



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Grado en Economía

Medidas para combatir el fraude fiscal I

Presentado por:

Ester Curiel García

Tutelado por:

M^a José Prieto Jano

Valladolid, 29 de junio de 2015

ÍNDICE

1.INTRODUCCIÓN	4
1.1 RELACIÓN DEL TRABAJO CON EL GRADO DE ECONOMÍA.....	4
1.2 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	4
1.3 OBJETIVO Y METODOLOGÍA DEL TRABAJO.....	5
1.4 ESTRUCTURA DEL ESTUDIO	6
2.MARCO TEÓRICO	7
2.1 EL FRAUDE FISCAL.....	8
2.2 CAUSAS DEL FRAUDE FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS	9
2.3 LA AGENCIA TRIBUTARIA COMO ENTE PRINCIPAL EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL	11
3.MEDIDAS DISUASORIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN ESPAÑA.....	13
3.1 PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL (2005).....	14
3.2 ACTUALIZACIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL (2008).....	15
3.3 PLAN INTEGRAL DE PREVENCIÓN Y CORRECCIÓN DEL FRAUDE FISCAL, LABORAL Y A LA SEGURIDAD SOCIAL (2010).....	15
3.4 PLAN GENERAL DE CONTROL TRIBUTARIO	16
3.5 LEYES REGULADORAS EN MATERIA DE FRAUDE FISCAL	17
4.LA AMNISTÍA FISCAL EN ESPAÑA.....	19
5.ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA	22
6.COMPARACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA ENTRE ESPAÑA, LA UE Y EL RESTO DEL MUNDO	28
7.CONCLUSIONES	32
8.PROPUUESTAS Y MEDIDAS PARA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL	33
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	35

ÍNDICE DE CUADROS

CUADRO 1. MEDIDAS PREVENTIVAS DEL FRAUDE FISCAL CONTENIDAS EN LA LEY 7/2012.....	18
CUADRO 2. SANCIONES QUE ESTABLECE LA LEY 7/2012.	19

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1. EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA GESTIONADA POR LA AGENCIA TRIBUTARIA (2008-2013).....	22
GRÁFICO 2. EVOLUCIÓN Y TASA DE CRECIMIENTO EN PORCENTAJE DE LOS RESULTADOS DE LAS ACTUACIONES DE PREVENCIÓN Y CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO (2006-2012).	24
GRÁFICO 3. RELACIÓN ENTRE EL NÚMERO DE CONTRIBUYENTES INSPECCIONADOS Y LA RECAUDACIÓN BRUTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA (2008-2013).....	26
GRÁFICO 4. ECONOMÍA SUMERGIDA EN LA UNIÓN EUROPEA EN PORCENTAJE DEL PIB EN EL AÑO 2012.	28
GRÁFICO 5. COMPARACIÓN ENTRE ESPAÑA Y LA UNIÓN EUROPEA EN TÉRMINOS DE EFICIENCIA FISCAL.	31

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1. EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN EN ESPAÑA DESAGREGADA POR TIPO DE IMPUESTO PARA EL PERIODO 2007-2012 EN MILLONES DE €.	23
TABLA 2. EVOLUCIÓN DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL SELECTIVO E INVESTIGACIÓN (2005-2013).....	25
TABLA 3. EVOLUCIÓN DE LA OPINIÓN SOBRE LOS FUNCIONARIOS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA (2004-2011) VARIACIÓN MEDIA (ESCALA 1 A 7).	27
TABLA 4. ¿CREE UD. QUE, EN LA ACTUALIDAD, LA ADMINISTRACIÓN HACE MUCHOS, BASTANTES, POCOS O MUY POCOS ESFUERZOS PARA LUCHAR CONTRA EL FRAUDE FISCAL?	27
TABLA 5. LOS DIEZ PAÍSES QUE MÁS PIERDEN DEBIDO A LA EVASIÓN FISCAL EN TÉRMINOS ABSOLUTOS. AÑO 2011.	29

1. INTRODUCCIÓN

En este apartado se va a presentar la introducción del estudio que se va a realizar.

En primer lugar, se va a ver la relación que existe entre el tema de trabajo escogido y el grado cursado, en este caso el Grado de Economía. Para continuar, se justifica la elección del tema para comprender la realización de dicho estudio, y por último, se fijan los objetivos y se indica cómo se va a estructurar el análisis del presente trabajo.

1.1 RELACIÓN DEL TRABAJO CON EL GRADO DE ECONOMÍA

El objetivo general del Grado en Economía es formar profesionales capaces de desempeñar labores de gestión, asesoramiento y evaluación en los asuntos económicos en general. Estas labores se pueden desarrollar en el ámbito privado o en el público, en la empresa o en la Administración, y en cualquier otra institución con proyección económica y social.

Por lo tanto, una de las características de los perfiles profesionales del Grado es su relación con la Administración pública y el desempeño de las funciones públicas, como las del área de la Administración tributaria, una de las áreas más relevantes y controvertidas de la Administración pública, y su desempeño en la toma de decisiones relacionadas con el problema del fraude fiscal.

Teniendo en cuenta lo anteriormente citado, es significativamente apreciable la concordancia entre el Grado de Economía y el trabajo elegido como cierre de dichos estudios.

1.2 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Es importante realizar un estudio sobre las medidas contra la lucha del fraude fiscal ya que este es un fenómeno que tiene consecuencias negativas para la sociedad en su conjunto.

El fraude fiscal es el principal elemento por el que se incumplen algunos de los principios del sistema fiscal español, como son el principio de igualdad y generalidad tributaria y el de justicia.

El artículo 31.1 de la Constitución Española dicta lo siguiente: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Por lo tanto, el fraude fiscal no incumple únicamente los principios del sistema tributario español, sino que es un fenómeno que atenta directamente contra la Constitución Española.

El fraude fiscal, además de minorar la recaudación de los ingresos públicos, conlleva un aumento del gasto por parte de las administraciones para conseguir un sistema recaudatorio más eficaz.

Esto afecta directamente a los contribuyentes y empresas que cumplen con sus obligaciones fiscales, ya que verán elevada su presión fiscal y reducida su competitividad debido a la competencia desleal llevada a cabo por las empresas incumplidoras.

Con todo lo citado hasta ahora, además de tener presente que es un tema que ha estado, está y continuará estando a la orden del día, y que su impacto en términos monetarios cada vez es mayor, es primordial establecer medidas para luchar contra este fenómeno y llevar a cabo un estudio sobre la eficacia de dichas medidas.

1.3 OBJETIVO Y METODOLOGÍA DEL TRABAJO

El principal objetivo del trabajo es realizar un recorrido de las medidas contra el fraude fiscal llevadas a cabo en España en estos últimos diez años (periodo 2005-2015), con el fin de conocer cuál ha sido el alcance que estas medidas han tenido en la economía española.

Para alcanzar este objetivo se realizan los siguientes estudios:

- La realización de un análisis de las medidas preventivas llevadas a cabo en España desde el año 2005 hasta la actualidad.
- La realización de un estudio sobre la amnistía fiscal en España.

- La realización de un estudio empírico a través de datos estadísticos tributarios a nivel español, europeo y de países del resto del mundo.
- La exposición de propuestas y medidas para la lucha de este fenómeno.

Para la consecución del objetivo principal y la realización de los citados estudios se ha llevado a cabo varios tipos de metodología.

En primer lugar, para la realización del marco teórico se ha llevado a cabo un proceso formal, a través de un método deductivo poniendo el énfasis en la teoría y modelos teóricos explicativos del fenómeno económico.

A continuación, se ha utilizado una metodología descriptiva a la hora de analizar las medidas disuasorias contra el fraude llevadas a cabo en estos últimos años.

Por otro lado, se ha utilizado estudios estadísticos y de correlación con datos empíricos. Para la recopilación de dichos datos las fuentes utilizadas con más frecuencias han sido la Memoria de la Agencia Tributaria y Eurostat.

Además, se ha utilizado una metodología de análisis documental, algunos de los documentos más recurrentes para la realización de este trabajo han sido el informe de la Gestha "*La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*", y el informe presentado por Tax Justice Network en 2011, "*The Cost of Tax Abuse*", como se puede apreciar en la bibliografía.

1.4 ESTRUCTURA DEL ESTUDIO

El trabajo está dividido en nueve apartados, los cuales se pueden agrupar en tres bloques:

- Primer bloque: engloba los dos primeros apartados, es decir, la introducción y el marco teórico del trabajo. En la introducción, se trata de justificar la realización del trabajo argumentando la importancia que tiene el fenómeno del fraude fiscal en las sociedades y se deja claro cuál es el objetivo principal del trabajo y la metodología utilizada para su logro; mientras que en el marco teórico se fija el concepto de fraude fiscal y

sus derivados desde una óptica teórica y se analiza el ente principal encargado de su lucha.

- Segundo bloque: abarca el trabajo de investigación de este documento, y se divide en tres secciones:
 - Primera sección. *Medidas disuasorias del incumplimiento de las obligaciones tributarias en España*. En este punto del trabajo se van a analizar las medidas preventivas llevadas a cabo en España, durante la última década, en la lucha contra el fraude fiscal.
 - Segunda sección. *La amnistía fiscal*. Como indica el nombre del apartado se da a conocer el fenómeno la amnistía fiscal, su regulación más reciente en España y las controversias que vienen generando este tipo de medidas desde su creación.
 - Tercera sección. *Análisis de la situación tributaria*. En un primer apartado se realiza un análisis de la situación tributaria española a través de la recopilación de datos empíricos, y en un segundo estudio se realiza una comparación de la situación española con países del resto del mundo.

Tercer bloque: es la última parte del trabajo en la que se citan las principales conclusiones del estudio, y a partir de dichas conclusiones, se ofrece una serie de propuestas y medidas en la lucha contra el fraude fiscal.

2. MARCO TEÓRICO

En este apartado se ofrece una visión teórica del fenómeno del fraude fiscal, de sus derivados y de las causas y consecuencias más relevantes que genera este problema para la sociedad. Además, se realiza un estudio sobre el ente principal que se encarga de combatirlo, la Agencia tributaria.

2.1 EL FRAUDE FISCAL

Es importante comenzar haciendo una referencia a las distintas formas que existen de fraude fiscal, para ello es relevante destacar las diferencias que existen entre evasión, elusión, fraude fiscal y la economía sumergida, ya que a veces estos términos son usados de forma incorrecta.

Se puede definir la elusión fiscal (Albi Ibañez, 1988)¹ como la utilización de las disposiciones legales existentes para rebajar o eliminar las cargas impositivas. Se trata de transitar por las áreas grises de la legislación, es decir, de aprovechar los vacíos que existen en el ordenamiento jurídico para actuar al límite de la ley con el fin de evitar o minimizar la carga impositiva a la que el contribuyente tendría que hacer frente de no actuar con este fenómeno. Esto requiere por parte del contribuyente un gran conocimiento de la regulación vigente.

Sin embargo, se define la evasión fiscal como aquellas actividades llevadas a cabo por los sujetos pasivos al objeto de evitar total o parcialmente el pago de impuestos. La evasión puede ser absoluta cuando merma los ingresos fiscales y es una actividad ilegal. Si la evasión se traduce en infracción administrativa o delito fiscal se denomina fraude fiscal. Se constituirá la evasión relativa si se evita el gravamen pero este recae sobre un tercero.

Según la OCDE, la economía sumergida se define como la realización de actividades, en principio legales, que se ocultan a las autoridades para evitar el pago de impuestos, de cotizaciones sociales o de regulaciones o trámites administrativos que en todo caso llevaría un coste añadido para quien realiza la actividad. Medir este fenómeno es una tarea compleja, y aunque la economía sumergida es otro concepto distinto al de fraude fiscal, su realización incide mucho en las mismas consecuencias que trae consigo el fraude.

Centrándonos en el concepto de fraude, según el artículo 184.3 (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)², se consideran medios fraudulentos:

¹ Emilio Albi Ibañez, catedrático de la Universidad Complutense de Madrid. Documento de trabajo: "Elusión y evasión fiscales: la investigación económica" (1988).

² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicado en BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003. Vigencia desde 01 de Julio de 2004. Está en revisión vigente desde 29 de Septiembre de 2013 hasta 01 de Junio de 2015.

- a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad o libros de registro establecidos por la normativa tributaria.
- b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
- c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes y derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con transcendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

2.2 CAUSAS DEL FRAUDE FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS

Existen múltiples causas del surgimiento del fraude fiscal. En muchas ocasiones se acuña este fenómeno a las características de los individuos de los países mediterráneos, pero las causas no son únicamente estas. Los países donde hay un mayor nivel de fraude como España, Grecia o Italia, al margen de ser mediterráneos, son Estados en los que los sistemas tributarios democráticos no tienen tanta tradición. Por ejemplo, España, es un país en donde la transparencia ha brillado por su ausencia, hasta el año pasado no se aprobó una ley de transparencia, mientras que otros estados europeos llevan décadas con ella. A esto hay que añadir la corrupción generalizada que existe en estos países y la falta de voluntad política acerca de este tema, además de un despilfarro de recursos por parte de estos y el vacío que existe en la aplicación de sanciones (Cruzado, 2014)³.

En el caso español existen dos problemas en el sistema tributario que afectan directamente al fraude fiscal. Uno de ellos es la insuficiencia recaudatoria de

³ Carlos Cruzado (Madrid, 1958) abogado de formación, funcionario del Ministerio de Hacienda desde hace 30 años y el presidente de los Técnicos del Ministerio de Hacienda desde 2005. Entrevista concedida a Diario jurídico, "Hay una falta de voluntad política de los gobiernos para luchar contra el fraude".

nuestro sistema tributario. Según datos de Eurostat, en 2012 el sistema tributario español recaudó cerca de un 32,5%, frente al 39,4% que recaudó de media el sistema tributario de la Unión Europea y un 40,4% de recaudación tributaria de la zona euro.

El segundo problema es el de hacer efectivos los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española anteriormente citados. Casi el 90% de los españoles considera que el sistema tributario es injusto, que no paga más quien más tiene.

Se han realizado numerosos estudios sobre los perfiles de los defraudadores, algunos de los resultados más destacables es que a medida que aumenta el nivel de renta de los individuos estos son más propensos a realizar prácticas de fraude fiscal para beneficiarse de las ventajas fiscales. También cabría esperar encontrarnos con una correlación negativa en cuanto a los estudios y la moral fiscal, ya que un mayor nivel de estudios proporciona mayores niveles de ingresos, sin embargo esto no siempre es así, y en algunas ocasiones, un mayor nivel de estudios lleva asociado una mayor moral fiscal, lo que corrobora que es necesario educar a los ciudadanos en lo que a temas fiscales se refiere (Prieto Rodríguez, Sanzo Pérez, & Suárez Pandiello, 2006)⁴.

La principal consecuencia del fraude fiscal es la reducción del poder recaudatorio del sistema tributario, a esto hay que añadir, que la existencia de este fenómeno también implica un aumento del gasto público destinado a evitar que se produzca el fraude, por lo tanto, afecta al déficit público haciendo que este aumente, esto es un gran problema, sobre todo desde la entrada de España en la UE y los criterios de convergencia del Tratado de Maastricht, entre el que se encuentra la limitación del déficit público al 3% del PIB. Esto a su vez es un problema que recae sobre todos los contribuyentes, cumplan estos con sus obligaciones fiscales o no, ya que el Estado del bienestar se verá reducido como consecuencia de los recortes que se llevan a cabo.

⁴ Prieto Rodríguez, J., Sanzo Pérez, M. J., & Suárez Pandiello, J. (2006). Análisis económico de la actitud hacia al fraude fiscal en España. *Revista de Economía Pública*, 107-128.

2.3 LA AGENCIA TRIBUTARIA COMO ENTE PRINCIPAL EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

La Agencia tributaria como órgano institucional fue creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado de 1991, de manera efectiva se constituyó el 1 de enero de 1992. Se configuró como una entidad de derecho público adscrita al entonces Ministerio de Economía y Hacienda.

La Agencia Tributaria tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario y aduanero, así como de aquellos recursos de otras Administraciones públicas o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o convenio.

Por lo tanto, es tarea de la Agencia tributaria aplicar el sistema tributario de forma que se cumpla el principio constitucional por el cual todos los ciudadanos tienen que contribuir al sostenimiento del gasto público en función de su capacidad económica.

Entre las funciones más importantes de cara a la aplicación del sistema tributario, es decir, dejando a un lado la aplicación efectiva aduanera, destacan las siguientes:

- La gestión, inspección y recaudación de los tributos de titularidad estatal (IRPF, Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, IVA e Impuestos Especiales).
- La realización de funciones en relación con los ingresos de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas: gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y recaudación de otros ingresos de dichas Comunidades.
- La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea y la recaudación en periodo voluntario de las tasas del Sector Público Estatal.
- La colaboración en la persecución de determinados delitos, entre los que destacan los delitos contra la Hacienda pública y los delitos de contrabando.

Al margen de estas funciones, la Agencia Tributaria tiene encomendada la misión del fomento del cumplimiento por los ciudadanos de sus obligaciones fiscales. Para ello dispone de dos actuaciones principales: la primera de ellas, es la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costes indirectos en los que incurre a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales y, la segunda, es la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control.

En efecto, es responsabilidad de la Agencia Tributaria allegar los recursos públicos necesarios para la financiación de los bienes y servicios públicos.

Esto debe hacerlo fomentando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, a través, tanto del aumento del nivel de la calidad de los servicios que presta a los contribuyentes, como de la mejora de la eficacia de la lucha contra el fraude, que a su vez, es la última finalidad de la Agencia Tributaria.

Sin embargo, en la práctica, estas actuaciones de la Agencia Tributaria a veces no dan los frutos esperados, y en muchas ocasiones se debe a una miopía sufrida por la Agencia Tributaria, según informan expertos de la Gestha⁵.

Esa miopía daría mucho que hablar respecto a los medios con los que cuenta nuestra Agencia Tributaria, ya que esta se encuentra en una clara desventaja respecto a la Unión Europea, situándose muy por debajo de la media de esta y de la media de la OCDE, referido tanto a medios humanos como a medios materiales en los que se invierte, todo ello en función del PIB.

Con los últimos años de crisis por los que atraviesa nuestro país, los problemas de la Agencia Tributaria en cuanto a medios humanos se han agudizado. Antes de la crisis ya se venía disminuyendo, pero con el establecimiento de la tasa de reposición del 10% el recorte de recursos humanos se ha hecho mayor. Al concluir el año 2014 había alrededor de 2.000 trabajadores menos en la Agencia Tributaria que en 2010, de los cuales el 90% de estas bajas eran

⁵ Gestha, sindicato fundado en 1998 presentándose por primera vez a las elecciones sindicales en el año 1999. Es el sindicato más representativo del Cuerpo Técnico de Hacienda de la AEAT y de los Cuerpos Técnicos del Ministerio de Hacienda. Nace al amparo de las distintas Asociaciones Profesionales, con las cuales se complementa y persigue la mejor defensa de los intereses de sus asociados, así como la de todo el personal al servicio de la administración, donde desarrolla su labor. Geográficamente abarca todas las CC.AA. que integran el Estado Español.

efectivos cuya principal acción era la lucha contra el fraude fiscal, según datos de la memoria de la Agencia Tributaria.

Según la Gestha, la mala asignación de los recursos humanos dentro de esta institución es otro grave problema, casi el 90% de los trabajadores destinados a la subsanación del fraude fiscal se dedican al control de pequeñas discrepancias, es decir, a la gestión de los contribuyentes que tienen sus percepciones de renta relativas del rendimiento de trabajo, y de las rentas por actividades económicas de autónomos y de pequeñas y medianas empresas. Únicamente el resto de los trabajadores de la Agencia Tributaria responsables de la detección del fraude se dedica al control de las grandes empresas y fortunas. Este reparto de los recursos humanos dentro de la Agencia Tributaria debe ser más equitativo ya que es importante embarcar todos los ámbitos del fraude fiscal.

3. MEDIDAS DISUASORIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN ESPAÑA

Se pueden distinguir dos tipos de medidas disuasorias. Por un lado las políticas preventivas, las cuales constituyen un intento por parte de la Administración tributaria de restablecer los principios ideales del buen sistema fiscal. Cuando los contribuyentes tienen conciencia de que existe cierto control a través de medidas que previenen una posible defraudación no habría necesidad de represión para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Por otro lado están las medidas represoras, medidas de protección para la Hacienda Pública dotadas de carácter represivo (Prieto Jano, 1994)⁶.

Desde el año 2005 se han llevado a cabo en España varias medidas dirigidas a la prevención, al control y a la lucha del fraude fiscal. A continuación se van a presentar las actuaciones preventivas que han resultado más relevantes, ya que son este tipo de actuaciones las que reciben más publicidad por parte de la Agencia Tributaria.

⁶ Prieto Jano, M. J. (1994). Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales. Anales de estudios económicos y empresariales, 219-242.

3.1 PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL (2005)

Este plan supuso una revisión integral de los objetivos perseguidos en la gestión del sistema tributario estatal con determinación, por un lado, de las debilidades de éste en relación a la detección, regularización y persecución de los incumplimientos tributarios más graves, y por otro, de un conjunto de medidas coordinadas sobre la base de la experiencia práctica que persiguen mejorar la respuesta frente al fenómeno del fraude fiscal. El principal objetivo de este plan pretendía mejorar la eficacia en la prevención del fraude fiscal. Para su cumplimiento se elaboró una estrategia dividida en dos niveles:

- Un nivel global en el que se planteó la corrección de problemas estructurales y se establecieron unos principios básicos de actuación.
- Un nivel específico, el cual supuso la definición de medidas específicas en la función de la distinta problemática del fraude.

Con el objeto de superar las debilidades de anteriores Planes de Prevención del Fraude, que en la práctica no han sido todo lo operativos que sería deseable, este Plan se complementaba con una revisión integral del sistema de objetivos de la Agencia Tributaria, el diseño de un cuadro de mando que permitía el seguimiento y la toma de decisiones en cada momento, y la extensión de los objetivos a la organización tomando en consideración el ámbito de actuación concreto.

Las principales líneas de actuación de este plan son un refuerzo de la investigación del sector inmobiliario, de las tramas organizadas en el IVA y de las tramas organizadas en los Impuestos estatales; la prevención y lucha del blanqueo de capitales; un aumento de la colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado; una mayor presencia de la Agencia Tributaria fuera de la administración; una mayor atención a los expedientes de delito fiscal; y un mayor seguimiento a los contribuyentes en riesgo. También toma gran importancia en este Plan de prevención contra el fraude las actuaciones que van dirigidas a la educación tributaria y comunicación externa de los ciudadanos.

3.2 ACTUALIZACIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL (2008)

En 2008 se presentó la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, documento constituido por tres planes principales, siguiendo la misma línea que el plan de actuación anterior.

- Un plan integral que recoge los diversos enfoques con los que se puede contemplar la prevención del fraude, desde la educación tributaria hasta la lucha contra las tramas delictivas de fraude, pasando por la captación de información o la cooperación internacional.
- Un plan operativo que sirve de guía para la acción, y sus medidas constituyen un compromiso para la Agencia.
- Un plan flexible, ya que está sujeto a revisión permanente y mantiene su vocación de apertura a la sociedad para adaptarse a las circunstancias cambiantes de la realidad y a las nuevas modalidades de fraude que puedan presentarse.

En definitiva, puede afirmarse que con los Planes de Prevención del Fraude Fiscal se ha modificado el modo en que la Agencia Tributaria afronta el fenómeno del fraude, operando un profundo cambio en el modelo de control.

Este documento que cuenta con más de 140 medidas preventivas, insiste en la búsqueda de nuevas fuentes de información y centra sus esfuerzos en la investigación del fraude más complejo. Además, pone especial énfasis en la mejora del cumplimiento voluntario y en fortalecer la colaboración nacional e internacional.

En esta actualización se propuso la creación del Foro Tributario de Grandes Empresas con el objetivo de concienciar de la importancia del cumplimiento tributario a los consejos de administración de las empresas, que son los responsables últimos de las estrategias fiscales.

3.3 PLAN INTEGRAL DE PREVENCIÓN Y CORRECCIÓN DEL FRAUDE FISCAL, LABORAL Y A LA SEGURIDAD SOCIAL (2010)

Este plan aprobado el 5 de marzo de 2010, presenta 60 medidas preventivas estructuradas en torno a cuatro ejes principales de actuación: la prevención y el fomento del cumplimiento voluntario; la mejora de los sistemas de captación de

información mediante el uso compartido de las bases de datos de los tres organismos públicos encargados del control del fraude (Agencia Tributaria, Tesorería General de la Seguridad Social e Inspección de Trabajo y Seguridad Social); la puesta en marcha de acciones de control conjuntas, que se sumarán a las propias que ya lleva a cabo cada organismo; y el diseño de actuaciones de recaudación coordinadas para mejorar su eficacia.

Se destaca de este plan la extensión y reforzamiento de los Acuerdos de Entendimiento y convenios de colaboración con asociaciones representativas de sectores empresariales y otros agentes sociales y económicos con el fin de prevenir el fraude fiscal. Aportando de esta forma, información relevante para la prevención del fraude o asumiendo un código ético o de buenas prácticas en materia fiscal y laboral. Se trata de una fórmula para extender la participación de los agentes sociales y económicos a la prevención del fraude, más allá de la mera tramitación de denuncias.

3.4 PLAN GENERAL DE CONTROL TRIBUTARIO

Es importante resaltar que aparte de los Planes de prevención de fraude que se han llevado a cabo en estos últimos años, la Agencia Tributaria elabora cada año, desde el año 2004, un Plan General de Control Tributario en el cual adapta sus principales funciones a las necesidades del momento.

El último plan es el Plan General de Control Tributario 2015, que se ha publicado en el BOE el 11 de marzo de 2015 y se centra, principalmente, en la comprobación, investigación y control del fraude y en la recaudación de tributos a través de las distintas Administraciones.

Los controles contenidos en este plan de control tributario en los distintos ámbitos son los siguientes:

- En el ámbito de la economía sumergida los agentes de la AEAT, con apoyo de auditoría informática, podrán personarse en los diferentes domicilios sociales donde se realice la actividad para detectar actividades no declaradas o descubrir “software de doble uso”, con la intención de regularizar estas situaciones, analizando además la facturación y los medios de pago.

- En el ámbito de las actividades de servicios se vigilará la cesión encubierta que los particulares hagan de sus viviendas para ser utilizadas con fines turísticos.
- Respecto al área de las actividades profesionales se seguirán investigando como se ha hecho tradicionalmente, sumando la información que pueda obtenerse procedente de registros administrativos o privados y de requerimientos de información a clientes finales.
- Respecto a los enriquecimientos irregulares se inspeccionarán a aquellos contribuyentes que, a partir de signos externos de riqueza, no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes.
- En el ámbito de los pagos en efectivo se verificará el cumplimiento de la limitación existente sobre pagos en efectivo (2.500 euros).
- Respecto al ámbito internacional se controlará la importación y venta de productos importados, los controles irán dirigidos a verificar el origen, clasificación arancelaria y valor en aduana. Además, se investigarán patrimonios deslocalizados en otros países.
- Respecto a las declaraciones, utilización de personas jurídicas, IVA y fundaciones, se comprobará la utilización improcedente de personas jurídicas para canalizar rentas de personas físicas, al objeto de conseguir ahorros en el diferencial de tipos o por incorporar gastos no relacionados con la actividad. Se incrementará el control de fraudes en las declaraciones del IVA, además de en las fundaciones y entidades sin ánimo de lucro, para evitar la utilización abusiva del régimen fiscal especial. También se vigilará la deslocalización de contribuyentes.

3.5 LEYES REGULADORAS EN MATERIA DE FRAUDE FISCAL

En este apartado se van a presentar dos de las principales leyes que se han llevado a cabo en España en materia de fraude fiscal desde el año 2005.

La primera de ellas es la Ley 36/2006⁷, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal. Dichas modificaciones forman parte en su mayoría del Plan de Prevención del Fraude Fiscal y suponen la adopción de aquellas medidas que por su naturaleza requieren un desarrollo normativo con rango de ley.

Dicha Ley se estructura en dos capítulos. El primero de los capítulos se dedica a la modificación de determinados preceptos de la normativa tributaria, mientras que en el segundo se modifican otras disposiciones legales, que si bien no tienen naturaleza fiscal, sí pueden tener incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o en su comprobación.

La segunda, es la Ley 7/2012⁸ de 29 de octubre, que contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

En el Cuadro 1 se puede observar las novedades más relevantes sobre las medidas preventivas más destacables que recoge dicha ley, y en el Cuadro 2 se recogen las principales sanciones que establece.

Cuadro 1. Medidas preventivas del fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012.

Medidas preventivas	
IRPF	Se establecen dos nuevas causas de exclusión del método de estimación objetiva.
	Las ganancias patrimoniales no justificadas se incluye como nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se haya cumplido en plazo la obligación de información.
	Se deslegaliza la regulación del perfil de borrador, de modo que mediante Orden Ministerial puedan incluirse nuevas rentas para poder extender progresivamente el servicio de borrador a un mayor número de contribuyentes.
ISS	Se obliga a informar a la Administración Tributaria sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero.
IVA	Se limita el derecho de deducción que deberá ejercitarse cuando se hubieran soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas.
	Se obliga a presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores.

⁷ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Publicado en BOE núm. 286 de 30 de Noviembre de 2006. Vigencia desde 01 de Diciembre de 2006. Esta revisión vigente desde 1 de Enero de 2015.

⁸ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Publicado en BOE núm. 261 de 30 de Octubre de 2012. Vigencia desde 31 de Octubre de 2012.

	Se regula un nuevo supuesto de infracción tributaria por los incumplimientos relativos a la correcta declaración de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones.
OTROS	Se limitan los pagos en efectivo: importe igual o superior a 2.500 euros en operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional. importe de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional

Fuente: Elaboración propia partir de información de la Agencia tributaria.

Cuadro 2. Sanciones que establece la Ley 7/2012.

Medidas represoras: sanciones
Nueva infracción: presentación de autoliquidaciones o declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en los casos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios: - La sanción en general es de 1.500 €. - En caso de declaraciones informativas que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción es de 100 € por dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 1.500 €. - En caso de declaraciones informativas que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción es del 1% del importe de las operaciones declaradas por medios distintos, con un mínimo de 1.500 €.
Sanción más agravada por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria cuando el obligado tributario esté siendo objeto de un procedimiento de inspección.
Se establece un plazo de tres meses, desde que se notifica la sanción pecuniaria, para el inicio de expedientes de sanciones no pecuniarias.
Estableciendo las infracciones y sanciones por incumplimientos relacionados con la obligación de presentar declaraciones informativas sobre bienes y derechos situados en el extranjero: oscilando las sanciones entre 1.500 € como mínimo en éste último supuesto y 5.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho en caso de incumplimiento absoluto de la obligación de información.
Sanción del 150% de la cuota resultante de regularizar ganancias patrimoniales no justificadas que traigan causa en los incumplimientos relativos a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.
Limitación de los pagos en efectivo: infracción grave que será sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 25 por ciento de la base de la sanción. La base de la sanción será la cuantía pagada en efectivo.

Fuente: Elaboración propia partir de información de la Agencia tributaria.

4. LA AMNISTÍA FISCAL EN ESPAÑA

La amnistía fiscal es un dispositivo legislativo que subsana comportamientos irregulares o ilícitos del contribuyente, condonando sanciones, recargos, intereses de demora o incluso la propia cuota tributaria. El objetivo principal de esta medida es tanto lograr unos ingresos fiscales superiores a los que se

conseguirían por la vía ordinaria como permitir el afloramiento y repatriación de rentas y patrimonio. (López López & Campione, 2012)⁹.

La amnistía fiscal es otra medida llevada a cabo en España en estos últimos años para luchar contra el fraude fiscal. La razón de darle a esta medida un tratamiento especial es el conflicto que genera su aplicación y el gran número de críticas que ha recibido.

Con carácter general, estas medidas fiscales suelen ser utilizadas por la Administración en determinadas circunstancias para obtener un plus de recaudación en momentos de dificultades económicas o como medidas para facilitar la puesta al día del contribuyente en un escenario de cambio normativo, entre otros motivos¹⁰, con un diverso alcance.

En España en los momentos actuales la amnistía fiscal es un fenómeno actual debido a la *declaración tributaria especial* recogida en la disposición adicional primera del *Real decreto-ley 12/2012*¹¹, que dicta lo siguiente: “los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición”.

Las personas y entidades que están previstas en el apartado anterior deben presentar una declaración e ingresar la cuantía que resulte de aplicar al importe

⁹ López López, H., & Campione, R. (2012). La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz. *Eunomía*, 103-124.

¹⁰ PRIETO JANO considera a las amnistías fiscales como medidas distintas a las previstas para incentivar el cumplimiento voluntario o disuadir del incumplimiento y realiza un análisis de las posibles causas que pueden llevar a un Gobierno a introducir una medida de estas características distinguiendo a estos efectos entre: motivos recaudatorios inmediatos, cambio en el sistema impositivo, cambio en el sistema sancionador, la necesidad de reducir el volumen de trabajo acumulado por la Inspección, la necesidad de reducir el déficit público excesivo o la necesidad de reducir costes administrativos derivados de la lucha contra el fraude. En M. J. PRIETO JANO, “Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, pp.228 y 229.

¹¹ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Publicado en BOE número 78 de 31 de Marzo de 2012. Vigencia desde 31 de Marzo de 2012. Esta revisión vigente desde 01 de Enero de 2014.

o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento. El cumplimiento de esto determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

No es la primera vez que en España se aprueban regularizaciones o amnistías fiscales análogas a la que se recoge en el Decreto-ley anteriormente expuesto. Concretamente en 1977, 1984 y 1991, se aprobaron diversas medidas en las que se exoneraba de responsabilidades sancionadoras, de pago de recargos o de intereses e incluso de la cuota tributaria. Sin embargo, únicamente se va a analizar la denominada amnistía fiscal que hace referencia a la declaración tributaria especial, ya que las anteriores quedan fuera del periodo de estudio de este trabajo.

El tratamiento privilegiado en que se traduce de la aplicación de la declaración tributaria especial ha determinado que muchos cuestionen su constitucionalidad, tanto desde un punto de vista formal (por su posible vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria y penal), como desde un punto de vista material o sustantivo, en la medida en que puede resultar contraria a los principios de justicia tributaria: generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad.

La excesiva benevolencia que dicha regulación extraordinaria presentaba con los defraudadores, según se expone en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley, se justificó en base a la necesidad de reducir el déficit público y a la situación de grave crisis económica por la que atraviesa España.

Sin embargo, la finalidad perseguida con las amnistías fiscales, una recaudación rápida y eficaz, además de los problemas de orden técnico para su aplicación y de las fricciones con los principios esenciales que vertebran la exacción de los tributos como ya se ha dicho, tampoco parece contar con el suficiente aval empírico, es decir, no han sido todo lo eficaces que se esperaban.

Según las previsiones manejadas por el Ministerio de Hacienda, la declaración tributaria especial dejaría en las arcas públicas unos 2.500 millones de euros. No obstante, terminado el plazo fijado por la norma, los resultados reales se alejaron mucho de los objetivos anunciados. Según datos expuestos por el Ministro de Hacienda en el Congreso de los Diputados, fueron 40.000 millones

de euros el importe de las bases imponibles afluoradas, y solamente 1.193 millones de euros las cuotas tributarias ingresadas.

Los efectos negativos que estas medidas puedan tener sobre el cumplimiento futuro de los individuos normalmente honestos, es, sin duda, el argumento que más cuestiona su aprobación.

5. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

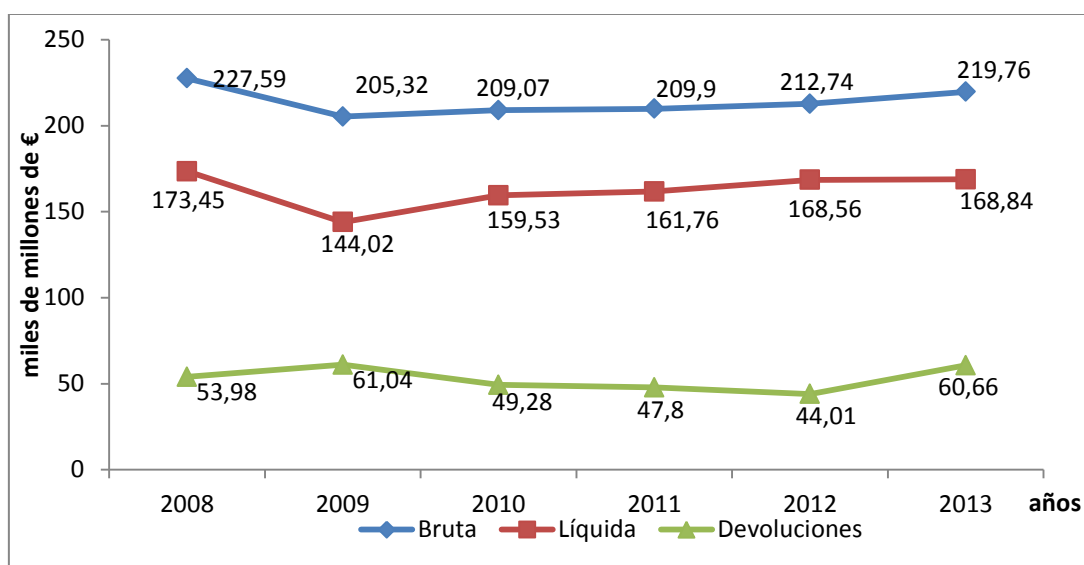
En este apartado se va analizar a través de datos empíricos la repercusión que han tenido las medidas efectuadas contra el fraude fiscal en España.

En el Gráfico 1 se observa la evolución de la recaudación tributaria gestionada por la Agencia Tributaria, tanto la bruta, la líquida, como las devoluciones expresadas en miles de millones de €.

Se puede observar que a partir del año 2009 se ralentiza el descenso de la recaudación que se estaba presenciando desde el año 2008, por el comienzo de la crisis económica.

Se puede ver que no existe un crecimiento significativo en la recaudación gestionada por la Agencia tributaria, sin embargo, se puede apreciar que dicha ralentización del descenso de la recaudación se debe a un descenso de las devoluciones efectuadas a partir de 2009.

Gráfico 1. Evolución de la recaudación tributaria gestionada por la agencia tributaria (2008-2013).



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Memoria de la Agencia tributaria.

En la Tabla 1 se observa la recaudación tributaria española por parte de la Agencia tributaria desagregada por tipo de impuestos.

Tabla 1. Evolución de la recaudación en España desagregada por tipo de impuesto para el periodo 2007-2012 en millones de €.

	IRPF	Sociedades	IVA	Impuestos especiales
2007	72.614	44.823	55.851	19.786
2008	71.341	27.301	48.201	19.570
2009	63.857	20.188	33.567	19.349
2010	66.977	16.198	49.086	19.806
2011	69.803	16.611	49.302	19.983
2012	70.619	21.435	50.464	18.209

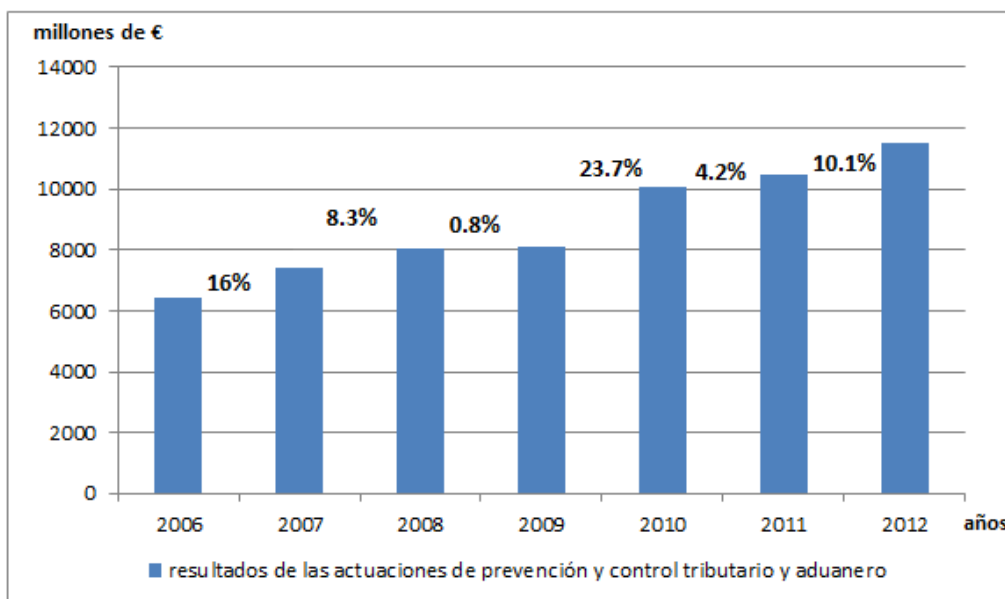
Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

En los datos, al igual que en el gráfico anterior, se aprecia un gran descenso en el año 2008 de la recaudación de los impuestos, sobre todo del Impuesto Sobre Sociedades debido al gran número de empresas que han sufrido las consecuencias de la crisis económica, pasando de recaudar 44.283 millones de euros por este impuesto en 2007, a recaudar 27.301 millones de euros en 2008.

También se observa un gran descenso de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas por el gran desempleo generado con esta recesión y un descenso en la recaudación del IVA ocasionado por la pérdida de poder adquisitivo de los ciudadanos. A partir del año 2011 se puede observar como la recaudación comienza a tener un repunte positivo.

En el siguiente gráfico, Gráfico 2, se analiza la evolución de los resultados de las actuaciones de prevención y control tributario y aduanero para el periodo 2006-2012 y la tasa de crecimiento anual en porcentaje para el mismo periodo.

Gráfico 2. Evolución y tasa de crecimiento en porcentaje de los resultados de las actuaciones de prevención y control tributario y aduanero (2006-2012).



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Memoria de la Agencia tributaria.

Respecto a la tasa de crecimiento anual se observa que durante el periodo analizado los resultados de las actuaciones siempre han tenido un crecimiento positivo, aunque se aprecia un crecimiento muy bajo del año 2008 al 2009, un 0.8%, seguramente como consecuencia del inicio de la crisis económica. Sin embargo, se observa de nuevo un fuerte crecimiento alcanzando valores muy superiores a los de antes de la crisis.

En el primero periodo analizado, 2006-2008, se aprecian los resultados positivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005, dicho plan, según el secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y el director general de la Agencia Tributaria, presentaron los resultados más fructíferos de su aplicación. Se recaudaron 27.421 millones de euros gracias a actuaciones de control y prevención del fraude y se consiguió incrementar en un 9,8% la recaudación por regulaciones voluntarias.

En la Tabla 2 se analiza la evolución de las actuaciones de control selectivo e investigación para el periodo 2005-2013.

Tabla 2. Evolución de las actuaciones de control selectivo e investigación (2005-2013).

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nº contribuyentes inspeccionados	33153	27345	25677	25046	25926	23923	24199	24772	26124
Nº actas instruidas	79567	71679	65016	56758	61137	57755	62155	63109	63526
Deuda liquidada millones de €	3869	3932	4142	3719	4518	6002	5510	5733	5651

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Memoria de la Agencia tributaria.

Estas actuaciones tienen por finalidad detectar y regularizar los incumplimientos más complejos y perseguir las formas más sofisticadas de fraude. Su carácter selectivo las hace recaer sobre los contribuyentes que presentan un riesgo fiscal más elevado, tienen un gran componente investigador y conllevan una revisión de la situación tributaria global objeto de actuación inspectora; para ello los órganos que las llevan a cabo están dotados de las más amplias facultades que la normativa atribuye a la Administración Tributaria.

Las actuaciones de control selectivo se llevan a cabo por los órganos de Inspección Financiera y Tributaria, cuando se refieren a tributos internos, y por los órganos de Aduanas e Impuestos Especiales, respecto de los tributos sobre el comercio exterior y los Impuestos Especiales.

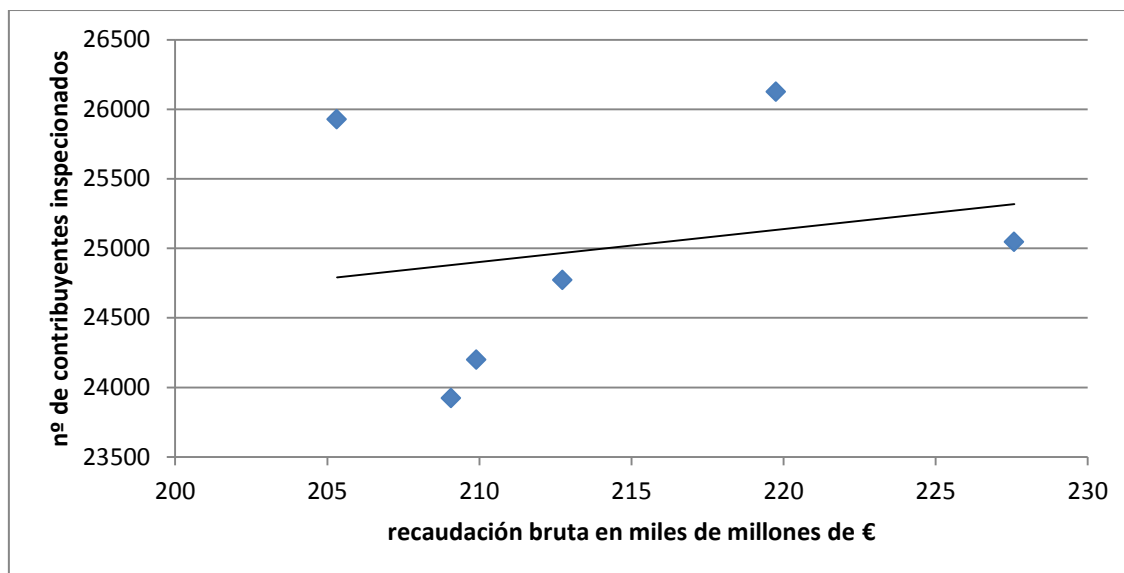
Dichas actuaciones culminan normalmente con las correspondientes liquidaciones administrativas que regularizan la situación tributaria del obligado tributario, o bien con la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal cuando, en el curso de las actuaciones, se aprecian indicios de delito contra la Hacienda pública, blanqueo de capitales o contrabando.

Desde que se implantó el Plan de Prevención del Fraude en el año 2005 hasta 2009 la deuda media liquidada por contribuyente inspeccionado ha pasado de 116.712,5 millones de euros a 174.245 millones de euros, esto demuestra que dichas actuaciones tienen resultados fructíferos, sobre todo, teniendo en cuenta que tanto el número de contribuyentes inspeccionados como el número de actas instruidas ha disminuido en este periodo.

A la vista de los resultados es evidente que las actuaciones de prevención aportan resultados beneficiosos, pero ¿existe una verdadera relación entre las

actuaciones de control del fraude y un aumento de la recaudación por parte de la Agencia Tributaria? Para ello como se puede ver en el Gráfico 3, se ha dibujado la línea de tendencia entre el número de contribuyentes inspeccionados y la recaudación bruta por parte de la agencia tributaria.

Gráfico 3. Relación entre el número de contribuyentes inspeccionados y la recaudación bruta de la Agencia Tributaria (2008-2013).



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Memoria de la Agencia tributaria.

Se observa que existe una relación directa entre el número de contribuyentes inspeccionados y la recaudación por parte de la Agencia Tributaria, pero dicha relación no es muy fuerte, es decir, no basta únicamente con aumentar el número de contribuyentes inspeccionados, sino que esa inspección debe de realizarse a través de un control eficaz utilizando eficientemente los recursos disponibles para ello.

También es de gran importancia que los ciudadanos confíen en las instituciones fiscales, ya que son los entes encargados de luchar contra el fraude fiscal, y de los individuos que trabajan en ellas.

En la Tabla 3 se puede ver la evolución de la opinión de los ciudadanos sobre los funcionarios de la Agencia Tributaria para el periodo 2004-2011.

Como se puede observar a través de los datos no se ha conseguido un gran avance en términos de confianza por parte de los ciudadanos sobre las instituciones fiscales. Los ciudadanos creen que los funcionarios de la Agencia Tributaria no tienen una gran imparcialidad a la hora de gestionar cada caso

particularmente, la media que recibieron respecto a este aspecto fue de 4.7 en 2001, tan solo una décima más que en el año 2004, además de no mostrar una gran preocupación por los problemas del contribuyente.

Tabla 3. Evolución de la opinión sobre los funcionarios de la Agencia Tributaria (2004-2011) Variación media (escala 1 a 7).

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Imparcialidad	4,6	4,6	4,7	4,9	4,7	4,6	4,6	4,7
Preparación técnica	5	5	4,9	5	4,9	4,8	5	5,1
Trato correcto	4,7	4,7	4,7	5	4,8	5	5	5,1
Preocupación por los problemas del contribuyente	3,7	3,9	3,7	4,2	4	3,8	3,9	4

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Memoria de la Agencia tributaria.

La Tabla 4 muestra los resultados de una encuesta realizada por el Centro de investigación Sociológica para el periodo 2010-2013 sobre la visión de los ciudadanos del esfuerzo que realiza la Administración en materia de lucha contra el fraude fiscal. Al igual que con los datos anteriores en este caso los ciudadanos tampoco han variado el punto de vista que tienen sobre los esfuerzos que realiza la Administración, y la mayoría cree que realiza pocos o muy pocos esfuerzos. En el año 2013 solo el 5,1% de los encuestados creía que la Administración realizaba muchos esfuerzos en la lucha contra el fraude fiscal, frente a un 44,1% y un 22,8% que creían que realizaban pocos y muy pocos esfuerzos respectivamente.

Tabla 4. ¿Cree Ud. que, en la actualidad, la Administración hace muchos, bastantes, pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el fraude fiscal?

	AÑO 2013	AÑO 2012	AÑO 2011	AÑO 2010
Muchos	5.1	2.3	3.0	4.9
Bastantes	18.5	13.8	20.7	26.1
Pocos	44.1	44.8	45.1	41.8
Muy pocos	22.8	28.5	20.1	14.6
N.S.	9.4	10.3	10.6	12.0
N.C.	0.2	0.2	0.5	0.5
TOTAL	100.0	100.0	100.0	100.0

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Instituto de Estudios Fiscales.

6. COMPARACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA ENTRE ESPAÑA, LA UE Y EL RESTO DEL MUNDO

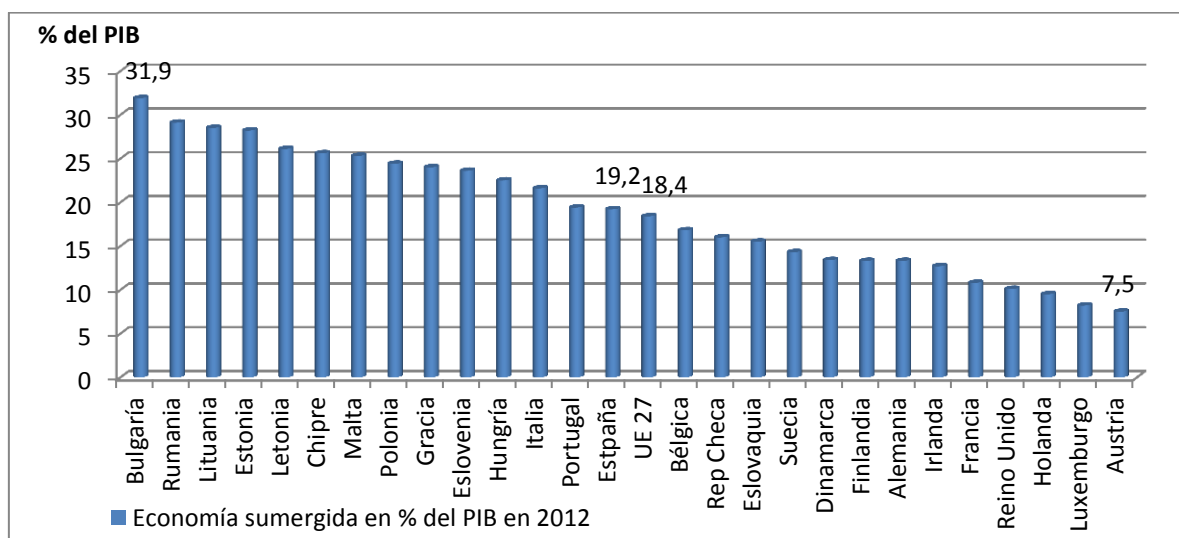
En este apartado se va a realizar una comparación de la situación del fenómeno del fraude fiscal entre España y el resto del mundo, sobre todo de los países pertenecientes a la Unión Europea, ya que España pertenece a esta institución.

En primer lugar, se va a analizar cuál es la situación respecto al fenómeno de la economía sumergida en Europa, para poder comprender si a nivel europeo España verdaderamente tiene un grave problema en relación al fraude fiscal. Ya se ha dicho anteriormente que la economía sumergida y el fraude fiscal no representan el mismo fenómeno, sin embargo, la economía sumergida es un buen indicador para identificar la situación en la que se encuentra un sistema fiscal.

Para ello, en el Gráfico 4 se muestra la economía sumergida de la Unión europea como porcentaje del PIB según datos de Eurostat.

Como se puede observar, España se encuentra por encima de la media de la Unión Europea, aunque está muy a la par, un 19,2% de economía sumergida en España frente a un 18,4% en la UE. Esta semejanza es debida a la aportación negativa que realizan los países menos desarrollados pertenecientes a esta institución en términos de economía sumergida.

Gráfico 4. Economía sumergida en la Unión Europea en porcentaje del PIB en el año 2012.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

Se puede ver que los países que tienen un mayor porcentaje de economía sumergida que España son países mucho menos desarrollados, como Bulgaria o Rumanía, que encabezan la lista. Mientras que los países que tienen un menor porcentaje son las economías más desarrolladas, como los países nórdicos, Alemania y Holanda, países que también destacan por tener un buen sistema educativo y los cuales pueden presumir que sus ciudadanos tienen una gran conciencia con el fraude fiscal, por lo menos, una conciencia superior con la que cuentan los países mediterráneos. Esto demuestra que España, a pesar de ser considerado un país desarrollado, cuando hablamos en términos de control fiscal no se demuestra lo mismo.

A continuación se va a analizar la situación de la economía sumergida de los diez países del mundo que más dejan de ingresar debido a este fenómeno.

Tabla 5. Los diez países que más pierden debido a la evasión fiscal en términos absolutos. Año 2011.

	Country	GDP	Population	GDP per Population	Size of shadow economy	Tax burden overall	Gov't spending as % of GDP	Size of shadow economy	Tax lost as a result of shadow economy
		US\$'m		\$	%	%	%	US\$'m	US\$'m
1	United States	14.528.400	312.582.000	46,479	8,6	26,9	38,9	1.254.086	337.349
2	Brazil	2.087.890	190.755.799	10,945	39,0	34,4	41,0	814.288	280.111
3	Italy	2.051.412	60.705.991	33,793	27,0	43,1	48,8	553.881	238.723
4	Russia	1.479.819	142.914.136	10,355	43,8	34,1	34,1	548.161	221.023
5	Germany	3.309.669	81.724.000	40,498	16,0	40,6	43,7	529.547	214.996
6	France	2.560.002	65.821.885	38,893	15,0	44,6	52,8	384.000	171.264
7	Japan	5.497.813	127.720.000	43,046	11,0	28,3	37,1	604.579	171.147
8	China	5.878.629	1.339.724.852	4,388	12,7	18,0	20,8	746.586	134.385
9	United Kingdom	2.246.079	62.300.000	36,053	12,5	38,9	47,3	280.760	109.216
10	Spain	1.407.405	46.162.024	30,488	22,5	33,9	41,1	316.666	107.350

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Informe Tax Justice Network de noviembre de 2011.

Como se puede observar en la Tabla 5, España es la décima potencia mundial en evasión fiscal según el informe de la organización Tax Justice Network de noviembre de 2011. Un 22.5% de la economía española está sumergida, lo que origina una pérdida de ingresos a las arcas públicas que estiman en 107.350

millones de dólares. Si estas estimaciones fueran ciertas, supondría que ahí fuera hay 82 mil millones de euros esperando a Hacienda, suficiente para cubrir todo el ajuste de déficit que nos pide Bruselas sin tener que recortar en nada.

Pero el fenómeno no afecta sólo a España, sino a toda Europa. Según el mismo informe, en época de recortes los impuestos que se defraudan en Europa servirían para pagar el equivalente del 86% gasto sanitario de todo el continente.

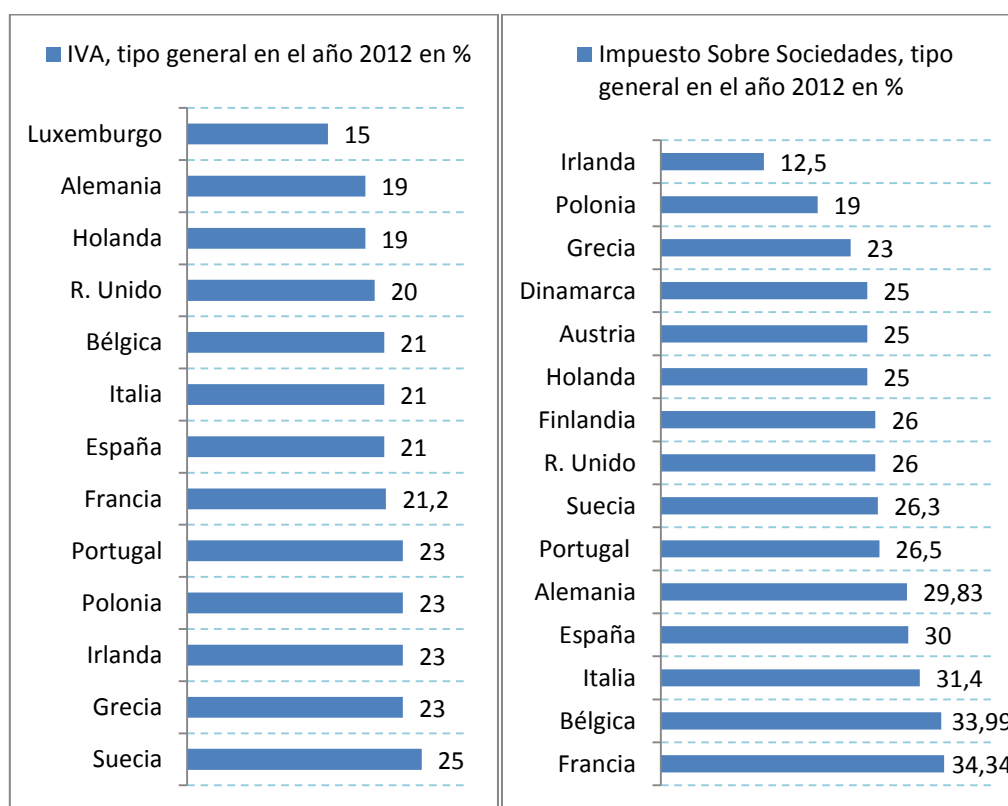
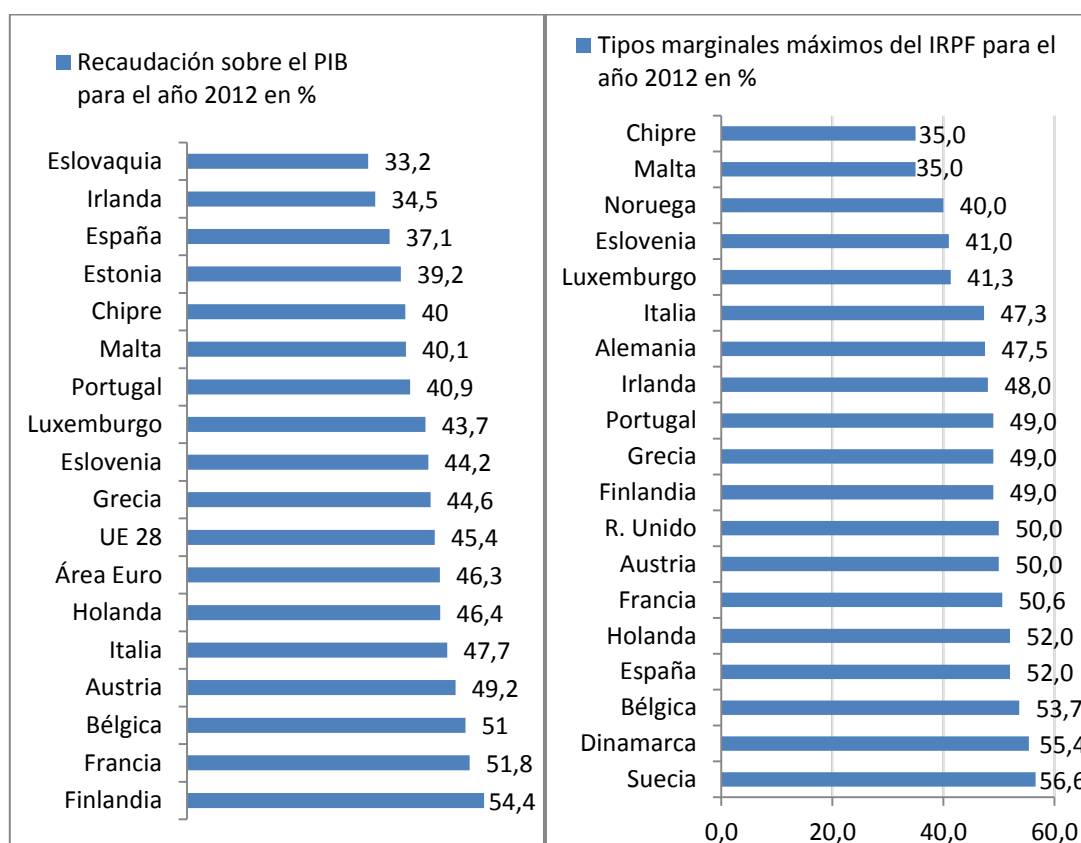
Estados Unidos, Brasil e Italia son los que encabezan este “top ten” de países con mayor fraude fiscal del mundo, dejando de ingresar cada país 337.349; 280.111; 238.723 dólares estadounidenses respectivamente.

Esto evidencia que las políticas que se llevan a cabo en la lucha de este fenómeno no están siendo todo lo eficiente que se esperaban, e incluso que estas son ineficientes, por lo que a lo que se refiere a los fenómenos de economía sumergida y fraude fiscal aún queda mucho por hacer.

Por último, se va a realizar una comparación entre los sistemas tributarios de España y Europa para comprobar si España es eficiente fiscalmente, lo que es de gran importancia a la hora de prevenir y luchar contra el fraude fiscal, ya que si un país no cuenta con un sistema tributario eficiente tanto desde el punto de vista del control como de la gestión tributaria, aumenta la probabilidad de que aparezca el fenómeno del fraude fiscal.

Para ello, como se puede observar en Gráfico 5, se han recogido datos sobre la recaudación tributaria de los países europeos en porcentaje del PIB para el año 2012, y de los tipos marginales del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, el tipo general del Impuesto Sobre el Valor Añadido y el tipo general del Impuesto Sobre Sociedades, para el mismo año.

Gráfico 5. Comparación entre España y la Unión Europea en términos de eficiencia fiscal.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del informe "Taxation trends in the European Union" de Eurostat.

Como se puede apreciar los ingresos tributarios supusieron para España en 2012 un 37,1% del PIB, solo por detrás se encontraron Irlanda y Eslovaquia, con un 35,5% y 33,2% respectivamente, y quedando así lejos de la media de la UE que contó con un 44,5% de recaudación tributaria.

La tributación española cuenta con uno de los tipos marginales más altos de los países europeos en IRPF con un 52,0%, solo Suecia, Dinamarca y Bélgica cargan más las rentas del trabajo y el capital.

El impuesto de sociedades grava más de lo que lo hace en Alemania, Suecia o Reino Unido, con un 30% frente a un 29,83%, un 26,3% y un 26% respectivamente; y el IVA, aunque en la tabla baja, tiene un alto nivel impositivo, se encuentra en el 21%.

A pesar de que España ha aumentado significativamente sus impuestos en los últimos años para sortear la crisis fiscal, es decir, se ha incrementado el esfuerzo fiscal¹² por parte de los contribuyentes, la capacidad recaudatoria de nuestro sistema sigue siendo una de las más ineficaces de la Unión europea, y sobre todos, de la eurozona.

Además, está demostrado que todo aumento del esfuerzo fiscal lleva aparejado una mayor tasa de fraude, y lo malo es que se está extendiendo la cultura del fraude justificado por los grandes casos de corrupción que aparecen actualmente. El ciudadano se plantea, no sin razón, la siguiente cuestión: «si ellos no pagan ¿por qué lo voy a hacer yo?» Por eso es necesario cambiar esa tendencia.

7. CONCLUSIONES

Como principal conclusión del presente trabajo se puede contrastar empíricamente que las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal han aportado beneficios en términos económicos, aumentando la recaudación de los ingresos tributarios.

Sin embargo, cabe añadir, que no son tan notables dichos beneficios si los aplicamos a una reducción del fraude fiscal en términos absolutos, es decir, las

¹² Esfuerzo fiscal = Presión fiscal/ Renta per cápita. Esfuerzo fiscal es el indicador que mide el peso que representa los impuestos en la renta per cápita de los ciudadanos, es decir, qué porcentaje de lo que se gana va destinado al pago de tributos.

medidas llevadas a cabo en estos últimos años no han supuesto una mejoría apreciable del fraude fiscal o de la economía sumergida, dos grandes problemas que impiden un gran aumento de los ingresos de las arcas públicas, en lo que a infracciones cometidas se refiere. Incluso, la crisis económica del 2008 y su posterior recesión, han supuesto un aumento del fraude fiscal, a pesar de los esfuerzos realizados para que esto no ocurriese.

España sufre un gran problema de conciencia fiscal, ese problema puede deberse a varios factores, como puede ser una escasa información por parte de los contribuyentes sobre la legalidad vigente o un mal acceso a la misma. Sin embargo, el factor que más influye en este problema, es la falta de credibilidad que tienen los gobernantes ante los ojos de los contribuyentes. Estos últimos creen que los esfuerzos en términos de lucha fiscal y las sanciones que se imponen a los infractores son escasos.

Es necesario añadir, que España, a pesar de haber sido uno de los países donde los impuestos han sufrido una mayor subida, sigue siendo uno de los sistemas tributarios más ineficaces, sobre todo de la zona euro, a la hora de obtener una elevada recaudación impositiva. Se ha demostrado que no hay que realizar únicamente un gran esfuerzo económico en la aplicación de medidas preventivas, sino que dicho esfuerzo hay que asignarlo de forma eficiente.

En definitiva, suficiencia, equidad y tolerancia cero con el fraude son los tres retos a los que se enfrenta el sistema tributario español actualmente.

8. PROPUESTAS Y MEDIDAS PARA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

A la vista de las conclusiones extraídas es evidente que aún queda mucho por hacer frente al fenómeno del fraude fiscal, por ello en este apartado se va a proceder a exponer algunas propuestas y medidas para conseguir acabar con la economía sumergida y con el fraude fiscal, dos de los principales fenómenos que hacen minorar los ingresos de la recaudación tributaria en nuestro país y con ello dificultar la reducción del déficit público.

Una de las principales propuestas más solicitada por toda la sociedad, es la necesidad de abordar una verdadera y completa reforma fiscal para dotar al sistema de una mayor equidad, de forma que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, como señala nuestra Constitución, lo cual conllevaría a una mayor conciencia fiscal en el pago de los impuestos

Otra propuesta que podría mejorar la situación tributaria sería la realización de campañas de concienciación sobre la economía sumergida y el fraude fiscal, esto conllevaría a una mayor concienciación de los contribuyentes sobre la necesidad de pagar impuestos y alertar sobre los efectos del fraude. Pero para que esto sea eficiente sería necesario dar ejemplo desde el ámbito político, cosa que no ocurre hoy en día debido a los numerosos casos de corrupción de nuestros políticos que han aparecido en los últimos años en la economía española.

Además, existe una urgente necesidad de realizar estudios oficiales sobre economía sumergida, elaborados por entidades independientes, esto permitiría conocer mejor cuales son los instrumentos necesarios para planificar eficazmente una lucha decidida y realista contra el fraude

Por último, pero igual de prioritario sería realizar una mejora en la coordinación entre la Agencia Tributaria y las Haciendas autonómicas y otorgar un mayor papel al Congreso y a los parlamentos autonómicos en cuanto a la aprobación y control de los planes de actuación y cumplimiento de objetivos, esto evitaría una sobrecarga de los trabajadores de la Agencia Tributaria y una mayor posibilidad a la hora de detectar fraudes. Para conseguir esto sería conveniente también realiza una reforma en profundidad de la Administración, tanto en lo que afecta a su estructura, como en lo relativo a su funcionamiento.

Las principales medidas que se tendrían que llevar a cabo para conseguir las propuestas analizadas anteriormente son las siguientes:

1. Se debe llevar a cabo la elaboración por expertos independientes de un análisis y evaluación oficial de la economía sumergida en España y del fraude fiscal y laboral, desagregado por territorios, sectores económicos e impuestos.

2. Un aumento de control por parte de las Cortes de los resultados de la gestión de los tributos realizada por la Agencia Tributaria para garantizar una gestión transparente e independiente.
3. Una mayor realización de programas de información, sensibilización y educación fiscal ciudadana y un mejor desarrollo de programas de asesoramiento fiscal a los contribuyentes y de información de las cartas de servicio de las administraciones.
4. Se debe regular la profesión de los asesores fiscales, su estatuto técnico-legal y el régimen de responsabilidad.
5. Hay que mejorar la especialización de jueces y fiscales en materia económica y fiscal dadas la creciente complejidad de la delincuencia económica y fiscal.
6. Debe haber una intención de integrar el Cuerpo Técnico de Hacienda, Cuerpo de Auditoria y Contabilidad y Cuerpo de Gestión Catastral en un único Cuerpo de Técnicos del Ministerio de Hacienda de nueva creación.
7. Hay que realizar una ampliación de la plantilla de la Agencia Tributaria, ya que España apenas dispone un trabajador de Hacienda por cada 1.928 contribuyentes, frente a los 860 de Francia, 729 de Alemania o los 551 de Luxemburgo.
8. Se debe realizar una mejor asignación y mayor transparencia del gasto público, ya que está demostrado que cuando los contribuyentes no están de acuerdo a la hora de realizar el gasto público, estos son más propensos al fraude.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agencia Tributaria. Disponible en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml,
[consulta: 22/03/2015].

Albi Ibañez, E. (1988). "Elusión y evasión fiscales: la investigación económica".
Universidad Complutense, Madrid.

Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal (2008). Disponible en:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevepcion_del_fraude_fiscal/actualizaFraude.pdf, [consulta: 26/04/2015].

C. Llorente (12 de septiembre de 2014). *Hay una falta de voluntad política de los gobiernos para luchar contra el fraude*. Diario jurídico. Disponible en:

<http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=357>, [consulta: 15/04/2015].

Centro de Investigaciones Sociológicas. “Opinión Pública y política fiscal” (julio 2014), estudio nº3034. Disponible en:

http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3020_3039/3034/es3034mar.pdf, [consulta: 07/04/2015].

Dalymotion (2014). Economía sumergida y fraude fiscal. (20 de 06 de 2014). Disponible en:

http://www.dailymotion.com/video/x1zwai8_economia-sumergida-y-fraude-fiscal-carlos-cruzado_news, [consulta: 21/02/2015].

Eurostat. Base de datos. Disponible en:

<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>, [consulta: 10/04/2015].

García, B. (2013). *España demuestra que tener impuestos altos no significa recaudar más*. Diario Expansión. Disponible en:

<http://www.expansion.com/accesible/2013/10/22/economia/1382477719.html>, [consulta: 20/03/2015].

Gestha y Fundación URV. (2014). La economía sumergida pasa factura: el avance del fraude en España durante la crisis. Disponible en:

http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_InformePrensa_EconomiaSumergida.pdf, [consulta: 21/02/2015].

Instituto 25M Democracia. Disponible en:

<https://instituto25m.info/>, [consulta: 12/05/2015].

Legálitas. Conoce las nuevas medidas del Plan General de Control Tributario.

Disponible en:

<https://www.legalitas.com/actualidad/Hacienda-medidas-plan-general-control-tributario-2015>, [consulta: 11/04/2015].

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

http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-13416,
[consulta: 16/04/2015].

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

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20843>, [consulta:
16/04/2015].

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Disponible en:

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html, [consulta:
09/02/2015].

López López , H. & Campione, R. (2012). La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz. *Eunomía*, pp 103-124.

Plan de Prevención del Fraude Fiscal (2005). Disponible en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_de_Prevencion_del_Fraude_Fiscal/Plan_de_Prevencion_del_Fraude_Fiscal_2005/Plan_de_Prevencion_del_Fraude_Fiscal_2005.shtml, [consulta: 18/04/2015].

Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social (2010). Disponible en:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/Plan_int_prev_corr_fraude.pdf, [consulta: 22/04/2015].

Prieto Jano, M. J. (1994). Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales. *Anales de estudios económicos y empresariales*, pp. 219-242.

Prieto Jano, M. J. (1994). Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales. *Anales de estudios económicos y empresariales*, pp. 219-242.

Prieto Rodríguez, J., Sanzo Pérez, M. J., & Suárez Pandiello, J. (2006). Análisis económico de la actitud hacia al fraude fiscal en España. *Revista de Economía Pública*, pp. 107-128.

Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Disponible en:

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdl12-2012.html, [consulta: 22/05/2015].

Tax justice network. (2011). *The Cost of Tax Abuse: A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide*. Disponible en:

http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN%20Research_23rd_Nov_2011.pdf, [consulta: 20/05/2015].