcial, de la base imponible.

De la anterior definición se desprende que no existirá evasión fiscal en aquellos comportamientos que, aún cuando persigan la evitación del impuesto mediante las oportunas deficiencias y vacíos legales, no incurren en la transgresión de la norma legal. Este tipo de comportamientos en los que el contribuyente logra sustraerse del pago de la deuda tributaria, a través de mecanismos legales, reciben la denominación de elusión fiscal.

No faltan autores, sin embargo, que engloban dentro del concepto de evasión tanto las conductas legales como las ilegales. Llegando a incluir dentro del término de evasión fiscal figuras como exenciones, bonificaciones, deducciones, e incentivos fiscales². Postura ésta que no será seguida en la presente investigación, dada la excesiva generalidad que se concede al término evasión fiscal.

Nuestro concepto de evasión fiscal será más limitado que el admitido por la mayoría de la doctrina, ya que nos ceñiremos a la evasión fiscal en el impuesto sobre la renta, cometida mediante la ocultación, total o parcial, de la base imponible.

La elección del estudio de la evasión fiscal en el IRPF se debe a que dicha figura impositiva constituye uno de los pilares centrales sobre los que descansan los sistemas tributarios modernos. Prueba de esa última afirmación es la recaudación que la Hacienda española obtiene a través de éste tributo tal como aparece recogido en el CUADRO 1, así en 1.991 se recaudaron más de cuatro billones de pesetas en concepto de IRPF, lo que representa un 7.5% del Producto Interior Bruto estimado para ese año. En el CUADRO 2 podemos observar como esa recaudación era en 1.988 superior al 70% de los impuestos directos, y en el CUADRO 3 apreciamos como en el mismo año, 1.988, lo recaudado por IRPF suponía un 21% del total de ingresos no financieros. En este último cuadro podemos observar como

los porcentajes en el resto de países de la O.C.D.E., exceptuando Grecia y Francia, son superiores al caso español.

Por otro lado, el IRPF es posiblemente uno de los impuestos cuya administración resulta más costosa y compleja, precisamente debido a la necesidad de controlar el comportamiento de los contribuyentes para con sus deberes fiscales³. No olvidemos el hecho de que este impuesto des-cansa en las autoliquidaciones efectuadas por los propios contribuyentes y que con la adopción del sistema de autoliquidación se ha producido un trasvase de costes de la Administración Tributaria a los contribuyentes. En los cuadros: CUADRO 4 y CUADRO 5 recogemos los costes de gestión (gastos en los que incurre el Estado para poder obtener los ingresos impositivos) y los costes de cumplimiento (lo que le cuesta al contribuyente pagar sus impuestos, además de la cuota que debe ingresar en el Tesoro Público). La existencia del sistema de autoliquidación hace que, junto a la motivación económica por minimizar la cuota a pagar, el contribuyente soporte unos costes de cumplimiento, y, en suma, un estímulo adicional para la evasión. El normal funcionamiento recaudatorio va a depender de la capacidad de la Administración Tributaria para conseguir que el comportamiento de los contribuyentes siga las pautas establecidas por las leyes fiscales.

Un último argumento para limitar el estudio de la evasión fiscal al IRPF es que el 60% de las actas incoadas por los órganos inspectores en 1990 lo fueron por este impuesto. Descubriéndose en este impuesto un 52% del total de la deuda tributaria descubierta. CUADRO 6 y CUADRO 7.

Cuadro 1
RECAUDACION ANUAL POR IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

CONCEPTO	1988	1989	1990	1991
Retenciones de trabajo	1.652.101	2.009.508	2.467.850	2.953.026
Retenciones de capital	369.579	491.063	691.551	795.350
Pagos fraccionados	260.645	301.177	317.547	326.654
Cuota diferencial neta	321.409	498.143	19.822	16.641
Total de la recaudación	2.603.752	3.229.891	3.457.126	4.091.671

Fuente: Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (1988-1991) "Memoria de la D.G.I.F.T. 1988 (1989, 1990 y 1991)", y elaboración propia.

Notas: 1. Las cantidades están evaluadas en millones de pesetas.

2. No se incluyen las recaudaciones correspondientes a los territorios forales.

Cuadro 2
PARICIPACION PORCENTUAL
DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

CONCEPTO	1985	1986	1987	1988
I.R.P.F.	76,33	76,22	74,55	73,74
I. Sociedades	20,26	20,26	21,96	23,30
I. Suprimidos	0,17	0,14	0,02	0,00
I. Sucesiones	0,47	0,52	0,27	0,16
I. Patrimonio	0,48	0,49	0,41	0,45
Otros	2,29	2,37	2,79	2,35
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00

Fuente: Secretaría de Estado de Hacienda (1991) "Boletín de información de la Dirección General de Tributos", n.º 7.

Cuadro 3
PORCENTAJE DEL I.R.P.F. SOBRE LOS
INGRESOS FISCALES TOTALES

PAIS	1984	1985	1986	1987
Australia	44,70	45,10	47,00	45,40
Austria	22,60	23,10	23,30	22,70
Bélgica	34,70	34,10	33,60	32,70
Canada	33,80	35,50	37,00	38,70
Dinamarca	49,80	50,20	48,00	49,20
Finlandia	46,00	46,60	48,10	45,60
Francia	13,30	12,70	12,80	12,70
Alemania	27,90	28,70	28,60	29,00
Grecia	14,50	14,00	13,10	12,30
Irlanda	30,80	31,30	32,60	34,60
Italia	26,20	26,70	27,80	26,30
Japón	24,50	24,80	25,00	24,00
Luxemburgo	27,40	26,30	26,50	25,30
Reino Unido	26,50	26,00	28,00	26,60
EE.UU	35,20	35,70	35,40	36,20
España	22,70	22,60	17,30	21,30
O.C.D.E.	31,50	31,10	31,20	30,70

Fuente: Secretaría de Estado de Hacienda (1991) "Boletín de información de la Dirección General de Tributos", n.º 7.

Cuadro 4
COSTES DE CUMPLIMIENTO

País	Año	Costes cumplimiento/recaudacion
USA	1984	7%
Irlanda	1985	18,5%
Reino Unido	1989	3,6%
Cánada	1989	2,5%
Australia	1990	7,9%-10,8%
España	1991	3,3%

Fuente: Díaz, C.; Delgado, M.L., (1992) "El coste de cumplimiento en el IRPF". Cuadernos de Actualidad, vol. 7, pp.: 185.

Cuadro 5
COSTES DE GESTION

País	Año	Costes gestión/recaudacion
USA	1988	0,55%
Irlanda	1987	1,18%
Reino Unido	1988	1,47%
Cánada	1988	0,63%
Australia	1989	0,86%
España	1990	0,96%

Fuente: Díaz, F.; Martínez, I., (1991) "La Agencia Estatal de la Administración Tributaria: un avance en la modernización de las Administraciones Públicas", Cuadernos de Actualidad, vol. 1, pp.: 5 y elaboración propia.

Cuadro 6
ACTAS DE INSPECCION INCOADAS POR LA INSPECCION EN LOS DISTINTOS TRIBUTOS

	CONFORMIDAD	DISCONFORMIDAD	PRUEBA PRECONSTITUIDA	COMPROBADO Y CONFORME	TOTAL
I.R.P.F.	70976	4176	114	9176	84442
I. Sociedades	7307	757	7	1300	9371
I.E.P.	14434	535	1	5853	20823
I.V.A.	9511	804	505	3318	14138
I.T.E.	1515	123	4	470	2112
Licencias Fiscales	1353	45	1731	3	3132
Otros conceptos	539	17	22	14	592
TOTAL	106342	6533	2389	20821	136085

Fuente: Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda (1990) "Memoria de la gestión de las Delegaciones de Hacienda 1990"; y elaboración propia.

Cuadro 7
**DISTRIBUCION DE LA DEUDA TRIBUTARIA
DESCUBIERTA POR LA INSPECCION
EN LOS DISTINTOS TRIBUTOS**

CONCEPTO	1986	1987	1988	1989	1990
I.R.P.F.	48,8	49,1	37,6	30	52
I.S.	12,3	20,3	31,4	43	28
I.P.	0,7	0,8	0,5		
I.V.A.	1,7	2,8	6,7	10	12
I.G.T.E.	31,2	23,1	17,7	13	5
Otros	5,3	3,9	6,1	4	3

Fuente: Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (1988-1990) "Memoria de la D.G.I.F.T. 1988 (1989 y 1990)"; y elaboración propia.

Delimitando aun más el concepto de evasión fiscal, decir que englobaremos dentro de este término aquellos comportamientos ilegales de ocultación de, toda o parte, la base imponible, cuya motivación sea fundamentalmente económica.

La decisión de evadir o no, por parte del contribuyente, va a conllevar un auténtico cálculo económico, para valorar los beneficios y costes de esa conducta. El contribuyente será considerado como un sujeto racional que actúa en base a criterios de oportunidad económica (maximizar la utilidad esperada, o la renta disponible).

Que duda cabe que, junto a motivaciones de carácter económico, pueden existir otras causas que influyan en la decisión del contribuyente. Así: honestidad personal, sentimiento de injusticia tributaria, opinión a cerca del estado, etc. Pero todas ellas de mucha menor importancia que las causas económicas⁴.

No nos puede extrañar, por tanto, que frente a aquellos enfoques de la evasión fiscal preocupados por precisar el alcance jurídico del problema, sean aquellos otros que destacan la naturaleza básicamente económica de los móviles que la ocasionan, los que prevalecen en los debates y propuestas de reforma fiscal de nuestros días.

Este breve recorrido, en torno al término de evasión fiscal, nos ha servido para delimitar el concepto que mantendremos en lo sucesivo. De este modo, entenderemos por evasión fiscal toda forma voluntaria e ilegal de reducir o evitar la carga tributaria, mediante la ocultación, total o parcial, de la base imponible del impuesto de la renta, y cuyo móvil principal sea de naturaleza económica.

B JUSTIFICACION DEL TEMA.

La elección de la evasión fiscal como tema de este trabajo de investigación encuentra su mejor justificación en la importancia y actualidad que dicho tema ha adquirido en los últimos años en nuestro país; aunque con retraso, la preocupación por este tema ha llegado a todos los niveles del tejido social español: popular, académico, profesional, administrativo, etc. Reconociendo los avances que en el ámbito del cumplimiento fiscal se han producido en los últimos años, sin embargo, son muchos los síntomas que nos muestran un diagnóstico menos optimista, siendo el incumplimiento tributario un problema lejano a su solución. Es más, la propia explicitación realizada por los responsables políticos y burocráticos así lo confirman.

La evasión fiscal, una de las formas más habituales del incumplimiento, se considera una constante en el proceso histórico⁵, que muchos han considerado consustancial con nuestra idiosincrasia de país mediterráneo⁶. El fenómeno de la evasión fiscal asociado a países con una cultura social escasamente desarrollada y con comportamientos individuales anárquicos y poco solidarios ha sido uno de los últimos mitos en caer dentro del campo hacendístico⁷. La evasión fiscal es un pará-

metro ecuménico, un fenómeno social universal que se encuentra entre las cosas mejor repartidas del mundo⁸. Fenómeno que inexorablemente se acompaña de efectos distorsionantes sobre la eficiencia y equidad del sistema tributario⁹, indudablemente la desigualdad de oportunidades ante la evasión fiscal es la fuente de desigualdad ante el impuesto, amén de potenciar el déficit público como consecuencia de la disminución de recaudación que todo acto evasivo conlleva.

El gobierno español, al igual que el del resto de países comunitarios, preocupado por la maximización del Bienestar Social, ha manifestado en los últimos años un especial interés por este fenómeno. Interés que se ha visto incrementado desde la instauración del sistema democrático, como así se desprende de la actitud que las Administraciones Públicas han adoptado ante el problema de la evasión fiscal¹⁰. Actitud, sin duda derivada de la alta incidencia social de este problema como se comprueba con los datos recogidos en el CUADRO 8. Del análisis de esos datos podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Tan sólo el 55% de la base imponible es declarada, apenas algo más de la mitad.
- Los rendimientos con mayor grado de cumplimiento son los rendimientos de trabajo, con un porcentaje superior al 70%, 15 puntos por encima de la media; mientras que el resto de rendimientos muestran un grado de cumplimiento que no llega ni a la mitad de los rendimientos de trabajo, con tan sólo un 30% de sus bases imponibles declaradas. Esa diferencia quizás se explique por el mayor control que se ejerce sobre los primeros a través de las retenciones en la fuente. Pero, simultáneamente, esta diferencia en el grado de cumplimiento entre los diversos tipos de rendimientos es claro ejemplo de la falta de equidad que el problema de la evasión fiscal ocasiona en el sistema tributario.
- Si nos fijamos en la evolución temporal del cumplimiento fiscal comprobamos una mejora, tanto en el número de declarantes, como en el volumen de base fiscal declarada. Mejora debida, entre otras razones, a la política antifraude puesta en funcionamiento.

Si realizamos un análisis más detallado sobre la naturaleza de la evasión en el IRPF por

tipo de actividad, las principales conclusiones a las que se podrían llegar son las siguientes:

- a) En las rentas de trabajo el fraude se aproxima al 30%. Dado el control que se ejerce sobre este tipo de rendimientos a través de la retención en la fuente, cabe esperar que las bolsas de fraude estén localizadas en los salarios más elevados perceptores de retribuciones en especie no sometidas a ese control; así, cargos de gestión y dirección con importantes rentas en especie.
- b) Para las rentas empresariales, profesionales y artísticas, se estima un nivel de evasión cercano al 75% del total de rendimientos obtenidos, lo cual viene a confirmar el fracaso de los métodos indiciarios aplicados por nuestro impuesto de la renta a este tipo de rentas.
- c) En las rentas de capital el nivel de evasión fiscal está cercano a un 70% del total de este tipo de rendimientos. La evolución más favorable es la experimentada por los rendimientos de capital mobiliario, sobretudo a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/1.985 sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. Sin embargo, en los rendimientos de capital inmobiliario la evolución ha sido menos satisfactoria.

Ante esta situación de fraude generalizado se creó, por Orden Ministerial del 1 de Abril de 1.981, la Comisión Nacional para la Detección del Fraude Fiscal. Tal como recoge la citada Orden Ministerial, el objetivo de la creación de esa comisión no era otro que la elaboración de los estudios pertinentes sobre el comportamiento del colectivo sometido al IRPF y que incidieran de forma fundamental en el examen de la evasión fiscal por ocultación, según niveles de renta, fuentes y territorio. En el seno de esta comisión se constituyeron distintos grupos de trabajo encargados de analizar la evasión fiscal en el IRPF. A uno de ellos se le encomendó la misión de efectuar una estimación cuantitativa de la evasión en el citado impuesto. Por Orden Ministerial de Abril de 1.982 el Ministerio de Hacienda insta al Instituto de Estudios Fiscales para que tome las medidas oportunas para que se efectúen regularmente informes sobre el nivel de cumplimiento del IRPF. Así surgió la subcomisión para

la evaluación del fraude en el IRPF. Otro hito en la lucha de la Administración contra el fraude lo constituye la Ley del 26 de Abril de 1.985 modificadora de la Ley General Tributaria. En realidad, esa ley había sido proyectada como un texto normativo para la represión del fraude fiscal, pero por razones sistemáticas terminó convirtiéndose en una ley modificadora de la LGT. Dentro de esta medidas antifraude cabe destacar la incorporación al Código Penal, en los artículos 349, 350 y 350 bis, de los llamados delitos contra la Hacienda Pública por Ley de 29 de Abril de 1.985. Estos delitos vinieron a sustituir la antigua redacción del delito fiscal tipificado en el artículo 319 del mismo cuerpo legal que quedó sin contenido tras esta reforma y cuya inoperancia había sido su nota más característica. Otras medidas legislativas aprobadas en los últimos años para actuar en la lucha contra la evasión han sido las siguientes:

- R.D. 338/1.990, de 9 de Marzo. Regula la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal.

Nadie se cuestiona en nuestros días la importancia y necesidad del estudio académico de la evasión fiscal¹¹, e incluso podemos ir un poco más lejos y afirmar que la evasión fiscal es uno de los temas con más futuro en el campo de la investigación hacendística¹². El conocimiento de los efectos de la tributación en el comportamiento económico no estaría completo si no se consideran los casos de reacción de los contribuyentes ante la carga tributaria¹³.

C NORMATIVA COMUNITARIA CONTRA LA EVASION FISCAL.

Hoy en día la política de disuasión en el campo de la evasión fiscal, no puede circunscribirse a un marco nacional, dada la libre circulación de personas y capitales comunitaria, a lo que hay que añadir la creciente interdependencia económica a nivel internacional. Resulta por ello imprescindible la consideración de las medidas comunitarias contra la evasión fiscal para poder tener una visión conjunta de la política de disuasión aplicable a las conductas evasoras.

Cuadro 8
EVOLUCION EN LOS NIVELES DE CUMPLIMIENTO DEL IRPF

CONCEPTOS	EVOLUCION DE LOS NIVELES DE CUMPLIMIENTO								
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
Declaracionnes	52,20	56,90	56,17	56,10	59,37	58,71	60,95	64,09	54,87
Rentas totales	42,90	47,84	48,92	49,57	50,83	50,52	51,95	55,08	55,63
Tendimientos trabajo	54,00	62,07	63,42	64,76	66,63	66,66	68,88	71,28	72,27
Otros rendimientos	22,34	24,34	24,56	25,20	23,41	24,60	26,15	30,36	30,02
	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
Declaraciones	100	109,00	107,59	107,47	113,73	112,46	116,76	122,77	105,11
Rentas totales	100	111,51	114,02	115,55	118,49	117,76	121,08	128,39	129,53
Rendimientos trabajo	100	114,94	117,45	119,93	123,39	123,44	127,55	130,56	135,61
Otros rendimientos	100	108,95	109,96	112,81	104,81	110,11	117,06	135,92	130,64

Fuente: Comisión del Fraude Fiscal, (1987) "Fraude en el Impuesto sobre la Renta"; y elaboración propia.

- Ley 14/1.985 sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.
- Ley 48/1.985 de Reforma Parcial del IRPF. Siendo uno de los objetivos de esta reforma, tal como se recoge en su Exposición de Motivos, la lucha contra la evasión fiscal.
- Ley 3/1.990 en la cual se recoge la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- R.D. 33/1.985, de 15 de Marzo, sobre normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable.
- R.D. 2402/1.985, de 18 de Diciembre. Regula el deber de expedir y entregar factura.

birse a un marco nacional, dada la libre circulación de personas y capitales comunitaria, a lo que hay que añadir la creciente interdependencia económica a nivel internacional. Resulta por ello imprescindible la consideración de las medidas comunitarias contra la evasión fiscal para poder tener una visión conjunta de la política de disuasión aplicable a las conductas evasoras.

Uno de los objetivos que siempre se ha marcado la Comunidad Europea es la puesta en vigor de medidas destinadas a la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional. Objetivo que ya se recogía en el mismo Informe de Neumark de 1.962, en el que se abogaba por la constitución de un servicio comunitario de información con fines de control fiscal. Aunque siendo sinceros tenemos

que reconocer que dicho comite nunca llevo a constituirse, no obstante la lucha contra la evasión fiscal ha sido una constante en la actividad comunitaria, y así en el programa de armonización fiscal presentado por la Comisión al Consejo el 26 de Junio de 1.967 puede leerse "sin una armonización de los métodos de control y de recaudación, muchas armonizaciones de legislación y doctrinas corren el riesgo de ser prácticamente inoperantes", mucho más claro a estos efectos resulta el siguiente extracto del programa de acción en materia fiscal de 23 de julio de 1.975: "la practica de los fraudes y de las evasiones fiscales internacionales provoca déficit y, desde luego, una violación del principio de justicia fiscal".

Este interés comunitario se ha plasmado en la aprobación de distintas normas comunitarias que han pretendido luchar contra la evasión fiscal. A continuación vamos a estudiar cada una de ellas.

1 RESOLUCION DEL CONSEJO DE MINISTROS DE LA COMUNIDAD DE 10 DE FEBRERO DE 1.975.

La preocupación comunitaria por la lucha contra la evasión fiscal tuvo su plasmación inicial en la Resolución del Consejo de Ministros de la C.E.E. del 10 de febrero de 1.975, relativa a las medidas que la comunidad debería instaurar para combatir la evasión fiscal.

Los argumentos que se esgrimen en esta resolución para justificar la lucha contra las conductas evasoras los podemos reducir a los tres siguientes. Se considera que la existencia de la evasión fiscal puede provocar: a) importantes desajustes presupuestarios; b) violaciones en el principio de justicia fiscal, ya que legislaciones más permisivas con las conductas evasoras pueden provocar trasbases de capital hacia estos estados; c) y distorsiones en las condiciones de libre competencia, puesto que la instauración de un regimen de sana competencia requiere una acción específica en el campo de la evasión fiscal.

El fin último de esta resolución es lograr que las distintas medidas aplicadas por los diferentes estados en su lucha contra la evasión fiscal internacional sean aplicables en el resto de estados comunitarios. Para conseguir tal objetivo la comunidad propone:

- 1 Un aumento en el intercambio internacional de todo tipo de información que se considere útil a estos efectos.

- 2 Estudiar la posibilidad de armonizar los procedimientos jurídicos y administrativos de los distintos estados en la recogida de información.
- 3 Permitir la participación de un estado en las inspecciones realizadas en otro Estado.
- 4 La colaboración de los distintos estados con la Comisión para lograr una mejora en los procedimientos de cooperación e intercambio de información.

2 LA DIRECTIVA DEL CONSEJO DE 19 DE DICIEMBRE DE 1.977

La Resolución del Consejo examinada en el punto anterior tuvo su primera plasmación practica en la Directiva del Consejo, relativa a la cooperación de las autoridades competentes de los estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, que se aprobó el 19 de Diciembre de 1.977.¹⁴

En este texto comunitario se establece la asistencia mutua entre las autoridades fiscales de los estados miembros respecto al intercambio de información en la imposición directa (impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio vigentes en los estados miembros, y otros de similar naturaleza). Esta Directiva que nos ocupa considera tres tipos de intercambio de información en la lucha contra la evasión fiscal, que es en definitiva su propósito. Estos tipos son los siguientes:

- 1) Intercambio a solicitud previa. En este caso las autoridades de un Estado comunitario podrán solicitar de otro Estado miembro la información pertinente, y este último Estado solo se podrá negar en el caso de que el primero no haya agotado todas sus fuentes habituales de información.
- 2) Intercambio automático. Este tipo prevé un intercambio continuo y regular de informaciones sobre unas materias concretas. Esta categoría de intercambio esta condicionada a la existencia de un acuerdo previo. Este procedimiento de intercambio tiene dos posibilidades:
 - a) intercambio bilateral, para cuestiones que atañen únicamente a dos Estados miembros,
 - b) intercambio multilateral, para los casos en los que la consulta conlleva implicaciones para más de dos Estados miembros.

- 3) Intercambio espontáneo. Los Estados miembros podrán comunicarse información, sin solicitud previa y sin carácter continuo y regular, cuando estimen que dicha información pueda evitar la existencia de evasión fiscal en los siguientes casos:
 - a Un Estado miembro considere fundamentalmente que existe una bonificación o exoneración anormal de impuestos en otro Estado comunitario.
 - b Cuando un contribuyente obtenga una reducción o exoneración de impuesto en un Estado que produzca un aumento del mismo impuesto en otro Estado comunitario.
 - c Cuando los contribuyentes de distintos Estados miembros realicen sus operaciones a través de otro Estado miembro, resultando una disminución del impuesto a pagar en uno de ellos.
 - d Cuando existan razones fundadas para pensar, por parte de las autoridades competentes de un Estado miembro, que existe una disminución en el impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas.
 - e Cuando en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para la cuantificación del impuesto en ese otro Estado miembro.

La propia directiva establece una serie de límites en estos procedimientos de intercambio de información con la finalidad de proteger el secreto de las personas y empresas, y a tales efectos establece las siguientes restricciones al principio de intercambio de información:

- 1 La información solo será accesible a las personas directamente afectadas en el control y establecimiento de los impuestos.
- 2 A la información obtenida a través de estos procedimientos le será aplicable las mismas medidas legislativas aplicables a la información obtenida en su ámbito nacional.
- 3 Solo se podrán revelar en aquellos casos donde exista un procedimiento judicial o administrativo que pueda dar lugar a la

aplicación de sanciones administrativas o judiciales; y también en aquellos otros en el curso de audiencias públicas siempre que la autoridad competente del Estado miembro que suministra la información no se oponga a ello.

- 4 Esta información no podrá utilizarse para fines no fiscales.
- 5 Esta información se podrá negar si como consecuencia de ella se desvelara un secreto industrial, profesional o comercial.
- 6 Se podrá negar también la información cuando el Estado que suministre la información considere que el Estado receptor no facilite el mismo tipo de información.

3 RESOLUCION DE 15 DE MAYO DE 1.984.

Por resolución del Consejo de 15 de Mayo de 1.984 sobre informatización de los procedimientos administrativos en los intercambios comunitarios, se propone luchar contra la evasión fiscal por medio de la aplicación de los procedimientos informáticos. Esta Directiva considera que el empleo de las más modernas técnicas informáticas va a constituir un elemento esencial en la agilización del intercambio de información entre los distintos Estados miembros, a pesar de lo cual el intercambio de documentos seguirá siendo necesario en los procesos sobre consulta de información.

El Real Decreto 1326/1.987, del 11 de Septiembre, como reza su encabezamiento "Procedimiento de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información tributaria", incorpora a nuestro ordenamiento jurídico la normativa comunitaria vigente en la lucha contra la evasión fiscal. En dicho Real Decreto se señalan los impuestos a los que se aplica el intercambio de información, se recogen las distintas modalidades de efectuar el intercambio, los procedimientos de esos intercambios, las limitaciones a esos intercambios de información, y, por último, reconoce la posible presencia en nuestro país de agentes o funcionarios tributarios de los distintos Estados miembros.

En lo referente a los impuestos a los que se extiende el intercambio de información el artículo primero de este Real Decreto establece que estos impuestos serán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, y

el Impuesto de Sociedades. Pero este mismo artículo establece la posibilidad de que estos procedimientos de intercambio sean aplicables a cualesquiera otros impuestos que sustituyan o se agreguen a los ya señalados previamente.

De los artículos segundo al sexto, ambos incluidos, tratan de las diferentes modalidades de realizar el intercambio. Vamos a analizar muy sucintamente cada una de ellas.

1 Intercambio de información previa solicitud. Según el apartado primero del artículo segundo de este Real Decreto, el Ministro de Economía y Hacienda podrá solicitar de las autoridades competentes de los Estados comunitarios, y cada uno de estos podrá solicitar de aquel, toda aquella información con transcendencia para la correcta liquidación de los impuestos. Una vez recibida una solicitud de información por el Ministro de Economía y Hacienda, será la Secretaria General de Hacienda el órgano competente para dar el impulso necesario la tramitación de esa solicitud, pudiendo esta Secretaria requerir de los Centros Directivos que de ella dependan y de las Delegaciones Especiales de Hacienda, que realicen las actuaciones necesarias en el más corto plazo de tiempo. El Ministro de Economía y Hacienda no está obligado a suministrar esta información solicitada por sus colegas comunitarios cuando, conforme al ordenamiento del Estado solicitante, no se hubieran agotado las fuentes habituales de información que hubieran podido utilizarse. En el supuesto de que existiesen dificultades para la obtención de la información solicitada, el artículo tercero prevé que, se le deberá comunicar al Estado solicitante la naturaleza de las dificultades.

2 Intercambio automático de información. El artículo cuarto de este Real Decreto hace una remisión expresa al artículo noveno de la Directiva del Consejo de 19 de Diciembre de 1.977 en lo referente a los supuestos en que es posible este tipo de intercambio de información, supuestos que ya vimos líneas arriba.

3 Intercambio espontáneo de información. El Ministro de Economía y Hacienda comunicará a las autoridades competentes de cualquier Estado comunitario, sin necesidad de

solicitud previa, la información de que disponga y que sea trascendente para la correcta liquidación de los impuestos antes referidos en los siguientes casos:

- a) cuando pueda presumirse fundadamente que se han disfrutado indebidamente de beneficios fiscales, desgravaciones, o disminuciones en la cuantía de la deuda tributaria de los impuestos de otro Estado miembro;
- b) cuando un sujeto pasivo haya obtenido en nuestro país beneficios fiscales, desgravaciones, o disminuciones en la cuantía de la deuda tributaria que originaran una sujeción o un incremento correlativo de la cuantía del impuesto debido a otro Estado miembro;
- c) cuando las operaciones entre un sujeto pasivo en España y un sujeto pasivo en otro Estado miembro, se efectúen a través de un establecimiento permanente, de dichos sujetos pasivos o de terceras personas, situado en un tercer país, de manera que este proceder pueda suponer una disminución en la cuantía de la deuda tributaria en España o en el otro Estado miembro o en varios;
- d) cuando pueda presumirse fundadamente que se ha producido una disminución de la cantidad debida como deuda tributaria a través de la transferencia ficticia de beneficios dentro de grupos de sociedades o empresas;
- e) cuando la utilización de las informaciones facilitadas por otro Estado miembro permita obtener nuevos datos o antecedentes que pudieran resultar utilizables en aquél;
- f) El Ministro de Economía y Hacienda podrá hacer extensivo este intercambio de información a cualquier otro caso que se determine en el marco del procedimiento de consulta contemplado en el artículo noveno de la Directiva de 19 de Diciembre de 1.977.

En lo tocante a la colaboración de los empleados públicos, el artículo séptimo de este Real Decreto prevé la autorización, por parte del Ministro de Economía y Hacienda, de la presencia en España de personal al servicio de la Administración Tributaria del Estado comunitario

solicitante; así como solicitar la presencia de funcionarios tributarios españoles en el territorio de otro Estado comunitario.

Por último, en lo que atañe a las limitaciones que este Real Decreto establece a la utilización de la información, señalar que esta solo podrá utilizarse para fines tributarios y solo podrán ser revelados en el caso de que exista un procedimiento judicial o administrativo, y también en el supuesto de denuncia o persecución de delitos de contrabando o contra la Hacienda Pública. Por otra parte, la información solicitada a otro Estado miembro deberá ser más restringida cuando aquel así lo exija, alegando para ello las limitaciones de su propio ordenamiento a la utilización de la información requerida. Junto a estas limitaciones en la utilización de la información, el artículo noveno señala dos limitaciones referentes al intercambio de información, según la primera de ellas un Estado podrá negar la información solicitada por otro Estado miembro cuando facilitarla conluziese a divulgar un secreto industrial, comercial, profesional; y la otra limitación hace referencia a la posibilidad de rechazar una solicitud de información de otro Estado miembro cuando el Estado solicitante no pudiera facilitar información semejante conforme a su ordenamiento interno.

D CONCLUSION.

La evasión fiscal tiene una indudable dimensión internacional, la cual se ha tratado de combatir a través de convenios internacionales cuyo fin inmediato era el facilitar el intercambio de información para conseguir una mayor eficacia en la lucha contra la evasión fiscal, la práctica ha demostrado la insuficiencia de este tipo de convenios, por ello que la C.E.E. haya intentando hacer frente a este problema con la aprobación de una serie de Directivas y Resoluciones.

Sin embargo, a pesar de esos buenos deseos, la situación actual no es muy optimista. Quizás esta situación sea achacable a la falta de colaboración de las autoridades nacionales dentro del ámbito comunitario; aunque más bien opino que esta situación se debe al hecho de que en la lucha contra la evasión fiscal no es ni mucho menos suficiente el intercambio de información entre los estados miembros, sería imprescindible el poder realizar actividades de inspección en otros Estados comunitarios.

E BIBLIOGRAFIA.

- ALBI, E., (1.990) "Elusión y evasión fiscales: la investigación económica", Hacienda Pública Española, vol. 115, nº 1, pp.: 251-265.
- ALVIRA, F.; GARCIA, J., (1.987) "Los españoles y la fiscalidad: la pérdida de la ilusión financiera", Papeles de Economía Española, nº 30/31, pp.: 90-105.
- AUBERGER, P., (1984) *L'allergie fiscale*, Colman-Levy, Paris.
- BURGIO, M.B., (1.985) "La Comunidad Europea y la evasión fiscal", Hacienda Pública Española, nº 96, pp.: 567-580.
- COMIN, F., (1991) "Raíces históricas del fraude fiscal en España", Hacienda Pública Española, vol. 1, pp.: 191-205.
- COMISION DEL FRAUDE FISCAL, (1.988) *Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 1.979-1.986*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- COWELL, F.A., (1.985) "The economic analysis of tax evasion", *Bulletin of Economic Research*, vol. 37, nº 3, pp.: 163-193.
- CORONA, J.F.; VALERA, F., (1.989) *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel, Barcelona.
- DIAZ, C.; DELGADO, M.L., (1.992) "El coste de cumplimiento en el IRPF", *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, vol. 7, pp.: 181-185.
- DIRECCION GENERAL DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA, (Desde 1.988 a 1.991) *Memoria de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria 1.988 (1.989-1.991)*, Ministerio de Economía y Hacienda.
- DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, (1.990) *Memoria 1.990*, Ministerio de Economía y Hacienda.
- FUENTES, E., (1.990) "La imposición de los años noventa", *Revista Española de Economía*, vol. 5, pp.: 9-19.
- GAGO, A., (1991) "El fraude fiscal en España: aportaciones del proyecto de ley del nuevo IRPF", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Española*, vol. 61, pp.: 751-779.
- GARCIA, J., (1.975) "Crítica popular al sistema tributario español", Hacienda Pública Española, vol. 32, pp.: 55-99.
- LEWIS, A., (1.979) "An empirical assessment of tax mentality", *Public Finance*, vol. 34, nº 2, pp.: 245-257.
- MARTINEZ, J.C., (1984) *La fraude fiscale*, Presses Universitaires de France, Paris 1984.
- MUSGRAVE, R.P.; MUSGRAVE, P.B., (1983) *Hacienda Pública teórica y aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA, (Desde 1.984 a 1.991) *Memoria de la Administración Tributaria 1.984 (1.985-1.991)*, Ministerio de Economía y Hacienda.
- SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA, (1.990) *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio*, Ministerio de Economía y Hacienda.

NOTAS

1 Esta confusión terminológica se agrava si acudimos a comparaciones internacionales. Así, Jean-Claude Martínez, se sorprende de que el término inglés "tax evasion" no se corresponda con el francés "evasión" sino con "fraude", mientras que el término inglés "tax avoidance" designa las mismas conductas que el francés "evasión". Vid: Martínez, J.C., (1984), *La fraude fiscale*, Presses, Universitaires de France, París, pp.: 11. Esta misma confusión terminológica ha llevado al profesor Burgio a afirmar que: "El problema de la distinción jurídica entre el fraude y la evasión fiscal no se ha examinado a nivel comunitario; por el momento, la noción de fraude y de evasión fiscal, también a nivel internacional, se definen en las legislaciones de los Estados asociados..." Vid: Burgio, M.B., (1985) "La Comunidad Europea y la evasión fiscal", *Hacienda Pública Española*, nº 96, pp.: 571.

2 Vid: Seligman, E.R., (1959) "Introduction to the shifting and incidence of taxation", en *Readings in the Economics of Taxation*, ed. R.A. Musgrave & C.S. Shoup, pp.: 521.

3 Vid: Musgrave, R.P.; Musgrave, P.B., (1983) *Hacienda Pública: teórica y aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp.: 428-430.

4 Vid: Lewis, A., (1979) "An empirical assessment of tax mentality", *Public Finance*, vol. 34, nº 2, pp.: 254.

5 Vid: García, J., (1975) "Crítica popular al sistema tributario español", *Hacienda Pública Española*, nº 32, pp.: 57.

6 Sin embargo, habría que matizar esta idea puesto que la evasión no sólo es característica de países mediterráneos, sino que también lo es de los países sajones y anglosajones. Los últimos se diferencian de los primeros más por un cierto fariseísmo local que por un cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. No se puede diferenciar entre latinidad fiscal y civismo calvinista. Vid: Alvira, F.; García, J., (1987) "Los españoles y la fiscalidad: la pérdida de la ilusión financiera", *Papeles de Economía Española*, nº 30/31, pp.: 95.

También P. Auberger en un estudio comparativo del fraude en Francia y en Suecia comprobó, en contra de la opinión generalizada, que el nivel de evasión era muy similar en ambos países. Este autor sostiene que el nivel de evasión en cada país es función de las posibilidades reales que los ciudadanos del mismo tengan para defraudar. Vid: Auberger, P., (1984) *L'allergie fiscale*, Colman-Levy, París.

7 Como muestra de ello basta con que nos aproximemos a las estimaciones de evasión en distintos países, así:

- En USA el 18% de la recaudación potencial del impuesto de la renta.

- En Suiza el 10% de la recaudación potencial del impuesto de la renta.

- En Francia ese valor se eleva al 23%.

- En España, según los datos del último informe elaborado por la Comisión para la detección del fraude fiscal, el volumen de base ocultada en el IRPF para el ejercicio fiscal de 1987 ascendió a 9.3 billones de pesetas, sin incluir en esta estimación los territorios forales.

Vid: Gago, A., (1991) "El fraude fiscal en España: aportaciones al proyecto de ley del nuevo IRPF" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 61, nº 214, pp.: 751.

8 Vid: Martínez, J.C., (1984) *La fraude fiscale*, Presses Universitaires de France, París, pp.: 74.

9 En este punto merece la pena señalar la opinión del profesor Fuentes Quintana, para quien el IRPF no es lo que parece, porque frente a su pretensión de generalidad, tratando de gravar todos los ingresos obtenidos y someter a todos los contribuyentes, la realidad es bien distinta, no grava todo lo que debiera gravar y no es soportado por quienes deberían soportarlo. Vid: Fuentes, E., (1990) "La imposición de los años 90" *Revista de Economía*, nº 5, pp.: 9-19.

10 El profesor Francisco Comín señala que, aún siendo el fraude fiscal una lacra histórica, sólo ha comenzado a preocupar seriamente a los gobiernos cuando la democratización política ha permitido a la mayoría expresar sus preferencias políticas. Vid: Comín, F., (1991) "Raíces históricas del fraude fiscal", *Hacienda Pública Española*, nº 1, pp.: 192.

11 Así Cowell hace una férrea defensa del estudio académico de la evasión fiscal. Vid: Cowell, F.A., (1985a) "The economic analysis of tax evasion", *Bulletin of Economic Research*, vol. 37, nº 3, pp.: 164.

12 Vid: Albi, E., (1990) "Elusión y evasión fiscales: la investigación económica", *Hacienda Pública Española*, vol. 115, nº 1, pp.: 251.

13 Vid: Albi, E., (1990), *Op. Cit.*, pp.: 251.

14 Esta Directiva fue modificada por la Directiva del 6 de Diciembre de 1979, con el propósito de que las medidas que en la primera se recogían fuesen aplicables no solo a los impuestos directos, sino también al Impuesto del Valor Añadido. Así establece que "las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiaran, con arreglo a la presente directiva, cuantas informaciones puedan permitirles una liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como del Impuesto sobre el Valor Añadido"