



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias Económicas
y Empresariales**

Trabajo de Fin de Grado

Grado en ADE

Fiscalidad y Fraude Fiscal en España

Presentado por:

Lorena de la Iglesia Fernández

Valladolid, 10 de Julio de 2023

RESUMEN

La presencia de actividad fraudulenta y oculta en nuestra economía es una cuestión de gran relevancia e interés en nuestros días, debido a su influencia directa sobre los ingresos que percibe el Estado y sobre el contribuyente cumplidor, disminuyendo sus incentivos para seguir cumpliendo con sus obligaciones tributarias. Este fenómeno presenta numerosas dificultades en su cuantificación, derivado de la amplitud de actividades que lo conforman y permanecen al margen del control del Estado. Con el fin de frenar el desarrollo de estas prácticas, el gobierno ha puesto en marcha una legislación tributaria con la que pretende fomentar la contribución y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias frente a las medidas de carácter sancionador y coercitivo.

En el presente trabajo se pretende profundizar en el concepto de fraude, sus efectos y consecuencias, así como su cuantificación y reducción mediante instrumentos tales como los programas de cumplimiento voluntario.

KEYWORDS

Fraude fiscal, elusión fiscal, programas de cumplimiento voluntario, declaraciones extemporáneas.

CODIGOS JEL H2, H26

ABSTRACT

The presence of fraudulent and hidden activity in our economy is an issue of great relevance and interest nowadays, due to its direct influence on the revenue received by the State and on taxpayers who comply, reducing their incentives to continue complying with their tax obligations. This phenomenon presents numerous difficulties in its quantification, due to the wide range of activities that make it up and remain outside the control of the State. In order to curb the proliferation of these practices, the government has put in place tax legislation that aims to encourage contribution and voluntary compliance with tax obligations as opposed to punitive and coercive measures. This report aims to explore the concept of fraud, its effects

and consequences, as well as its quantification and reduction by means of instruments such as voluntary compliance programmes.

KEYWORDS

Tax fraud, tax avoidance, voluntary compliance programmes, late returns.

JEL CODES H2, H

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. MARCO TEÓRICO.....	5
2.1. Concepto de fraude fiscal.....	5
2.2. Conceptos relacionados: economía sumergida, elusión y evasión.....	6
2.3. Condicionantes y principales efectos del fraude fiscal.....	10
2.4. Métodos de cuantificación del fraude fiscal.....	12
3. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA: PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	16
3.1. Concepto de programas de cumplimiento voluntario: Elementos definitorios.....	18
3.2. Programas de cumplimiento voluntario generales: las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas.....	19
3.2.1. Presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.....	20
4. MEDIDAS NORMATIVAS DE CONTROL TRIBUTARIO Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE: LEY 11/2011 DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	22
4.1. Modificaciones en el sistema de recargos por declaración extemporánea.....	23
4.2. Modificaciones que afectan a segundas y ulteriores solicitudes de aplazamiento fraccionamiento compensación o suspensión.....	26
4.3. Reducción de las sanciones en casos de actas con acuerdo y conformidad con pronto pago.....	27
5. CONCLUSIONES.....	28
6. BIBLIOGRAFÍA.....	30

ÍNDICE TABLAS

Tabla 2.1: Tipos de actividades de economía sumergida.....	7
Tabla 2.2: Métodos de aproximación al cálculo de la economía sumergida y el fraude fiscal.....	13
Tabla 3.1: Diferenciación entre ilícito administrativo y penal en el incumplimiento de las obligaciones tributarias.....	17
Tabla 4.1: Diferencias existentes entre el sistema anterior a la Ley 11/2021 sobre los recargos extemporáneos y la actual regulación.....	24

1. INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal y la proliferación de actividades económicas desarrolladas al margen del control de las autoridades públicas constituyen un problema económico de gran trascendencia en las últimas décadas debido al proceso de globalización social, el desarrollo de una economía abierta así como los avances tecnológicos, que impulsan a las empresas y grupos multinacionales a llevar a cabo estrategias fiscales que permitan optimizar los recursos de los que disponen con el objetivo de reducir la carga impositiva.

Los efectos inmediatos del fraude se traducen en una pérdida importante en la recaudación tributaria, lo que limita la capacidad del sector público para financiar el gasto, viéndose perjudicado el bienestar general de todos los ciudadanos, tal y como muestra el último informe realizado por el Consejo Económico y Social (CES, 2022) que sitúa el fraude fiscal en nuestro país durante el año 2022 en el 6% del PIB, lo que equivale a 60.000 millones de euros cada año. Este mismo informe también revela que el 19,2% del dinero que se mueve en nuestro país no se hace por los cauces legales, sino que se desarrollan de forma fraudulenta.

Por ello, el cumplimiento fiscal debe ser considerado como un elemento esencial en la evaluación del sistema impositivo, ya que además de su incidencia económica, afecta a la equidad, eficiencia, moralidad y confianza en las Administraciones Públicas, además de afectar de forma directa en los ingresos de la administración.

Los gobiernos están cada vez más involucrados con la detección y persecución de toda clase de actividades fraudulentas, con el objetivo de lograr que los administrados cumplan con sus obligaciones tributarias y que lo hagan de forma voluntaria y diligente, para lo que promueven medidas destinadas a favorecer esos comportamientos a través de la adopción de programas de cumplimiento voluntario, siendo estos el medio más adecuado para asegurar un mayor grado de justicia y

eficacia tributaria, así como proporcionar una mayor eficiencia, mediante una recaudación que suponga el menor coste para el Estado.

El esfuerzo de prevención y lucha contra el fraude por parte del Estado y la Administración queda patente a través de la implantación y regulación de diversas medidas legislativas adoptadas durante los últimos años, ejemplo de ello ha sido el desarrollo y entrada en vigor de la Ley 11/2021, a través de la cual se introducen medidas para combatir el fraude fiscal, así como favorecer el pago voluntario por parte de los contribuyentes.

El objetivo principal de este trabajo es, por un lado, profundizar en el concepto de fraude fiscal y su delimitación respecto a otras figuras afines, así como las causas de las que deriva, los efectos que desencadena en la sociedad, y los principales métodos de cuantificación empleados por la doctrina, junto a los resultados más relevantes de dichos estudios. Por otra parte, se analiza la importancia del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y su fomento a través de figuras tales como los programas de cumplimiento y las medidas introducidas por la nueva legislación en materia de lucha contra el fraude y que influyen de forma directa en los recargos impuestos sobre las declaraciones extemporáneas.

La metodología empleada para la realización de este trabajo se basa en el análisis de la normativa vigente, su regulación y sus recientes modificaciones. Asimismo, se estudia la documentación relativa a los métodos de cuantificación de este fenómeno y los principales resultados obtenidos en diversos estudios, así como otros informes referidos al desarrollo e implementación de los programas de cumplimiento voluntario, sus principales características, importancia y eficacia práctica en nuestro país.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Concepto de fraude fiscal

En palabras de Fuentes Quintana (1961) y desde una perspectiva jurídico-tributaria, se denomina fraude fiscal a toda vulneración de una norma tributaria que suponga la existencia de una infracción administrativa que ocasiona una disminución de los ingresos para la Hacienda Pública, en forma de evasión de impuestos o de cualquier otra irregularidad que tenga como consecuencia un beneficio ilícito o no declarado, con inferencias fiscales.

Nuestra normativa tributaria no define de forma expresa el concepto de fraude o evasión fiscal, y es por ello que, órganos jurisdiccionales como el Tribunal Supremo han tratado de hacer una delimitación del mismo a través de diversas resoluciones¹ y en todas ellas se resuelve del siguiente modo *“acudiendo a criterios interpretativos válidos previstos en el artículo 15 de la LGT y que se refiere al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, supuesto que concurre cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios jurídicos en los que concurren las siguientes circunstancias: que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y que de su utilización, no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos y negocios usuales o propios”*.

En el ámbito de la Unión Europea, el Consejo² define el fraude fiscal como *“los actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mínimo, las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen perjuicio al presupuesto de las Comunidades o a los*

¹ STS 2198/2013 de 25 de Abril

² Resolución 94/C355/02 de 6 de diciembre de 1994

presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas que supongan desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos, por un lado, y disminución abusiva de ingresos, por otro”.

2.2. Conceptos relacionados: Economía sumergida, evasión y elusión fiscal

Es habitual relacionar el concepto de fraude con el de economía sumergida, ya que ambos derivan de la ocultación de rentas, patrimonios, actividades económicas o transacciones, que constituyen la base imponible de los impuestos defraudados. Sin embargo, y pese a que ambos conceptos están muy relacionados no son términos equivalentes.

El término de economía sumergida ha sido definido por los autores Vaquero-García, A. Lago Peñas, S. y Fernández Leiceaga X. (2016, pp. 4-5) como el conjunto de actividades económicas productivas ilegales (tráfico de drogas, tráfico de personas, blanqueo de capitales etc.), así como la economía irregular.

La OCDE (2010, p.15) también define este concepto como *“la realización de actividades económicas legales o ilegales, que la ley exige que se informen en su totalidad a la Administración Tributaria, pero que se esconden a las autoridades para evitar el pago de impuestos, cotizaciones sociales o para evitar determinadas regulaciones o trámites administrativos”.*

Siguiendo a Schneider y Buehn (2017), podemos definir la economía sumergida como el conjunto de actividades económicas no registradas, destinadas a producir beneficios tangibles, tanto de forma monetaria como en especie, y que tienen como objetivo la creación y/o distribución de bienes o servicios, es decir, toda aquella actividad que contribuye a la creación del producto interior bruto de un país. Para ello, llevan a cabo una clasificación de las distintas actividades económicas que se

llevan a cabo en un país, haciendo diferenciación entre aquellas que son legales o ilegales, así como aquellas derivadas de transacciones monetarias o no monetarias.

Tabla 2.1: Tipos de actividades de economía sumergida.

TIPO DE ACTIVIDAD	TRANSACCIONES MONETARIAS		TRANSACCIONES NO MONETARIAS	
Actividades ilegales	Comercio de bienes robados, tráfico de drogas, prostitución, juegos ilegal, contrabando, fraude.		Intercambio de drogas, robos para uso propio, producción o cultivo de drogas, bienes robados etc	
	EVASIÓN	ELUSIÓN	EVASIÓN	ELUSIÓN
Actividades legales	Rentas de autónomos no declaradas, salarios y activos recibidos por trabajo no declarado en bienes y servicios legales	Descuentos y beneficios para empleados (coches, alimentos etc)	Intercambio de bienes y servicios legales	Trabajo para beneficio propio o para conocidos.

Fuente: Tabla extraída a partir del estudio realizado por Vaquero-García, A. Lago Peñas, S. y Fernández Leiceaga X. (2016)

Por su parte, Zubiri, Fernández-Macho y Gallastegui (2016) clasifican la economía sumergida en cuatro tipos de actividades:

- Actividades legales de producción de bienes y servicios, incluyendo las transacciones sobre los mismos, ocultas por razones fiscales o de otra naturaleza.
- Actividades económicas e ilegales.
- La economía informal, compuesta por las actividades productivas de mercado realizadas por pequeñas empresas no registradas o por trabajadores autónomos no registrados en la Seguridad Social que trabajan para los hogares o para las empresas no registradas.
- La producción de los hogares para uso final propio. Esta categoría se compone de todo aquello relacionado con el régimen de autoconsumo, tal y como ocurre con la producción agrícola y ganadera o con la construcción de viviendas propias.

Una vez realizada la distinción entre fraude fiscal y economía sumergida es necesario establecer una relación entre ambos términos, para lo que se empleará el concepto de brecha fiscal *-tax gap-* que la Administración tributaria de los Estados Unidos (Internal Revenue Service, IRS) utiliza por vez primera en su informe Individual Income Tax Return (1973, pp. 12-13) y en el que define el término como la diferencia entre los impuestos que los contribuyentes deberían pagar y lo que realmente pagan, durante un periodo establecido.

La brecha fiscal se compone de tres elementos (Schneider, 2013): la falta de declaración de los impuestos por parte de los contribuyentes obligados a presentar las oportunas declaraciones; la infraestimación de la deuda tributaria por parte de los contribuyentes que presentan sus declaraciones, pero que ocultan una parte de sus bases imponibles o se aplican beneficios fiscales indebidos; y la falta de pago en el periodo establecido por parte de aquellos contribuyentes que presentan sus declaraciones de forma correcta, y sin embargo no realizan el correspondiente ingreso de la deuda tributaria.

Por ende, podemos determinar que la brecha fiscal comprende las pérdidas recaudatorias derivadas no solamente del fraude y la evasión fiscal, sino también a consecuencia de la realización de prácticas derivadas de actos de elusión tributaria, impagos, diferencias interpretativas etc.

Para lograr una delimitación conceptual más exacta de la brecha fiscal, es necesario analizar las nociones de fraude y evasión fiscal ya que, pese a que nuestro ordenamiento establece una diferenciación desde una perspectiva normativa (artículo 184 de la LGT), si atendemos a un enfoque de evaluación de la brecha tributaria, no es necesario establecer una distinción, ya que ambos términos se emplean de manera indistinta para hacer referencia a comportamientos que conducen a una reducción de la carga tributaria de manera ilegal, mediante la omisión de declaraciones, la presentación de declaraciones falsas o inexactas o la ocultación de datos o informaciones relevantes para su determinación. Es por ello

que, ambos conceptos, además de ilegales, producen iguales efectos en términos de pérdidas recaudatorias, siendo su única diferencia la gravedad del acto, que se traduce en la aplicación de sanciones tributarias distintas en el ámbito administrativo y en el orden penal.

La Comisión Europea (2012) define el concepto de fraude fiscal como la forma de evitar el pago de impuestos de forma deliberada y que en términos generales, resulta sancionable penalmente. En contraposición, alude al término evasión fiscal en aquellos contextos en los que el contribuyente paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias.

Sin embargo, la situación es diferente cuando se trata de distinguir entre los conceptos de fraude o evasión fiscal por un lado, y la elusión tributaria por otro, ya que pese a que esta última también produce el mismo efecto económico en términos de disminución de la recaudación, son objeto de un tratamiento diferenciado estableciéndose incluso métodos de estimación separados respecto a las pérdidas recaudatorias derivadas de ambos conceptos.

Autores como Tejerizo (2013) definen la elusión fiscal como aquellos actos o negocios sin causa, o con causa falsa, no habituales, y a través de los cuales los interesados buscan unas determinadas finalidades económicas, tales como evitar o al menos reducir, el pago de impuestos. Por consiguiente, hablamos de elusión cuando tienen lugar acciones u omisiones que pretenden minorar las consecuencias fiscales de las rentas obtenidas, así como distorsionar las condiciones exigidas para la obtención de un beneficio fiscal, sin que en ningún caso tenga lugar una infracción de la normativa tributaria, sino únicamente una evitación de la misma.

En palabras de Linares (2004), con el objetivo de evitar la elusión fiscal, los ordenamientos jurídicos cuentan con varios mecanismos de actuación. Por un lado, un primer instrumento es acudir a la figura del fraude de ley, ya sea a través de su

configuración clásica privatista o bien en su estructura plenamente tributaria. En otras ocasiones se acude a las denominadas cláusulas anti-elusión, pudiendo ser estas generales o específicas.

2.3. Condicionantes y principales efectos del fraude fiscal

Siguiendo a Peláez Martos y Santolaya (2013), entre los factores que favorecen la existencia del fraude fiscal y que tienen su origen en la psicología individual podemos citar los siguientes:

- La concepción utilitarista de la fiscalidad, que plantea la contribución a la Hacienda Pública en función a los beneficios en términos de disfrute directo y personal obtenidos de los servicios públicos, los cuales son financiados a través de los impuestos, y no en relación a la capacidad económica de cada individuo, tal y como exige la Constitución Española (artículo 31.1 CE).
- La propia naturaleza insolidaria del ser humano, que lo lleva a buscar su propio bienestar, aprovechándose gratuitamente de los servicios públicos.
- Una consideración del sistema tributario como injusto, debido a una percepción distorsionada de las ventajas que supone para la sociedad la contribución al gasto público, haciendo creer a los contribuyentes que soportan una sobrecarga de impuestos en comparación al uso y disfrute de los servicios públicos de los que hacen uso.
- La escasa probabilidad que existe de ser objeto de una actuación de control e investigación por parte de la Administración Tributaria.
- La falta de claridad y la complejidad en la comprensión de la normativa tributaria y las continuas modificaciones legislativas que provocan en el contribuyente cierta incertidumbre y falta de comprensión.
- La extensión de la corrupción y prácticas fraudulentas en el sector de la política pública, que provoca una falta de confianza en quienes gobiernan y administran los ingresos públicos.

En palabras de Schneider (2015), en lo relativo a las consecuencias derivadas de la comisión de actividades fraudulentas por parte de los contribuyentes, cabe indicar la aparición de determinadas dificultades para la sociedad en su conjunto:

- Conflictos de equidad, ya que aquellos individuos que soportan con sus impuestos el gasto público, tienen una mayor imposición de la que se benefician aquellos que no cumplen con sus obligaciones tributarias en la proporción que les corresponde.
- Conflictos de eficiencia, ya que el comportamiento defraudatorio de los individuos afecta a la asignación eficiente de los recursos tanto públicos como privados, en la medida en que la actividad no declarada se concentra en mayor medida en unas empresas o sectores, y de esta forma, aquellas empresas cumplidoras soportan parte de la imposición de aquellas que incumplen. Además, si los recursos públicos son utilizados por ciudadanos que no pagan se ve afectada no solo la cantidad, sino también la calidad de los servicios públicos.
- Por otra parte, la existencia de economía sumergida genera desigualdad de oportunidades, que podemos observar mediante el estudio de variables de riqueza, como la renta, y que se emplea para asignar recursos públicos tales como becas, subsidios, pagos a dependientes etc. ya que aquellos cuya renta o riqueza se encuentre reflejada en los registros tributarios se encontrará en desventaja frente a aquellos para los que la Administración no dispone de dicha información.

Junto a estas consecuencias, es necesario añadir que la existencia de fraude fiscal tiene una repercusión directa en la percepción del contribuyente cumplidor, ya que, tanto sus incentivos para seguir cumpliendo con sus obligaciones tributarias, como la satisfacción con los servicios públicos se ven directamente afectados ante la existencia de irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones para con el Estado.

2.4. Métodos de cuantificación del fraude fiscal

Estimar el volumen de fraude fiscal y economía sumergida en un país es un tema de gran interés y relevancia, ya que, como se ha indicado anteriormente, su existencia plantea problemas de equidad y eficiencia.

Pese a los numerosos esfuerzos y estudios realizados por expertos y analistas con la principal finalidad de recoger datos realistas y exactos acerca de la presencia del fraude en nuestra economía, no existe consenso en los resultados, y es que, la cuantificación de magnitudes no observables como es el fraude fiscal, presenta numerosas dificultades, todo ello agravado por la opacidad en el tema y la falta de información contrastada y fiable, ya que como señala Feinstein (1999), uno de los problemas metodológicos inherente a la evasión fiscal es el de su dificultad en su estimación empírica.

Para lograr un consenso en la cuantificación de este fenómeno, la doctrina económica recurre a diversos métodos, sintetizados en dos grupos, y que aparecen recogidos en la tabla 2.2.

Tabla 2.2: Métodos de aproximación al cálculo de la economía sumergida y el fraude fiscal.

MÉTODOS	DENOMINACIÓN	CARACTERÍSTICAS BÁSICAS	LIMITACIONES
MÉTODO DIRECTO	Encuestas sectoriales	Se realizan encuestas en sectores donde se manifiesta una mayor actividad ilegal.	Establecimiento de la muestra. Diseño del cuestionario. Sesgo de ocultación
MÉTODO INDIRECTO	Divergencias entre las estadísticas de renta y gasto	Las rentas percibidas en el sector tienen su incidencia sobre el gasto	Errores u omisiones en las estimaciones del PIB.
MÉTODO INDIRECTO	Diferencias entre la población activa, ocupada o desempleada real	Un descenso significativo de los datos oficiales podría implicar la existencia de fraude	La reducción de la población activa, ocupada o parada puede responder a otras variables
MÉTODO INDIRECTO	Enfoque monetario: transacciones	La diferencia entre el PIB oficial y el cálculo promedio obtenido de la ecuación de Fisher indica el volumen de actividades fraudulentas	No permite recoger todo el efecto real de la economía sumergida
MÉTODO INDIRECTO	Enfoque monetario: demanda de dinero efectivo	Estima ecuaciones de demanda de efectivo mediante la relación entre efectivo y otras variables.	No todas las operaciones de fraude se pagan en efectivo.
MÉTODO INDIRECTO	Consumo de electricidad: Métodos macroeléctricos	La diferencia entre la trayectoria del PIB y el consumo eléctrico permite estimar el tamaño de la actividad económica no oficial.	No todas las actividades fraudulentas exigen un consumo significativo de electricidad
MÉTODO INDIRECTO	Método MIMIC. (múltiples causas, múltiples indicadores).	Menos susceptible de infra estimar el verdadero tamaño de la economía sumergida.	Procedimientos de calibración débiles.

Fuente: Vaquero-García, A. Lago Peñas, S. y Fernández Leiceaga X. (2016, pp.

El primero de ellos, reúne los métodos directos, basados en encuestas y cuestionarios, así como las limitaciones propias de esta metodología.

En un segundo grupo encontramos los métodos indirectos, que son los habitualmente preferidos, y se basan en la utilización de variables a escala macroeconómica correlacionadas con el tamaño de la actividad oculta.

Tal y como se recoge en la tabla, todas sus variantes presentan limitaciones, existiendo cierto consenso respecto a que los procedimientos más fiables para economías más desarrolladas, donde la información estadística macroeconómica se encuentra estandarizada tanto en calidad como en cantidad, serían los métodos de cuantificación indirectos, que son: los métodos de explotación analítica, que muestran las diferencias entre las estadísticas oficiales y las estimaciones a partir de otras fuentes, el enfoque monetario y sus distintas variaciones (demanda de dinero en efectivo y transacciones), los métodos macro-eléctricos, y por último, el método MIMIC (múltiples causas, múltiples indicadores).

Éste último, uno de los más utilizados, aporta una visión microeconómica a la investigación tratando de relacionar las variables econométricas sólidas existentes entre la economía sumergida y las diferentes variables fiscales, monetarias y laborales observables que cumplan unas determinadas restricciones teóricas impuestas por cada investigador y que permitan obtener estimaciones significativas y fiables.

Los principales inconvenientes de este modelo son los derivados de toda estimación econométrica: variabilidad de los resultados ante variaciones del tiempo observado o la muestra estudiada, elección arbitraria de las variables o falta de razonamiento económico que autentifique los resultados.

Otro aspecto de gran relevancia e íntimamente relacionado con la cuantificación del fraude fiscal es la medición de las pérdidas recaudatorias que supone el desarrollo de la actividad fraudulenta para las arcas públicas.

A tenor de lo dispuesto en el informe *The State of Tax Justice (2021)*, realizado a partir de los datos recogidos en la OCDE y publicado de manera conjunta por tres organizaciones internacionales tales como el Tax Justice Network, formado por un colectivo de académicos que propugnan modelos de fiscalidad basados en la justicia y equidad, Global Alliance for Tax, compuesta por distintas ONGs de todo el mundo, y Justice y Public Services International (PSI), y que concluye que el desarrollo de actividades fraudulentas provoca un deterioro de la recaudación mundial de cerca de 426.000 millones de euros.

En el caso español, el estudio muestra que nuestro país pierde cada año cerca de 6.300 millones de euros de recaudación tributaria a causa de la elusión fiscal y el desvío de beneficios empresariales y riqueza hacia territorios de baja fiscalidad y paraísos fiscales. De estos 6.300 millones de pérdidas soportadas por el Estado, 4.500 millones corresponden al efecto derivado de la desviación de beneficios empresariales hacia territorios de baja tributación o paraísos fiscales, mientras que los 1.800 millones restantes son consecuencia de la pérdida de ingresos por la deslocalización de la riqueza privada en estos territorios.

A nivel mundial, el informe anteriormente citado (2021, pp. 36-40) cuantifica la desviación de los beneficios anuales de las multinacionales hacia paraísos fiscales en torno a un billón de euros, con el objetivo de reducir la fiscalidad de su actividad internacional, lo que equivale a que estas grandes compañías dejan de abonar cerca de 275.000 millones de euros en impuestos en sus países de origen, y que provoca importantes desequilibrios tanto en los países más ricos, que en términos absolutos son quienes más dinero pierden, como en aquellos con menor grado de desarrollo, pues los países con menos recursos son quienes realmente se ven más afectados por el fraude.

3. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA: PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El cumplimiento tributario se encuentra directamente vinculado a una serie de factores muy dispares tales como el temor a la sanción a causa del incumplimiento, así como la propia motivación del ciudadano en su deseo de responder con sus obligaciones y de esta forma tener la posibilidad de ejercer sus derechos y obligaciones de forma plena.

Como señala Sanz Gómez (2016, p. 213) para lograr combatir el fraude fiscal es necesario establecer un ambiente que fomente la comunicación e información a la ciudadanía, contribuyendo de esta forma a su concienciación y permitiendo así reducir la tolerancia con esta clase de actuaciones, perjudiciales para todos los ciudadanos sin excepción, ya que debilitan las bases y el sostenimiento de nuestro Estado del Bienestar, pues la no contribución conforme a su capacidad económica de los contribuyentes en los ingresos destinados al Estado, da lugar a una reducción de los recursos disponibles para gestionar los servicios públicos y llevar a cabo las prestaciones sociales con las que se busca luchar contra la desigualdad, y alcanzar una sociedad más justa y solidaria.

Un aspecto determinante en el proceso de concienciación a los ciudadanos acerca de la importancia de cumplir con sus obligaciones tributarias evitando cualquier tipo de actuación fraudulenta, pasa por dar un mensaje de no impunidad para los infractores. En palabras de Sanz Gómez (2016), los defraudadores actúan principalmente en base a dos circunstancias: por un lado, la posibilidad de ser descubierto, y por otro, la sanción a la que se enfrenta si esto ocurre, en contraposición al coste que hubiese supuesto el pago de los impuestos.

En lo relativo a la imposición de sanciones derivadas del incumplimiento de la normativa tributaria, es necesario precisar que ésta puede derivar en un acto constitutivo bien de un ilícito administrativo (infracciones tributarias) o bien de uno penal (delitos).

La Ley General Tributaria regula la potestad sancionadora en materia tributaria, mientras que el Código Penal se ocupa en sus artículos 305 a 310 bis de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

Tal y como dispone la legislación tributaria, dejar de ingresar la cuota tributaria de una autoliquidación mediando culpa, con la independencia de la existencia o no de dolo, por un importe que no supere los 120.000 euros, constituye una conducta antijurídica reconducible al ámbito de las infracciones tributarias, definida en el artículo 191 de la LGT.

Por el contrario, estaremos frente a un delito contra la Hacienda Pública, regulado en el artículo 305 del CP si, mediando dolo, el contribuyente elude el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales siempre que la cuantía de la cuota defraudada o bien el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos exceda de 120.000 será castigado con la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Tabla 3.1: Diferenciación entre ilícito administrativo y penal en el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Acto constitutivo	Regulación	Cuantía	Sanción
Infracción tributaria	Art. 191 LGT	< 120.000	Si se trata de una infracción leve, el contribuyente puede regularizar la situación tributaria para recibir una sanción reducida de la cuantía no ingresada y una comisión específica.
Delito contra la hacienda pública	Arts. 305 a 310 bis CP	≥ 120.000	El delito fiscal se castiga con una pena de prisión que oscila entre 1 y 5 años y una multa que equivale al séxtuplo de la cuantía.

Fuente: elaboración propia

Pese a las penalizaciones interpuestas por el Estado para evitar la proliferación de actividades fraudulentas castigando de forma severa este tipo de actuaciones, es cierto que el camino al que busca dirigirse la normativa tributaria es a la del cumplimiento de las obligaciones impositivas de forma voluntaria, apelando a su conciencia moral y cívica y dejando en un segundo plano el carácter impositivo y coercitivo de las normas.

3.1. Concepto de programas de cumplimiento voluntario: Elementos definitorios

En palabras de Soto Bernabéu, L. (2020), podemos definir los programas de cumplimiento voluntario como una oportunidad permanente o temporal otorgada por Ley a los contribuyentes incumplidores para que regularicen su situación tributaria, proporcionando a la Administración tributaria información previamente ocultada y realizando el ingreso de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la normativa correspondiente.

En palabras de esta autora, para la adopción de este tipo de normas, es necesario la presencia de tres elementos determinantes; la voluntariedad, la revelación de información con relevancia tributaria y el cumplimiento mediante el pago de la deuda tributaria, y cuya finalidad última es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento de las obligaciones.

Entre sus efectos se encuentran la exigencia total o parcial de la cuota tributaria, la exigencia o reducción total o parcial de los intereses de demora y de los recargos aplicables y la exención de la responsabilidad administrativa o penal correspondiente.

En lo referente al caso español en esta materia, es conveniente tener presente dos principios que rigen en nuestra Constitución en materia tributaria, e influyen de forma directa en los programas de cumplimiento voluntario, y son el principio de reserva de ley establecido en los artículos 31.3, 133.1 y 133.3 de la CE, así como el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad

económica y de los principios materiales de justicia aplicables en el ámbito tributario (artículo 31.1 de la CE).

Por otro lado, y haciendo nuevamente referencia al estudio realizado por Soto Bernabéu, L. (2020), el concepto de programa de cumplimiento voluntario fue definido de forma expresa por la OCDE en su informe *“Update on Voluntary Disclosure Programmes: a pathway to tax compliance”*, (OCDE, 2015) y que define estas medidas, en términos generales, como oportunidades ofrecidas por las administraciones tributarias para permitir a los contribuyentes incumplidores que regularicen sus asuntos fiscales bajo unas condiciones específicas, actuando siempre desde la proporcionalidad.

3.2. Programas de cumplimiento voluntario generales: Las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas

Tal y como dispone el artículo 119 de la LGT, tiene la consideración de declaración tributaria todo documento presentado ante la Hacienda Pública donde se reconozca o se manifieste la realización de cualquier hecho relevante en lo relativo a la aplicación de los tributos.

Por su parte, el artículo 120 de la LGT, establece que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios además de comunicar a la administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria, o en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

De esta forma, entendemos como declaración extemporánea como aquel modelo impositivo presentado fuera del plazo establecido para ello, y una vez transcurrido

ese periodo, el contribuyente aún puede realizar la presentación siempre y cuando asuma el riesgo de tener que abonar un recargo o una sanción por la tardanza.

Estas declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas, actualmente conocidas como recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, fueron introducidos con la Ley 58/2003 regulada en su artículo 27, y cuya redacción sufrió modificaciones derivadas de la implantación de la Ley 36/2006 y la Ley 11/2021, ambas con la finalidad de introducir medidas de prevención del fraude fiscal.

En lo relativo a la naturaleza de la figura de los recargos, el artículo 27 de la LGT los califica como obligaciones tributarias accesorias, asociando a dichos recargos la finalidad de favorecer y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, disuadiendo por un lado del incumplimiento, así como otorgando la posibilidad a los contribuyentes que incumplieron o cumplieron únicamente de forma parcial con sus obligaciones, que puedan corregir sus actos.

3.2.1. Presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria

Tal y como establece Soto Bernabéu, la regulación prevista en el artículo 27 de la LGT, relativa a los recargos por declaración extemporánea establece que la presentación de una autoliquidación o declaración efectuada fuera de plazo sin requerimiento previo, supone la aplicación de unos recargos cuya cuantía varía en función del tiempo de retraso y que se calcula sobre el importe a ingresar a resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas, lo que muestra que el resultado de las mismas debe ser positivo.

A tenor de este precepto, podemos concluir que son dos los requisitos exigidos a la hora de aplicar el régimen establecido en el artículo 27 de la LGT, y son la exclusión

de sanciones y la no exigencia de los intereses de demora que pudieran corresponder, a excepción de aquellos casos en los que la presentación extemporánea se realice transcurridos 12 meses desde la fecha de finalización del periodo voluntario de pago.

El primero de los requisitos lo constituye el hecho de que haya transcurrido el plazo voluntario para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación, así como el periodo para realizar el ingreso.

Por lo tanto, uno de los presupuestos de aplicación de los recargos es el incumplimiento de los plazos establecidos en la Ley para el pago voluntario de las obligaciones tributarias.

El segundo de los requisitos se consolida en que la declaración, independientemente de que esta sea o no extemporánea, debe ser realizada de forma voluntaria, sin que haya intervenido requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria, tal y como dispone el párrafo segundo del artículo 27 de la LGT.

El principal objetivo de la aplicación de este régimen previsto para la presentación de declaraciones extemporáneas de forma voluntaria, es que el contribuyente proporcione a la administración la información necesaria para que en el caso en el que no se realice el ingreso de manera simultánea, sea posible iniciar la recaudación de las deudas pendientes en vía ejecutiva según lo establecido en el artículo 161.1 de la LGT.

Esto se debe a que nuestro sistema tributario está articulado en función a la presentación de autoliquidaciones, y requiere una actitud activa por parte de los obligados tributarios, por lo que la realización del pago, ya sea en plazo o extemporáneamente, resulta imprescindible para la consecución de los fines que

imperan en un Estado Social y Democrático de Derecho, y se basan en la obtención de ingresos para satisfacer las necesidades públicas.

4. LEY 11/2021 DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

El 11 de Julio de 2021 entró en vigor en nuestro país la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, como transposición a nuestro ordenamiento jurídico de la Directiva de la Unión Europea 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Las modificaciones que se incluyen en esta ley persiguen una finalidad doble:

- En primer lugar, incorporar al ordenamiento jurídico interno la normativa de la Unión Europea, referente a las prácticas de elusión fiscal.
- Por otro lado, introducir cambios en la regulación de diversas normas con el objeto de asentar unos indicadores de justicia tributaria y facilitar las acciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude fiscal, mejorando el control tributario y reforzando así la seguridad jurídica del ordenamiento.

Esta Ley introduce modificaciones que afectan tanto a la regulación de los principales tributos del sistema impositivo español, como a la Ley General Tributaria, que se ve afectada en una mayor medida por la reforma.

Entre las múltiples medidas introducidas por esta nueva normativa, en el presente trabajo analizaremos dos de ellas, debido a su relación con la labor recaudatoria de la Administración Tributaria, y que tienen como objetivo principal, el de incentivar el rápido y voluntario cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

4.1. Modificaciones en el sistema de recargos por declaración extemporánea

La nueva regulación que introduce la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en el sistema de recargos por extemporaneidad previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 (LGT), muestra la evolución de la legislación en favor de los derechos y garantías de los contribuyentes sobre las exigencias e intereses recaudatorios de la Administración tributaria.

Es necesario precisar, que tal y como dispone el Informe Anual de Recaudación Tributaria realizado por la AEAT (2021), encontramos que en el ámbito presupuestario de los ingresos del Estado, procedentes de las tasas y otros ingresos tributarios (entre los que se encuentran los recargos, las sanciones y los intereses de demora) se puede observar un descenso del 3,1% respecto al año 2020, situándose en 13.455 millones de euros frente a los 13.892 del año anterior. Aún no se dispone de los datos obtenidos para el año 2022 en los que ya se encuentra en vigor la nueva legislación, por lo que no es posible determinar de forma concluyente si la aplicación de estas medidas supone un aumento de los ingresos tributarios a través de un mayor cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

La reforma que trae consigo la nueva normativa de la legislación tributaria afecta únicamente el apartado 2 del artículo, por lo que el resto del precepto -apartados 1 y 3 a 5- mantiene su redacción actual -el apartado 5 fue introducido en la LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal-.

Tal y como explica el Preámbulo de la ley, esta reforma se justifica por razones de “proporcionalidad y justicia tributaria” ya que supone pasar de un sistema de recargos fijos del 5%, 10% o 15% cuando la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso respectivamente, a otro sistema en el

que se parte de un recargo del 1% más otro 1% adicional por cada mes completo de retraso en que se presente la autoliquidación o declaración respecto del plazo establecido para su presentación e ingreso.

Sin embargo, no sufre modificaciones con esta nueva regulación el hecho de que la aplicación de estos recargos resulte incompatible con la imposición de sanciones y con el devengo y exigencia de intereses de demora.

Cabe indicar que este nuevo precepto se aplica a las presentaciones extemporáneas de hasta 12 meses, ya que, una vez superado ese plazo, el recargo aplicable es compatible con la exigencia de intereses de demora, y que con la reforma ve reducido el porcentaje a aplicar situándose en un 15% frente al 20% de la anterior regulación.

Por consiguiente, se puede concluir que, la imposición de sanciones no es compatible con la norma, pero sí la exigencia de intereses de demora en un porcentaje del 15%.

Cabe precisar que esta norma es de aplicación retroactiva siempre que su aplicación resulte más favorable para los obligados tributarios, lo que sucederá en todos los casos, siempre y cuando el recargo no haya adquirido firmeza.

TABLA 4.1: Diferencias existentes entre el sistema anterior a la Ley 11/2021 sobre los recargos extemporáneos y la actual regulación.

Extemporaneidad	Norma anterior	Nueva norma	Diferencia
menos de 1 mes	5%	1%	4%
entre 1 y 2 meses	5%	2%	3%
entre 2 y 3 meses	5%	3%	2%
entre 3 y 4 meses	10%	4%	6%
entre 4 y 5 meses	10%	5%	5%
entre 5 y 6 meses	10%	6%	4%
entre 6 y 7 meses	15%	7%	8%
entre 7 y 8 meses	15%	8%	7%
entre 8 y 9 meses	15%	9%	6%
entre 9 y 10 meses	15%	10%	5%
entre 10 y 11 meses	15%	11%	4%
entre 11 y 12 meses	15%	12%	3%
más de 12 meses	20% + intereses de demora	15% + intereses de demora	5%

Fuente de elaboración propia

Tal y como muestra la Tabla 4.1, la situación del contribuyente resulta más ventajosa en este nuevo sistema de recargos, y a través de la cual, el legislador pretende potenciar y facilitar la regularización extemporánea de aquellos contribuyentes que no están al día en el cumplimiento de sus obligaciones para con la Administración.

La opinión de la doctrina en lo relativo a la nueva legislación es variada. En palabras de J. A. Sánchez (2021) la reforma efectuada sobre los recargos permite una mejora en el ajuste del porcentaje en la magnitud real del retraso, logrando de esta forma mantener la eficacia del efecto preventivo que se pretende alcanzar mediante el uso de las sanciones y los recargos, al mismo tiempo que facilita la regularización voluntaria.

Sin embargo, la nueva legislación no contempla la posibilidad de establecer un procedimiento específico a los efectos de la imposición del recargo, pues la nueva redacción del artículo 27 de la LGT sostiene que los recargos no requieren de un procedimiento específico de aplicación, de forma que, una vez verificado el cumplimiento de su presupuesto legal, consistente en la presentación voluntaria, aunque extemporánea, la Administración Tributaria correspondiente procederá a su imposición en un solo acto, sin que sea necesario el trámite de audiencia previo que permita al contribuyente explicar su actuación.

Este sistema puede generar situaciones injustas si se compara con el procedimiento natural aplicable a situaciones de incumplimiento de otras normas tributarias, tales como la imposición de sanciones tributarias a través de la incoación del oportuno procedimiento sancionador tributario, y en la que el contribuyente tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa para evitar la responsabilidad de sancionadora que se le atribuye.

También pueden darse casos en los que sea preferible la instrucción de un expediente sancionador a la aplicación automática de un recargo por presentación extemporánea.

Por todo ello, y como señala Sánchez (2021) hubiera sido conveniente que la nueva ley hubiese planteado la oportunidad de establecer un procedimiento específico de imposición del referido recargo y que permitiese al obligado tributario justificar su comportamiento y en última instancia, evitar la aplicación del mismo.

4.2. Modificaciones que afectan a segundas y ulteriores solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación o suspensión.

Otra nueva incorporación a la normativa tributaria introducida mediante la Ley 11/2021 en esta materia, consiste en la no exigencia de recargos por presentación extemporánea cuando se regularicen por el contribuyente hechos o circunstancias previamente regularizadas por la administración respecto de un determinado concepto impositivo, pero relativos a otro período impositivo diferente, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos:

- Presentación en el plazo de 6 meses desde la notificación de la liquidación de la administración regularizando el concepto en cuestión.
- Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades que resulten.
- Que no se solicite la rectificación de la declaración o autoliquidación presentada, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la administración.
- Que de la regularización efectuada por la administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos dará lugar a la exigencia del recargo correspondiente, y sin que ello impida que la administración pueda iniciar

un procedimiento de comprobación o investigación respecto de las obligaciones tributarias regularizadas.

4.3. Reducción de las sanciones en casos de actas con acuerdo y conformidad con pronto pago

La Ley 11/2021 modifica el artículo 188 de la LGT incrementando los porcentajes de reducción de las sanciones en los casos de actas con acuerdo, que pasan del 50 al 65%; y también en el caso de pronto pago (que no se aplica a las actas con acuerdo, pero sí a la conformidad con la propuesta de liquidación de Gestión o Inspección) que se eleva de un 25 a un 40%. Entre las finalidades pretendidas por esta medida, se encuentra la reducción del nivel de conflictividad.

Respecto a las reclamaciones entrantes en los últimos años en los Tribunales Económico-Administrativos, para el conjunto de los órganos gestores de los que se reciben reclamaciones, se mantienen dentro de un rango que no oscila más allá de un 10% respecto de la media de los últimos 10 años, no siendo nunca inferior a las 180.000 reclamaciones ni superior a las 210.000.

5. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN

No existe duda acerca del papel fundamental que ejercen los impuestos en el sostenimiento y desarrollo del Estado de Bienestar en el que actualmente vivimos, el cual se ve directamente perjudicado siempre que acontecen actividades fraudulentas en los procesos de pago y recaudación de impuestos, pues no contribuir conforme a la capacidad económica con los ingresos del Estado, equivale a reducir los recursos disponibles para gestionar los servicios públicos y llevar a cabo actuaciones sociales que nos permitan alcanzar una sociedad más justa e igualitaria.

Sin embargo, tal y como se ha podido contrastar a lo largo de todo el trabajo, el desarrollo de actividades fraudulentas y ocultas está muy presente en nuestros días, repercutiendo de forma directa en los ingresos que recibe el Estado, y que afecta al 6% de nuestro PIB, lo que equivale a unos 60.000 millones de euros. Asimismo, España pierde cada año cerca de 6.300 millones de euros de recaudación tributaria a consecuencia de la elusión fiscal y el desvío de beneficios procedentes de empresas y sociedades a países con menor grado de fiscalidad.

Por otra parte, ha quedado patente que, pese a la similitud entre los términos de fraude fiscal y economía sumergida, ambos conceptos presentan significativas diferencias de terminología y de cuantificación, encontrándose ambas figuras muy presentes en la economía de nuestro país, pues más de un 19,2% del dinero que fluctúa tiene como origen actividades fraudulentas.

Otra conclusión extraída tras la realización del trabajo es que, en el proceso de lucha contra el fraude resulta indispensable prestar atención al comportamiento de los ciudadanos frente al fraude fiscal aumentando el grado de concienciación y sensibilización fiscal de la ciudadanía a través de una eficaz estrategia de comunicación, que por un lado, muestre la importancia que ostenta el correcto pago de los impuestos en el funcionamiento de nuestro sistema y su influencia directa sobre la financiación de los servicios públicos, y por otro lado, aumentar la información de los ciudadanos acerca de la gestión responsable de los recursos públicos por parte de los responsables de la misma, fomentando la transparencia y castigando cualquier comportamiento no ético por su parte. Y es que resulta determinante lograr que los ciudadanos confíen en las Administraciones Públicas, para lo que será necesario modificar la imagen que los contribuyentes tienen de nuestro sistema fiscal y la forma en la que el Estado gestiona el presupuesto público.

Pese a la necesidad de una actuación determinante y sin tregua contra los ciudadanos incumplidores, la normativa en materia tributaria en la actualidad centra su actividad en promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Para lograrlo, emplea instrumentos recaudatorios, como son los programas de cumplimiento voluntario, y que resultan beneficiosos tanto para los contribuyentes, a los que se les permite la regularización espontánea de su situación tributaria evitando la sanción, como para la Administración Tributaria, ya que su aplicación supone un ahorro del coste temporal y económico derivados del inicio de un procedimiento de comprobación e investigación frente a cada contribuyente incumplidor, permitiendo una gestión más eficiente de los recursos, tanto materiales como humanos, de los que la administración dispone.

Con el objetivo de ver incrementados los beneficios que conlleva el cumplimiento voluntario de las obligaciones, el gobierno actual ha introducido nuevas medidas legislativas que afectan de forma directa al cumplimiento voluntario de las obligaciones extemporáneas reduciendo el recargo que soporta el contribuyente cuando éste no cumple con los plazos establecidos siempre y cuando la demora no supere el año.

Aún no se cuenta con datos acerca de la repercusión directa de este nuevo sistema de recargos en progresión, pero la doctrina prevé que se produzca un aumento significativo en el número de declaraciones fuera de plazo, lo que conlleva a un incremento en los ingresos tributarios, ya que con la introducción de esta reforma, el legislador pretende potenciar y facilitar la regulación extemporánea de aquellos contribuyentes que no están al día con sus obligaciones tributarias.

Si bien es cierto que aún queda mucho camino por recorrer en el proceso de lucha contra toda actividad fraudulenta que tiene lugar en la economía de nuestro país, cada vez existe una mayor concienciación tanto por parte del Estado como de los propios ciudadanos, de evitar este tipo de prácticas que perjudican, sin excepción, a toda la sociedad.

6. BIBLIOGRAFÍA

AEAT (2021): “Informe anual de Recaudación Tributaria: año 2021” Agencia Tributaria, España, 2021, pp. 8-15, disponible en [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes Estadisticos/Informes Anuales de Recaudacion Tributaria/Ejercicio 2021/IA RT21_gl_es.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2021/IA_RT21_gl_es.pdf) [consulta 12/04/2023]

CES (2022): Informe anual del Consejo Económico y Social “*Memoria Consejo Económico y Social 2022*”, España, 2022

Freedman, J. (2012): “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, en Univeristy of Oxford, Legal Research Paper Series, 2012.

García-Vaquero, V. (2022): “Evolución de los flujos y los balances financieros de los hogares y las empresas no financieras en 2021”, Boletín Económico, Banco de España, nº 3, 2022, pp. 13-14.

Global alliance for tax justice, public services international, and the tax justice network, (2011): “The state of tax justice”, disponible en <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2021/> [consulta 30/04/2023]

Soto Bernabéu, L. (2020): “Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 312-390.

Linares, M. (2004): “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la ley 58/2003, de 17 de diciembre”, Revista General Tributaria. Indret: Barcelona, 2004, pp. 5-7.

Mauleón, I. y Sardá, J. (2014): “Estimación cuantitativa de la economía sumergida en España”. Ekonomiaz, 2014, nº 39, pp. 125-135.

OCDE (2010): *Offshore Voluntary Disclosure: comparative analysis, guidance and policy advise*, OECD Publishing, París, 2010, pp. 15-24, disponible en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf> [consulta 17/04/2023]

OCDE (2013): *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, París, 2013, pp. 42-45,

disponible en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1 [consulta 03/05/2023]

OCDE (2015): “Update on Voluntary Disclosure Programmes: a pathway to tax compliance”, OECD Publishing, París, 2015, pp. 12-18, disponible en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf> [consulta 03/05/2023]

pérez de Ayala, J.L. (1978): “Regularización voluntaria de la situación fiscal”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 135, 1978, pp. 706-707.

Schneider, F. y Buehn, A. (2017): “Shadow Economy: Estimation Methods, Problems, Results and Open questions”, *Open Economics*, 2017, vol 1, pp. 101-107

Schneider, F, Raczkowski, K y Mroz, B. (2015): “Shadow Economy and tax evasion in the EU”, *Journal of Money Laundering Control*, 2015, pp. 45-98.

Sanz Gómez, R. “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, en *Crónica Tributaria*, nº 161, 2016, pp.. 213-214.

Tejerizo, J.M. (2012): “Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal”, Barcelona, Atelier, 2012, pp. 134-137.

Toder, E. (2007): “What is the tax gap?” *Tax Notes*, EEUU, 2007, pp. 367-368.

Vaquero-García, A. Lago Peñas, S. y Fernández Leiceaga, X. (2016): “Economía sumergida y fraude fiscal en España: un análisis de la evidencia empírica” España. 2016, disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5696738> [consulta 15/05/2023]

Zubiri, Fernández-Macho, y Galastegui. (2016): “Economía sumergida y fraude fiscal en la CA de Euskadi”. Bilbao, Instituto de Economía Pública UPV/EHU, pp. 14-17.