



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA: EL CÓDIGO DEL CONTRIBUYENTE EUROPEO Y SU REFLEJO EN ESPAÑA

THE FIGHT AGAINST FRAUD AND FISCAL EVASION IN THE
CONTEXT OF THE EUROPEAN UNION: THE CODE OF THE
EUROPEAN TAXPAYER AND ITS REFLECTION IN SPAIN

Autor

Ana Gracia Miguel

Directora

María Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho

2017

SUMARIO

LISTADO DE ABREVIATURAS	6
I. INTRODUCCIÓN.....	7
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO.....	7
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	7
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	9
II. NOCIONES BÁSICAS	11
1. ¿QUÉ ES EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL?.....	11
1.1 Evasión fiscal.....	12
1.2 Fraude	13
1.3 Elusión fiscal	14
2. DIFERENCIAS ENTRE CONCEPTOS PRÓXIMOS.....	15
III. EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	17
1. LA POLÍTICA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA	17
2. EL PLAN DE ACCIÓN PARA REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL.....	18
2.1 Catálogo de las iniciativas propuestas por el Plan de Acción	19
2.2 Código del contribuyente europeo.....	20
A) PRINCIPIOS GENERALES	22
a. Principios generales.....	22
b. Colaboración.....	23
c. Procedimientos	23
d. Resolución	24
B) PROMOCIÓN DE LA DIVULGACIÓN DE ALGUNAS BUENAS PRÁCTICAS Y DE NUEVAS IDEAS.....	24
a. Administración electrónica y servicios en línea	24

<i>b. Utilización de recursos innovadores para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales</i>	25
<i>c. Disponibilidad de información en varios idiomas y promoción de un idioma de uso común</i>	26
<i>d. Mayor transparencia: tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias deben tratar de actuar con mayor transparencia</i>	27
3. EL PROYECTO BEPS: A PROPÓSITO DEL G-20 Y LA OCDE	27
3.1 Introducción	27
3.2 El intercambio automático de información.....	29
IV. EL REFLEJO DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EUROPEA EN ESPAÑA	36
1. LA DIMENSIÓN ECONÓMICA DE LAS CONDUCTAS FRAUDULENTAS EN MATERIA FISCAL.....	36
2. MEDIDAS ADOPTADAS EN PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO Y SU POSIBLE APLICACIÓN EN ESPAÑA	37
3. NECESIDADES LATENTES EN ESPAÑA	38
3.1 Medidas administrativas: supeditadas únicamente a la decisión de los gobiernos ya que implican decisiones administrativas y disposiciones reglamentarias.....	39
3.2 Medidas legislativas.....	39
3.3 Medidas de concienciación ciudadana.....	40
V. CONCLUSIONES	42
VI. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DOCUMENTALES ..	45
VII. ANEXOS	48
<u>ANEXO I</u>	48
- Las 34 Medidas del Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal –.....	48
<u>ANEXO II</u>	55
- Las Acciones del Plan BEPS –.....	55

LISTADO DE ABREVIATURAS

AT	= Administración Tributaria
BEPS	= Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
CCAA	= Comunidad Autónoma
CCE	= Código del Contribuyente Europeo
COM	= Comunicación
EBITDA	= Beneficio Antes de Intereses, Impuestos, Depreciaciones y Amortizaciones
ECOFIN	= Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
EM	= Estado Miembro
FATCA	= Foreign Account Tax Compliance Act
IS	= Impuesto de Sociedades
NGCPA	= Norma General Contra las Prácticas Abusivas
OCDE	= Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RAE	= Real Academia Española
SEC	= Normas relativas a las Sociedades Extranjeras Controladas
TFG	= Trabajo de Fin de Grado
TIC	= Tecnologías de la Información y de la Comunicación.
UE	= Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO

Uno de los grandes problemas de la sociedad moderna es el fraude y la evasión fiscal. La principal consecuencia de este tipo de actuaciones son las pérdidas de recaudación millonarias por parte del Estado. En España esto se traduce en la disminución de las arcas públicas, que a su vez afecta a todas aquellas instituciones públicas financiadas por el Estado, como por ejemplo, hospitales, universidades, colegios públicos, ayudas sociales, etc... Sin embargo, esta situación no solo afecta a España sino a prácticamente todos los países del mundo. Tal es la magnitud de este problema que la Unión Europea, como organización internacional, ha aprobado una serie de Reglamentos y Directivas dirigidas a los 28 Estados miembros para tratar de luchar contra estos delitos económicos.

Por consiguiente, dada la importancia de esta cuestión, mediante el presente Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) pretendo analizar las distintas medidas que se están llevando a cabo, tanto en el territorio de la Unión Europea como en nuestro país, España, para combatir el fraude y la evasión fiscal. Para ello, analizaré los principales textos normativos europeos al respecto, incluyendo el novedoso Código del Contribuyente Europeo que, pese a no ser vinculante, sintetiza muy acertadamente los derechos y obligaciones de los contribuyentes europeos. También señalaré el impacto que tienen estas medidas sobre la economía europea y española, ya sean positivas o negativas.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

El motivo que dio lugar a la investigación reflejada en este TFG, es, nada más y nada menos, la ratificación del Tribunal Supremo sobre la condena de 21 meses de cárcel a Lionel Messi por tres delitos fiscales. El jugador del Fútbol Club Barcelona fue condenado el pasado mes de julio por defraudar 4,1 millones de euros a Hacienda durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009, al no haber tributado en España por unos ingresos de 10,1 millones percibidos por los derechos de imagen durante ese periodo¹. Lo que más me llamó la atención no fue la condena, ni tampoco que el actor fuera el afamado futbolista, sino la dura realidad que se esconde detrás de este delito.

¹ Ver noticia completa en https://elpais.com/deportes/2017/05/24/actualidad/1495623767_529582.html consultada el día 25 de septiembre de 2017.

Desde, aproximadamente, los inicios del siglo XXI ha desaparecido el tabú que sobreolaba todas las cuestiones relacionadas con el fraude y la evasión fiscal. En el pasado estas cuestiones no eran objeto de atención para la opinión pública; sin embargo, ahora la prensa y los informativos de televisión dedican largos minutos y páginas a tratar este tipo de cuestiones. A lo largo de estos años he podido observar cómo la justicia ha ido condenando a diversos personajes públicos por este tipo de delitos penales económicos; desde artistas como Isabel Pantoja hasta empresarios de la talla de Mercedes Daurella, sin olvidar a los partidos políticos y sus tramas, tales como la trama Gürtel.

No obstante, hasta la fecha en que se condenó a Messi los deportistas se habían visto envueltos esporádicamente en este tipo de delitos. Los actos cometidos por este jugador parecen haber sido imitados por otros muchos que actualmente están siendo investigados, como Cristiano Ronaldo, Radamel Falcao o Javier Mascherano.

Por consiguiente, no es del todo descabellado afirmar que los delitos de fraude y evasión fiscal se encuentran prácticamente en todas las actividades económicas. Esto me llevó a plantearme las siguientes cuestiones: ¿Cuánto dinero se deja de recaudar por este tipo de conductas fraudulentas en España y en Europa?; ¿Qué medidas se están aplicando en España y en Europa para intentar erradicar este tipo de delitos económicos?; ¿Cuáles son los países europeos en los que más se defrauda?

Lo más preocupante es que, a pesar de que estas noticias inundan la prensa y los telediarios, la sociedad sigue sin saber cuales son los actos que dan lugar a tipificar una conducta como fraudulenta, por no hablar de las medidas que se impulsan desde el Gobierno para combatirlos. Este desconocimiento, en algunas ocasiones, es resultado de la ignorancia de las obligaciones fiscales de cada individuo; de hecho, es la defensa más utilizada por los investigados por este tipo de delitos: *«yo no sabía..., yo pensaba...»*. Lo mismo se puede afirmar de los efectos derivados de este tipo de actos.

Por todo lo expuesto anteriormente, el objetivo principal de este trabajo es arrojar luz sobre estas cuestiones tan enrevesadas y complicadas que forman parte de nuestra realidad económica y, sobretodo, fiscal. Quizás la información aportada pueda dejar de lado el pensamiento egoísta que está detrás de estos delitos: el enriquecimiento personal en detrimento del bien común.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Para la consecución de todos estos objetivos detallados con anterioridad me basaré en las disposiciones vigentes tanto europeas como españolas, el Código del Contribuyente Europeo, estudios doctrinales, jurisprudencia, revistas multidisciplinarias del Derecho y artículos de opinión de diversos profesionales en materia fiscal.

En cuanto a la metodología seguida, al tratarse de una cuestión tan compleja, he considerado oportuno comenzar definiendo ciertos conceptos para lograr así una mejor comprensión de los temas a tratar en este análisis.

A continuación procederé a exponer los principales textos normativos aprobados por la UE a lo largo de los años, también mencionaré sucintamente las principales medidas aprobadas y/o propuestas por órganos de la UE competentes. Además dedicaré un apartado a analizar dos cuestiones propuestas por este organismo europeo: el Código del Contribuyente Europeo y el intercambio automático de información.

El motivo que se esconde detrás del estudio de estas propuestas concretas es que, en mi opinión, son las más interesantes pues ambas pretenden hacer partícipes no sólo a los Estados miembros de la Unión Europea sino también a los terceros Estados que mantienen relaciones económicas con esta organización y que, por tanto, sufren los mismos problemas. Por último, hablaré brevemente de las medidas más recientes aprobadas por la Unión Europea para luego, en última instancia, analizar la situación actual de la lucha contra el fraude y evasión fiscal en Europa.

En lo que respecta a España, veremos cómo afectan estas medidas europeas a nuestro ordenamiento interno, cuáles han demostrado ser, en la práctica, las más eficaces, y cuales podrían aplicarse. Además, para concluir este apartado, haré una escueta alusión a las necesidades de España en este contexto.

Todo ello me permitirá realizar las conclusiones y valoraciones pertinentes al término del trabajo. Con ello intentaré transmitir los conocimientos obtenidos con esta investigación, así como aclarar cuestiones que están a la orden del día y que atañen a todos los individuos pertenecientes a la comunidad económica europea.

II. NOCIONES BÁSICAS

Antes de entrar en materia me gustaría comenzar introduciendo una serie de conceptos generales que van a utilizarse a lo largo del presente trabajo, de tal manera que pueda contribuir, al mismo tiempo, a una mejor comprensión del texto.

En cualquier caso, creo conveniente advertir que la principal consecuencia de los actos fraudulentos que se van a definir es la disminución de ingresos por parte de la Hacienda Pública, que se traduce en una devaluación del nivel de calidad de los servicios públicos y prestaciones sociales del Estado en el que se llevan a término estas actuaciones.

1. ¿QUÉ ES EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL?

En primer lugar, debemos comenzar analizando nuestra normativa tributaria para ver que definición otorga a los fenómenos de fraude y evasión fiscal. Nuestro ordenamiento jurídico no define expresamente estos conceptos. No obstante, la doctrina si ha considerado conveniente concretar este tipo de conductas, entendiendo por tales *«aquellas por las que se oculta la realización de hechos imposables a la Hacienda Pública, bien mediante una violación frontal y directa de la norma o a través de actuaciones, con cierta apariencia de cumplimiento de la norma que, sin embargo, tratan de engañar y ocultar a la Administración tributaria la realización del hecho imponible, como puede ser mediante la simulación»*².

Podemos observar cómo la jurisprudencia interna no hace distinciones a la hora de delimitar el concepto de fraude o evasión fiscal. En estos términos, la interpretación de la doctrina española, añade que también debe encuadrarse dentro de este concepto el conflicto en la aplicación de la norma, es decir, todas aquellas conductas que, si bien por sí solas no constituyen una violación directa de la legislación tributaria, realizan un abuso de las formas jurídicas que se utilizan normalmente con la finalidad principal de eludir la aplicación de una determinada norma tributaria.

² En opinión de Miguel Ángel PIÑÓN GAMALLO, la ausencia de una mayor definición del concepto de fraude o evasión fiscal conlleva a que, en la práctica, se ponga el foco en el inciso que se realiza al final del citado párrafo del artículo 89 LIS y es que, en particular, no se aplicará el régimen fiscal especial cuando la operación no tiene una motivación económica sino meramente fiscal. Véase el artículo completo en <http://www.aranzadi.es/sites/aranzadi.es/files/creatividad/Deloitte/Numero6/articulo3.html>

Por otro lado, desde un punto de vista internacional, podemos advertir que la Unión Europea define el concepto de *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 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»³. Esta distinción es meramente teórica, pues en la práctica la normativa que se impulsa desde este organismo internacional va dirigida a combatir todas las conductas fraudulentas, sin perjuicio de que las medidas desarrolladas en el cuerpo legal vayan dirigidas a combatir específicamente una conducta de fraude o de evasión fiscal correlativa al objeto de la medida.

Así pues, la Comisión Europea, mediante la COM (2012) 351 *in fine* de 27 de junio de 2012⁴, terminó de perfilar este concepto como la forma de evasión de impuestos intencionada que, como regla general, es sancionable penalmente cuando estos actos llevan aparejados el uso de declaraciones o documentos falsos. Por otro lado, a diferencia de la legislación interna, la Unión Europea hace una distinción conceptual entre fraude y evasión fiscal. Así las cosas, considera que nos encontramos ante un supuesto de evasión fiscal cuando el contribuyente paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar, y ello lo consigue a través de la ocultación de renta o información a las autoridades tributarias.

1.1 Evasión fiscal

Una vez hemos encuadrado el contexto y la interpretación de estas conductas llevadas a cabo por los contribuyentes podemos comenzar definiendo la evasión fiscal. La evasión fiscal, *tax evasion* en inglés, es una actividad ilícita, que, como norma general, es tipificada por los ordenamientos jurídicos como un delito penal⁵ o, como mínimo, lleva aparejada una sanción administrativa.

³ Esta definición se encuentra en la Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de las Comunidades (94/C355/02).

⁴ Este concepto se encuentra en la Comunicación de la Comisión al parlamento europeo y al consejo, de 27 de junio de 2012, sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países.

⁵ En España, cuando el resultado de la evasión o el fraude supera una determinada cuantía, 120.000 mil euros, y concurre dolo en el sujeto pasivo que lo comete, es un fraude fiscal agravado, al constituir un delito penal, regulado en el artículo 305 del Código Penal, de lo contrario se califica como una infracción administrativa.

La evasión se caracteriza por la ocultación. El objetivo principal de esta conducta es la ocultación de bienes o ingresos por los contribuyentes a fin de pagar menos impuestos que los que estaría obligado a abonar en un contexto normal. Por tanto, el sujeto obligado a contribuir está cometiendo una conducta antijurídica que debe ser castigada conforme al derecho interno de cada Estado⁶. Para poder sancionar esta actividad la administración tributaria debe demostrar previamente que efectivamente se ha producido evasión, utilizando los medios de control que el Estado pone a su disposición.

Sin perjuicio de lo expuesto hasta ahora, es importante diferenciar la evasión de otros instrumentos como las economías de opción o la planificación fiscal. Mientras que la evasión hace referencia a un incumplimiento deliberado de las obligaciones fiscales, las economías de opción o la planificación fiscal permiten al contribuyente pagar menos impuestos. Estas instituciones son permitidas por los Estados si las causas que lo motivan y los mecanismos que se utilizan son lícitos y no hacen un abuso de la legislación fiscal. Cuando se abusa del derecho, la planificación fiscal pasa a considerarse ilícita y puede llegar ser sancionada con penas privativas de libertad.

1.2 Fraude

En segundo lugar, cabe definir el concepto de fraude fiscal. El fraude es sinónimo de defraudación y como tal es sancionado cuando el contribuyente infringe cualquier precepto normativo con dolo y con la finalidad de disminuir los ingresos que debe retribuir a la Hacienda Pública de un Estado.

El fraude se caracteriza por la premeditación puesto que el contribuyente cuando comete este acto finge en todo momento cumplir un precepto legal, aunque la realidad es que se aprovecha de métodos ilícitos para dar otro sentido a la ley y poder obtener una ganancia económica o fiscal. Se habla de premeditación porque en todo momento se persigue un beneficio.

Por tanto, el fraude atenta contra la administración tributaria. Mediante la presentación deliberada de declaraciones y documentos falsos o cualquier otra estrategia ilícita, el

⁶ La evasión fiscal, a ojos del Código del Contribuyente Europeo, «*son todas aquellas maniobras ilegales destinadas a ocultar o eludir la responsabilidad fiscal*». Es decir, los actores que cometen estas acciones, pagan menos impuestos que los que les corresponderían en circunstancias normales.

contribuyente –bien sea persona física o jurídica- pretende obtener un beneficio ilícito o no declarado, fingiendo que cumple con sus deberes ante el fisco⁷.

Así pues, la normativa, en función de la cuantía defraudada, castiga esta conducta o bien con penas privativas de libertad por considerar que el sujeto ha cometido un delito fiscal; o bien con una sanción consistente en multa que se tramita por vía administrativa⁸.

1.3 Elusión fiscal

Finalmente creo conveniente analizar el concepto de elusión fiscal. La planificación fiscal, también conocida como elusión fiscal, consiste en la evaluación de alternativas y en la elección de las formas jurídicas más convenientes para reducir el impacto fiscal buscando hacer más rentable un negocio⁹.

A diferencia de los anteriores, la elusión no transgrede la normativa tributaria aplicable. Tiene por finalidad evitar, disminuir o diferir en el tiempo el impacto fiscal. Para ello los contribuyentes hacen uso de las opciones legalmente existentes, como pueden ser estructuras jurídicas atípicas o diferentes, evitando así la realización del hecho imponible y una disminución de la carga fiscal.

Este término se caracteriza por ser un actuación tendente a aprovecharse de los vacíos legales para disminuir la cuantía de la carga fiscal. Por tanto, se considera una maniobra válida pese a que en ocasiones el contribuyente actúa al límite de la legalidad, lo que lleva a que sea un fenómeno perseguido por las autoridades competentes¹⁰.

En cualquier caso, en la esfera del derecho fiscal los contribuyentes y las administraciones tributarias hacen uso de dos términos para describir la reducción del pago de impuestos: elusión fiscal y evasión fiscal. Mientras que la evasión, como hemos dicho, es una conducta ilícita que contraviene la normativa tributaria, la elusión se aprovecha de resquicios y lagunas legales, por lo que actúa dentro de los márgenes permitidos por la ley.

⁷ Resolución 94/C355/02 del Consejo Europeo, de 6 de diciembre de 1994, *sobre la protección jurídica de los intereses financieros de la Comunidad*.

⁸ Este delito se regula en el artículo 305 del Código Penal español.

⁹ [C(2012)8806; 6.6.2012] «*Los países de todo el mundo han considerado tradicionalmente la planificación fiscal como una práctica legítima*» página 1, primera consideración.

¹⁰ La creación de una sociedad instrumental es un ejemplo típico por el que la Administración suele alegar elusión. De hecho, la transparencia fiscal internacional es un régimen fiscal de carácter obligatorio que trata de evitar la elusión mediante la interposición de una sociedad interpuesta en territorios con una estructura fiscal distinta a la española.

En palabras de MONTES CARRILLO «son acciones que los contribuyentes pueden emprender, dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal»¹¹.

2. DIFERENCIAS ENTRE CONCEPTOS PRÓXIMOS

Una vez examinados los conceptos de fraude, evasión y elusión fiscal, creo conveniente diferenciar unos de otros para comprender mejor la trascendencia de cada uno de ellos.

En primer lugar, la evasión fiscal hace alusión a una conducta ilegal que lleva acabo un obligado tributario con el objetivo de ocultar la cantidad de bienes e ingresos obtenidos durante un ejercicio económico para pagar menos impuestos. Esta actuación, como bien hemos dicho, se basa en la ocultación ilegal de ingresos o información, lo que está prohibido por la mayoría de ordenamientos jurídicos.

Por otro lado, el fraude fiscal consiste en aquellos actos en que los contribuyentes presentan documentos modificados o falsos cometiendo un fraude ante la administración tributaria del Estado para evadir impuestos. Esta conducta se realiza de manera consciente y predeterminada, lo que nos lleva a decir que se realiza con dolo. La jurisprudencia europea considera el fraude fiscal como una variante de la evasión fiscal.

Finalmente, la elusión fiscal es aquella acción que hace uso de las vías legales existentes para minimizar la cuantía de la carga fiscal. En estos casos actúan bajo el amparo de la ley, utilizando los vacíos legales existentes para su justificación y así poder obtener ventajas fiscales lícitas.

Expuesto lo anterior, podemos ver como el fraude y la evasión fiscal representan una ilegalidad tributaria con consecuencias previstas en cada ordenamiento jurídico como son la pena privativa de libertad o la sanción económica, en función de la cuantía límite establecida por los mismos. Por el contrario, la elusión fiscal no tiene aparejada ningún tipo de sanción por considerarse una actuación lícita aunque sospechosa; este tipo de actuaciones no infringen los principios legales.

¹¹ GÁLVEZ LINARES, M.A. y MONTES CARRILLO, A., «Normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios. Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (I)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 399/2016, p. 196.

En opinión de MARTÍN LÓPEZ, la elusión es «*en principio, perfectamente lícita, convirtiéndose en jurídicamente inadmisibile cuando se acude a instrumentos anormales que, buscando la explotación de dichas asimetrías legales, abocan en una reducción de la tributación no acorde con la ratio de la norma de cobertura aplicada*»¹², momento en el que la elusión fiscal se sitúa en el terreno del abuso del Derecho o tax avoidance, mereciendo entonces la calificación de «agresiva».

¹² Esta afirmación se recoge en el artículo «*¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?*» de la revista Quincena Fiscal núm. 5/2016 parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016, página 10.

III. EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. LA POLÍTICA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Teniendo en cuenta lo expuesto en el apartado anterior, es importante conocer que cada año se pierde casi un billón de euros de ingresos fiscales debido a la evasión, el fraude y la elusión de impuestos¹³. Este hecho unido al descubrimiento de los «*Papeles de Panamá*» y el caso «*LuxLeaks*» evidenciaron la necesidad de que la Unión y sus Estados miembros combatan la evasión, el fraude y la elusión de impuestos, buscando una mayor cooperación y transparencia. Es por ello que la política fiscal general de la UE tiene por prioridad combatir estas operaciones fiscales¹⁴.

Durante los últimos años las instituciones de la Unión Europea han aprobado varios textos normativos con el objetivo de involucrar a todos los Estados miembros y terceros países en la lucha contra los citados comportamientos fiscales.

Solo en el año 2012 la Comisión adoptó un Plan de Acción [COM (2012) 0722] de 6 de diciembre de 2012 y dos recomendaciones: una sobre planificación fiscal agresiva [C (2012) 8806] de 10 de diciembre de 2012 y otra sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal [C (2012) 8805] de 6 de diciembre de 2012.

En mayo de 2013 el Consejo destacaba la urgencia de combinar las actividades nacionales con las de la Unión, e incluso con el resto de países para mejorar la eficacia de las medidas contra la evasión y el fraude fiscal (documento del Consejo 9405/13 de 14 de mayo de 2013)¹⁵.

En la misma línea, el pasado 29 de octubre de 2014 se aprobó un acuerdo sobre la nueva norma mundial de la OCDE¹⁶ relativa al intercambio automático de información,

¹³ Dato publicado por la Comisión Europea en su web y pronunciados por el Comisario Algirdas Semeta el 13 de abril de 2013 tras el ECOFIN informal.

¹⁴ La lucha contra el fraude y la evasión de impuestos tiene que ver tanto con la fiscalidad directa como con la indirecta, y se basa principalmente en el intercambio de información.

¹⁵ Mediante estas conclusiones, el Consejo confirmaba su apoyo a la labor, en el seno del G-8, el G-20 y la OCDE, sobre el intercambio automático de información del que hablaremos más adelante.

¹⁶ La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) fue fundada en 1961. Agrupa a 35 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Para saber más consultar su página web en: <http://www.oecd.org>

permitiendo que la información que recopilen los 50 países firmantes, entre ellos los 28 Estados miembros (en adelante EM), pueda ser intercambiada a partir del 2017¹⁷.

A raíz de ese acuerdo, el 27 de octubre de 2015 el Parlamento adoptó una Resolución legislativa sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Esto dio lugar a que el 16 de diciembre de 2015 el mismo órgano adoptase una resolución con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre el aumento de la transparencia, la coordinación y la convergencia en las políticas de tributación de las sociedades en la Unión¹⁸. Ante esta situación el Consejo, siguiendo la propuesta elaborada por la Comisión, acordó, el pasado 8 de marzo de 2016, una directiva actualizada sobre el intercambio automático de información entre administraciones fiscales nacionales.

En definitiva, la batería de normas y acuerdos enumerados tiene por objeto acabar con la epidemia del fraude y evasión fiscal para poder incrementar los ingresos tributarios, sanear las cuentas públicas y diseñar unos sistemas impositivos justos que respondan a las necesidades de las diferentes economías de los Estados miembros, de tal manera que se acabe con las prácticas que conllevan pérdidas recaudatorias causadas por los contribuyentes que no atienden sus obligaciones con la administración tributaria.

2. EL PLAN DE ACCIÓN PARA REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL

El Consejo Europeo, el pasado 2 de marzo de 2012, mandó a la Comisión elaborar un Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Dicho Plan fue aprobado el 6 de diciembre del mismo año y transmitido mediante una comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo.

La Comisión considera que las consecuencias derivadas de estas conductas elusivas desbordan la dimensión nacional, pudiendo afectar a cualquier Estado con independencia de su situación geográfica. Por ello alienta a todos los Estados miembros y terceros, a trabajar de manera conjunta para aumentar la eficacia de las medidas impulsadas por esta institución.

¹⁷ Estados Unidos también aprobó en 2010 una ley de lucha contra la evasión fiscal de los EEUU llamada FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), en la que se incluyen elementos similares a los de la norma de la OCDE.

¹⁸ La OCDE calcula que la pérdida de ingresos a escala mundial se sitúa entre el 4 % y el 10 % del total de ingresos derivados del impuesto sobre sociedades, lo que llevó al Parlamento a reiterar las conclusiones de sus resoluciones de 25 de noviembre de 2015 y 16 de diciembre de 2015.

Para ello elaboró un Plan de acción en el que se recogían un total de 34 medidas a corto, medio y largo plazo. Con ello la Comisión pretendía no saturar a los Estados Miembros. Algunas iniciativas pretenden aportar resultados concretos a todos los Estados implicados. Otras van dirigidas especialmente a algunos de ellos dada la necesidad que estos tienen de reforzar su política fiscal interior.

Por consiguiente, la Comisión propone todo ello con el objetivo de *«mejorar la cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros, facilitando el intercambio de información y mejorando y simplificando los trámites administrativos»*, sirviéndose de este instrumento para desarrollarlas.

2.1 Catálogo de las iniciativas propuestas por el Plan de Acción

INICIATIVAS DE LA COMISIÓN EXISTENTES QUE DEBEN MEJORARSE¹⁹

1. Nuevo marco de la cooperación administrativa.
2. Cerrar los resquicios en materia de fiscalidad de ahorro.
3. Proyecto de acuerdo contra el fraude y de cooperación en materia fiscal.
4. Mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.
5. Aplicación optativa del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA.
6. El Foro de la UE sobre el IVA.

NUEVAS INICIATIVAS DE LA COMISIÓN²⁰

7. Recomendación relativa a las medidas destinadas a alentar a los terceros Estados a aplicar normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.
8. Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.
9. Creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal.
10. Mejoras en el ámbito de las prácticas perjudiciales en materia de fiscalidad de las empresas y ámbitos afines.
11. Portal NIF en EUROPA.
12. Formularios normalizados para el intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad.
13. Creación de un impuesto para el alcohol completa o parcialmente desnaturalizado.

¹⁹ Este apartado hace alusión al objetivo de mejorar la cooperación entre administraciones tributarias de los Estados miembros.

²⁰ Este apartado hace referencia a las medidas orientadas a garantizar una política coherente respecto a las relaciones con terceros países, en relación con la necesidad de mejorar el intercambio de información y luchar contra determinados comportamientos fraudulentos.

INICIATIVAS FUTURAS QUE DEBERÁN DESARROLLARSE²¹

14. Revisión de la Directiva europea sobre sociedades matrices y filiales (2011/96/UE).
15. Revisión de las disposiciones contra las prácticas abusivas en la legislación de la UE.
16. Promover la norma de intercambio automático de información en foros internacionales y las herramientas informáticas de la UE.
- 17. Código del Contribuyente Europeo.**
18. Cooperación forzada con otras instancias encargadas de hacer cumplir la ley.
19. Promover el uso de inspecciones simultáneas y la presencia de funcionarios extranjeros en las auditorías.
20. Obtener una autorización del Consejo para iniciar negociaciones con terceros países con el fin de alcanzar acuerdos bilaterales sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA.
21. Desarrollar un formato informatizado para el intercambio automático de información.
22. Uso de un número de identificación fiscal de la UE (NIF).
23. Racionalizar las herramientas informáticas.
24. Directrices para la trazabilidad de los flujos monetarios.
25. Mejorar las técnicas de gestión de riesgos y, en particular, la gestión del riesgo de incumplimiento de las obligaciones.
26. Ampliar Eurofisc a los impuestos directos.
27. Crear un sistema de ventanilla única en todos los EM.
28. Desarrollar incentivos.
29. Crear un portal web sobre fiscalidad.
30. Proponer una armonización de las sanciones administrativas y penales.
31. Elaborar un documento normalizado de auditoría fiscal de la UE.
32. Metodología para auditorías conjuntas por parte de equipos especializados de auditores con la formación adecuada.
33. Desarrollar el acceso directo mutuo a las bases de datos nacionales
34. Elaborar un instrumento jurídico único para la cooperación administrativa en relación con todos los impuestos.

2.2 Código del contribuyente europeo

El Código del Contribuyente europeo es un instrumento elaborado por un grupo de Estados Miembros, en colaboración con la Comisión Europea, de carácter no vinculante,

²¹ Las medidas recogidas en este apartado se pueden clasificar de la siguiente manera: medidas a corto plazo (es decir que deben estar preparadas en 2013): nº 14 a la 20 inclusive; medidas a medio plazo (hasta 2014): nº 21 a la 31 inclusive; por último, medidas a largo plazo (más allá de 2014): nº 32 a 34.

donde se recogen los principales derechos y obligaciones rectores de las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa²².

Es preciso concebir este texto legal como un «*modelo a seguir*» por los Estados miembros puesto que, en palabras del propio texto, «*se basa en las buenas prácticas y los principios generales básicos de los Estados miembros que se consideran útiles para promover la cooperación, la fiabilidad y la confianza entre las administraciones tributarias y los contribuyentes a fin de garantizar una mayor transparencia en relación con los derechos y las obligaciones de ambos*».

Por ello, al carecer de fuerza vinculante, los Estados miembros tienen un gran abanico de posibilidades a la hora de transponer estos principios en su ordenamiento interno dado que el propio texto permite la adaptación o modificación e incluso ampliación de los elementos integrantes en el mismo de acuerdo con las necesidades de cada EM²³.

De esta manera, lo que se persigue es la integración de los principios y buenas prácticas a escala nacional para así lograr una recaudación de impuestos más eficaz, gracias a la mayor cooperación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Los objetivos a largo plazo que se recogen en este Código son los siguientes:

- En primer lugar, aumentar la transparencia y la comprensión de los derechos y obligaciones por parte de los contribuyentes.
- En segundo lugar, fomentar la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad en las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias.
- En tercer lugar, aumentar el cumplimiento, prevenir y reducir los conflictos y los riesgos fiscales.
- Finalmente, pretende posicionarse como un referente para el resto de regímenes tributarios.

²² La Comisión adoptó un plan de acción el 6 de diciembre de 2012. Este Código es una de las 34 iniciativas contempladas en el plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Esta medida está incluida en una de las estrategias específicas consistente en incrementar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en los Estados Miembros.

²³ Es más, La Comisión lanzó una consulta en línea el 25 de febrero de 2013 dirigida a los ciudadanos europeos y a otras partes interesadas sobre la experiencia con los códigos nacionales del contribuyente o con otros instrumentos similares y sobre el posible contenido del Código del Contribuyente europeo .

De lograrse estos objetivos quedaría probado que el medio más eficaz para prevenir el fraude, la evasión y la elusión fiscal, causante de la limitación de la capacidad económica y fiscal de los distintos Estados miembros, es el trabajo cooperativo entre Estados que se realiza para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, con independencia de la nacionalidad o lugar de residencia del mismo.

A) PRINCIPIOS GENERALES

El Código del Contribuyente europeo, como bien he mencionado anteriormente, predica una serie de principios generales y las buenas prácticas cuyo origen se encuentra en las distintas medidas existentes en los diferentes Estados miembros²⁴. El propósito de todas ellas es la cooperación, la fiabilidad y la confianza entre los contribuyentes y las administraciones tributarias²⁵ para fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

a. Principios generales

Los principios generales que rigen el funcionamiento de las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias son fundamentales para una política fiscal eficaz. Por ello, la fiscalidad de todos los Estados miembros tienen en común los siguientes elementos²⁶:

- 1º Legalidad y seguridad jurídica.
- 2º Trato no discriminatorio y equitativo de los contribuyentes.
- 3º Presunción de honestidad.
- 4º Cortesía y consideración.
- 5º Respeto de la ley.
- 6º Independencia e imparcialidad.
- 7º Confidencialidad fiscal y protección de datos.
- 8º Privacidad.
- 9º Representación.

²⁴ Entre ellos destacan los principios generales que fundamentan todos los aspectos de las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, junto con principios y prácticas más específicos que facilitan una cooperación eficaz entre los contribuyentes y las administraciones tributarias durante los procedimientos fiscales y cuando surgen diferentes opiniones que precisan una resolución.

²⁵ El papel de las administraciones tributarias es de los más importantes, puesto que con la ayuda de sistemas de gestión, personal cualificado y soluciones digitales, deben recaudar recursos con eficacia, reducir el déficit fiscal y mantener al mínimo los costes de los contribuyentes en virtud de la legislación aplicable.

²⁶ El Código del Contribuyente Europeo, en este punto, desarrolla una explicación sobre las expectativas de los contribuyentes, las expectativas de las administraciones tributarias, las expectativas de las administraciones tributarias con respecto a los contribuyentes y viceversa, a propósito de cada principio.

b. Colaboración

Como ya hemos anunciado, el Código del Contribuyente Europeo reconoce que «*la eficacia y efectividad de los regímenes tributarios dependen de la conducta de los contribuyentes y de las administraciones tributarias*». Con ello se pretende que las partes involucradas en esta cuestión hagan un esfuerzo adicional para conseguir estos propósitos.

Por un lado, la UE cree conveniente que la administración tributaria dedique tiempo a explicar el funcionamiento de los regímenes tributarios y poder así facilitar, en la medida de lo posible, que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales. Entre otras funciones, deben identificar las necesidades de información que los contribuyentes demandan, así como tener presentes las circunstancias que afectan a cada uno, para prevenir posibles conflictos que desemboquen en un incumplimiento de las responsabilidades tributarias por parte de los obligados tributarios.

Por otro lado, es necesario que los contribuyentes cumplan estrictamente con sus compromisos con las administraciones tributarias, lo que supone, entre otras cosas, facilitar información correcta a las mismas y pagar sus impuestos con puntualidad. De esta manera, las administraciones podrán ofrecer una asistencia personalizada, así como un servicio de alta calidad a todos los ciudadanos.

c. Procedimientos

Para lograr el fin perseguido es fundamental que los procedimientos llevados a cabo por las administraciones tributarias de los Estados miembros respeten los derechos de los contribuyentes²⁷. Esto, a su vez, conlleva que los contribuyentes cumplan sus obligaciones de buena fe, lo que incluye no obstaculizar los procedimientos²⁸.

Ahora bien, la experiencia que hay detrás de las labores desempeñadas por las administraciones tributarias han llevado a estas a clasificar a la población grupos. Entre todos ellos encontramos el denominado «*grupo de riesgo*», que debe ser objeto de un mayor control fiscal. En opinión de la Comisión Europea, «*cada administración debe adaptar sus medidas*

²⁷ Las administraciones tributarias esperan que los contribuyentes sigan y respeten los procedimientos aplicables a las declaraciones fiscales, la liquidación de los contribuyentes, el proceso de auditoría, la recaudación de pagos y deudas, la divulgación voluntaria de información y las sanciones.

²⁸ Los contribuyentes deberán seguir unas normas contables y conservar sus apuntes y justificantes para documentar los ingresos y gastos con una calidad buena y legible, durante el periodo de retención estipulado y en virtud de la legislación, a fin de poder realizar una presentación fiel y verdadera de su situación o actividad.

de control al volumen de riesgo y a la naturaleza de los contribuyentes»²⁹. El objetivo es verificar la validez de la situación fiscal de estos contribuyentes, lo cual es muy difícil de conseguir si los propios implicados no cooperan. Por ello, se trabaja en la creación de una relación entre ambas partes basada en el diálogo constructivo con vistas a conseguir mejores resultados en la política fiscal del Estado.

d. Resolución

Como cabe imaginar, a lo largo de los procedimientos tributarios pueden llegar a surgir discrepancias en lo que respecta a la opinión de las partes. Ante estos conflictos, la administración debe dar una respuesta profesional, objetiva e imparcial para garantizar los derechos del contribuyente³⁰.

Además, entre las diferentes propuestas, se prevé que los contribuyentes tengan derecho a presentar reclamaciones en los casos en que no se prevean recursos internos, de lo contrario estarían indefensos ante las actuaciones de la administración. En cualquier procedimiento se debe informar al contribuyente del modo de impugnación de las decisiones y presentación de recursos, siempre y cuando no tenga la finalidad de retrasar u obstaculizar el procedimiento ante el que se enfrentan.

B) PROMOCIÓN DE LA DIVULGACIÓN DE ALGUNAS BUENAS PRÁCTICAS Y DE NUEVAS IDEAS

El Código del Contribuyente Europeo dedica una sección a analizar lo que a su juicio son las mejores medidas contra el fraude, la evasión y la elusión fiscal que se vienen practicando en los distintos Estados miembros con la intención de persuadir a otros Estados para que las introduzcan en sus ordenamientos jurídicos internos³¹.

a. Administración electrónica y servicios en línea

En pleno siglo XXI, la Comisión Europea quiere que las administraciones tributarias abandonen el tradicional sistema de presentación en papel a través de la introducción de las

²⁹ Esta afirmación se recoge en el Código del Contribuyente Europeo, página 14.

³⁰ Sin perjuicio de lo expuesto hasta ahora, ambas partes podrán solicitar una revisión ante una segunda instancia independiente, como puede ser un tribunal o un juez.

³¹ Las ideas y ejemplos que se enumeran a continuación deben considerarse como un punto de partida de cara a mejorar los distintos sistemas impositivos de los Estados miembros.

nuevas tecnologías en el funcionamiento normal de sus actividades³². Para ello propone una serie de medidas, las cuales pasamos a describir a continuación.

En primer lugar, el desarrollo de una Administración electrónica mediante la cual se pretende fomentar las relaciones internacionales con las administraciones tributarias de otros Estados miembros, así como las de terceros Estados, con la intención de obtener una imagen fiel y real de la situación fiscal de los contribuyentes.

También propone la creación de un servicio en línea para que el contribuyente pueda estar en contacto permanente con las administraciones tributarias.

En cualquier caso, este planteamiento no es novedoso. Varios países europeos, como Dinamarca y Francia, permiten desde hace tiempo la presentación por vía electrónica de las declaraciones fiscales. España fue uno de los primeros países en implantar este tipo de medidas. De esta manera, el sistema permite la modificación directa y personal de las declaraciones fiscales cuando el contribuyente observa que se ha producido un error en los datos reflejados. En el caso de las empresas, algunos Estados Miembros han creado plataformas *online* que permiten volcar directamente la información contable en los sistemas de la administración tributaria, reduciendo notablemente las tareas de investigación por parte de los funcionarios.

Sin embargo, algunos países van más allá, como Francia o Reino Unido, permitiendo pagar los impuestos a través de aplicaciones móviles o páginas web que se han creado a tal efecto.

b. Utilización de recursos innovadores para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales

En otro orden de cosas, como bien recoge el Código, es importante garantizar un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que es sinónimo de emplear recursos innovadores para cooperar con los contribuyentes a fin de fomentar el cumplimiento voluntario a través la educación y las relaciones entre el contribuyente y las administraciones tributarias.

³² Las Administraciones tributarias, en opinión del Código, deben prestar más servicios electrónicos para evitar la duplicación de los datos necesarios de los contribuyentes y el contacto personal innecesario, así como agilizar el proceso de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Igual de importante es mejorar el sistema educativo para lograr que todos los contribuyentes vean la importancia de pagar impuestos puesto que es un acto que atañe a la sociedad en su conjunto. Para ello, la administración debe desarrollar un sistema de información adaptada a los diferentes perfiles sociales para asegurarse que todos entienden el funcionamiento de los sistemas fiscales, así como el vencimiento de los impuestos y los actos u operaciones sujetas a gravamen. Para ello, se deben buscar fórmulas innovadoras como introducir los medios de comunicación modernos (redes sociales, radio, televisión, páginas web) para llegar a todos los sectores de la población³³.

En cualquier caso, la falta de innovación en estos sistemas de educación no exime a los contribuyentes del cumplimiento de sus obligaciones, puesto que en todo caso son responsables de sus actos. Visto que la imposición no surge efecto, se deben aplicar medidas que fomenten el cumplimiento voluntario de las mismas, lo que indirectamente supondrá la mejora de la eficacia de las medidas³⁴.

c. Disponibilidad de información en varios idiomas y promoción de un idioma de uso común

De igual manera, aunque parezca insignificante, la consulta pública lanzada en 2013 por la Comisión³⁵ sobre la experiencia con los Códigos Nacionales de los contribuyentes puso de relieve la importancia de mitigar los obstáculos lingüísticos para así poder garantizar una mejor comprensión de los contribuyentes cuando se comunican con las administraciones tributarias de otro Estado miembro.

Para ello, se intenta promocionar el inglés como lengua extranjera de uso común, lo que, al mismo tiempo, supone recoger la información publicada en las plataformas accesibles para el contribuyente no solo en el idioma oficial del Estado sino también en inglés. Lo cierto es que hay Estado Miembro que ofrecen esta información en otros idiomas, a parte del oficial y la lengua extranjera de uso común, gracias a las herramientas digitales que permiten hacer esta opción viable.

³³ En Austria, se ha introducido este tipo de educación a los niños de corta edad, y se les proporciona una formación continua.

³⁴ En algunos Em, las relaciones se basan en un conocimiento mutuo entre ambas partes puesto que persiguen el mismo objetivo: el cumplimiento total del Derecho tributario. Para ello, el EM crea programas especiales, que para poder participar en ellos, los contribuyentes deben cumplir una serie de requisitos que pueden variar de un EM a otro. Las AT se reservan la potestad de elegir quien participan en estos programas.

³⁵ Véase la consulta en el siguiente enlace: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52013DC0269>.

d. Mayor transparencia: tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias deben tratar de actuar con mayor transparencia

En cuanto a la transparencia que las administraciones pretenden implantar, cabe decir que es una cuestión delicada porque implica una cooperación por ambas partes.

Por parte de los contribuyentes se debe fomentar el cumplimiento voluntario de las responsabilidades fiscales. Para ello, se deben aplicar medidas disuasorias para los incumplidores, respetando siempre la confidencialidad y protección de datos. El Código propone medidas como hacer público el nombre de las empresas que pagan sus impuestos.

Por parte de las Administraciones tributarias, gracias a la consulta pública de 2013, se reveló que lo más eficaz sería obligar a las distintas administraciones a rendir cuentas a los contribuyentes sobre sus actividades. El Estado debe crear mecanismo de evaluación para poder afirmar que sus administraciones cumplen eficazmente con sus objetivos.

3. EL PROYECTO BEPS: A PROPÓSITO DEL G-20 Y LA OCDE

3.1 Introducción

El pasado 19 de julio de 2013 la OCDE presentó su Plan de Acción para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra ³⁶ por parte de las empresas multinacionales, tras haber sido solicitado por los Estados que forman parte del G-20³⁷. La temática de este apartado se centrará en la fiscalidad de las empresas multinacionales.

Este Proyecto se centra en crear medidas para evitar que las empresas multinacionales hagan desaparecer sus beneficios a efectos fiscales, bien trasladando dichos beneficios hacia ubicaciones donde existe nula actividad real, o bien donde gozan de una escasa imposición del impuesto sobre sociedades. Estas actuaciones son peligrosas para las economías nacionales puesto que, mediante estas fórmulas, los Estados dejan de recaudar el impuesto sobre sociedades, en adelante IS, al acogerse las empresas a los mecanismos para evitar la doble imposición y tributar por dichos beneficios en territorios que apenas tienen

³⁶ En adelante, «Plan BEPS», como es popularmente conocido, o «Plan».

³⁷ El G-20 un foro integrado por los 20 países más ricos del mundo, que representan el 85% de la economía mundial. El foro es un espacio de cooperación y consultas entre los países en temas relacionados con el sistema financiero internacional. Además estudia, revisa y promueve discusiones sobre temas relacionados con los países industrializados y las economías emergentes. Véase la siguiente noticia en: <http://rpp.pe/mundo/actualidad/que-es-el-g-20-y-que-paises-lo-componen-noticia-992143>, consultada el día 27 de septiembre de 2017.

imposición³⁸.

Así las cosas, el Plan BEPS pretende acabar con las estrategias de planificación fiscal que no son ilegales pero podrían llegar a serlo. Esto se debe a que, según los datos actuales, los Estados dejan de ingresar por el IS, aproximadamente, entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses. Por todo ello, los países del G-20 y de la OCDE, junto con varios países desarrollados, emergentes y en desarrollo, han decidido colaborar conjuntamente con la finalidad de reparar el sistema fiscal internacional y así limitar las pérdidas económicas consecuencia del BEPS³⁹. Este Proyecto contiene 15 Planes de Acción que introducen nuevos o reforzados estándares internacionales como son;

- **ACCIÓN 1:** Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- **ACCIÓN 2:** Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- **ACCIÓN 3:** Refuerzo de la normativa sobre CFC (*Controlled Foreign Company*).
- **ACCIÓN 4:** Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- **ACCIÓN 5:** Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- **ACCIÓN 6:** Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- **ACCIÓN 7:** Impedir la elusión artificiosa de la condición de establecimiento permanente.
- **ACCIONES 8 – 10:** Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- **ACCION 11:** Evaluación y seguimiento de BEPS.
- **ACCIÓN 12:** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- **ACCIÓN 13:** nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia.
- **ACCIÓN 14:** hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias.
- **ACCIÓN 15:** desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

³⁸ Esta información se encuentra detallada en el texto «10 preguntas sobre BEPS», elaborado por la OCDE, en concreto en las preguntas 1 – 4. Consulta el documento en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.

³⁹ Esta información se encuentra detallada en el texto «10 preguntas ...cit.», preguntas 3-4.

Por todo ello, los objetivos que persigue el Plan son; en primer lugar, eliminar la doble imposición o en su caso, la reducción de la tributación causada por desajustes entre los distintos sistemas tributarios. Para ello se pretende implantar acciones coordinadas para evitar estos problemas. En segundo lugar, es necesario ajustar el IS a las nuevas realidades económicas, sociales, y, sobre todo, a la capacidad económica y al valor de cada empresa.

Esto dio lugar a que en 2015 el ECOFIN publicase un comunicado en el que analizaba la estrategia seguida por el Proyecto BEPS y la mejoraba. Las conclusiones a las que llegó este grupo fueron, entre otras, que debían transponerse determinadas recomendaciones al Derecho Comunitario Originario, como, por ejemplo, las cláusulas anti abuso (Acción 6) o la normativa de transparencia fiscal internacional (Acción 3)⁴⁰.

3.2 El intercambio automático de información

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, la base del Proyecto BEPS y su posterior desarrollo a través de las Acciones, radica en el objetivo inicial de crear un sistema idóneo para el Intercambio automático de información.

Es por ello que todos los textos normativos que pretenden luchar contra el fraude y la evasión fiscal requieren la cooperación de todos los Estados del mundo. Como hemos podido observar, encontramos este objetivo en una gran batería de normas. Ello llevó a que el G-20 y la OCDE dedicaran uno de los planes de acción a la consecución de esta meta, en concreto las acciones 8 a 10 del Plan BEPS.

Así pues, el intercambio automático de información es un instrumento reciente consistente en la cooperación administrativa entre autoridades tributarias de diferentes Estados⁴¹. Esta medida se ha implantando paulatinamente a lo largo del tiempo a través de diversas fórmulas⁴²;

⁴⁰ Para más información, consultar el artículo de José Manuel CALDERÓN CARRERO «*La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN; la aprobación del mecanismo de intercambio automático de "tax ruling", y el Paquete Anti-Elusión Fiscal de 2016*» publicado en la Revista Quincenal Fiscal núm. 6/2016 parte Estudio, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor 2016.

⁴¹ Como bien definió la citada Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, «*el intercambio automático de información supone la transmisión sistemática y periódica de la información de los contribuyentes desde el Estado de la fuente, donde se produce la renta o el rendimiento, hacia el Estado de residencia fiscal del contribuyente*».

⁴² El artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, definió los diferentes sistemas de intercambio de información que se explican a continuación.

PREVIA SOLICITUD	Cuando la información se intercambia basándose en la solicitud efectuada por el Estado requirente al Estado requerido en un caso específico.
-------------------------	--

FORMA ESPONTÁNEA	Cuando la comunicación de información no es sistemática, si no que se transmite a otro Estado en cualquier momento y sin solicitud previa.
-------------------------	--

FORMA AUTOMÁTICA	Cuando la comunicación versa sobre una información preestablecida con anterioridad de forma sistemática con otro Estado, sin previa solicitud y a intervalos regulares fijados con anterioridad.
-------------------------	--

Nos vamos a centrar en esta última modalidad: el intercambio automático de información por ser medida prioritaria a nivel europeo e internacional.

Es de gran importancia puesto que esta información permite al Estado que la solicita conocer las rentas obtenidas por el contribuyente en el extranjero, para así constatar que está tributando por la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año y no solo por los adquiridos en el territorio de su residencia habitual. Todo ello, sin perjuicio de los mecanismos previstos para evitar la doble imposición internacional.

Sin embargo, este instrumento, a nivel mundial, solo se utiliza para recabar información sobre determinadas categorías fiscales, como son los intereses, dividendos, saldo de cuentas, ingresos procedentes de ciertos seguros, ventas de ciertos activos financieros y otros ingresos generados por los activos o pagos realizados con cargo a cuentas bancarias. Es más, para poder hacer uso de este instrumento deben establecerse previamente convenios y acuerdos bilaterales entre los países interesados⁴³.

A nivel comunitario, este sistema de información automática lleva utilizándose desde

⁴³ Generalmente bajo el Modelo de Acuerdo de la OCDE.

2005⁴⁴ entre los Estados miembros de forma multilateral para obtener información sobre los intereses de cuentas bancarias obtenidos por personas físicas⁴⁵. En 2015 se pretende ampliar este catálogo de opciones e introducir la posibilidad de intercambiar información sobre rendimientos del trabajo dependiente, honorarios de directores, seguros suscritos por los contribuyentes, en concreto, seguros de vida, pensiones, propiedades de bienes inmuebles y sus rendimientos⁴⁶.

En cualquier caso, la UE no adoptó directamente estas medidas propuestas por el G-20 y la OCDE. Creó dos directivas, a través de las cuales modificó las pautas del Proyecto BEPS, para que cubriesen las necesidades de los Estados miembros. Estas directivas fueron las siguientes:

Por un lado, la Directiva de fiscalidad del ahorro se encargó de regular el intercambio de información tributaria automática acerca de los intereses obtenidos por las personas físicas en otro Estado distinto al de su residencia. Este intercambio se produce entre todos los Estados Miembros de la UE, salvo Austria y Luxemburgo⁴⁷.

Por otro lado, la Directiva de cooperación administrativa se encargó de regular el intercambio automático de información entre Estados miembros relativa a las cinco categorías de ingresos citadas anteriormente. Esta Directiva es la que, en 2015, amplió el contenido a intercambiar y pretende luchar contra el fraude y la evasión fiscal introduciendo el Plan de Acción elaborado por la OCDE.

4. PAQUETE DE MEDIDAS DE LA COMISIÓN EUROPEA PARA LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL

En otro orden de cosas, el pasado 28 de enero de 2016, la Comisión europea, en un intento de modificar y mejorar todos los Proyectos elaborados hasta la fecha en materia de prevención del fraude y la evasión fiscal, publicó un paquete de medidas específico orientado a *«acabar con la planificación fiscal agresiva, a aumentar la transparencia entre los Estados*

⁴⁴ Directiva de la fiscalidad del ahorro, vigente desde 2005, y posteriormente a través de la Directiva de cooperación administrativa.

⁴⁵ Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

⁴⁶ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

⁴⁷ Estos países sustituyen este sistema por el sistema de retención sobre intereses obtenidos por residentes en otros Estados miembros. El periodo transitorio finalizará en el momento que la UE adopte acuerdos de lucha contra el fraude con Liechtenstein, Suiza, Mónaco, Andorra, San Marino y el Consejo considere que Estados Unidos se compromete a intercambiar información previa petición.

Miembros y garantizar una competencia más justa para todas las empresas del mercado único»⁴⁸.

Para ello comenzó realizando una propuesta de modificación de la Directiva relativa a la lucha contra la elusión fiscal. Se debió a que varios Estados miembros del Parlamento Europeo presionaron a la UE para que reforzase el enfoque de este organismo internacional contra el fraude del impuesto sobre sociedades. La propuesta contiene una serie de normas relativas a seis ámbitos diferentes:

a) Deducibilidad de los intereses

Esta medida tiene por objeto modificar la Acción 4 del Proyecto BEPS, limitando la cantidad deducible de los gastos financieros a un máximo del 30% del beneficios antes de impuestos (EBITDA), o en su caso, a un millón de euros si tal porcentaje fuese muy superior⁴⁹.

b) Imposición de salida

La Comisión sugiere que cada Estado miembro se decante por *«establecer impuestos de salida en caso de transferencia de activos desde la matriz a un establecimiento permanente situado en un Estado miembro o en un tercer país y viceversa, en casos de traslado de residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país y en casos de traslado de un establecimiento permanente fuera de un Estado miembro»⁵⁰*. Por tanto, el contribuyente deberá abonar una cantidad igual al valor de mercado de los activos que han sido transferidos a otro EM, sin perjuicio de las deducciones aplicables.

c) Cláusula de inversión (switch over)

En lo que concierne a esta cláusula, la recomendación recogida en el Plan pretende limitar los rendimientos que provengan de la distribución de dividendos o ganancias de

⁴⁸ Pilar ÁLVAREZ RUBIO realizó una síntesis sobre este Paquete de Medidas de la Comisión Europea en la que analizaba los cuatro objetivos fundamentales de esta medida. Este artículo lo encontramos en el artículo doctrinal de GÓMEZ-ACEBO & POMBO llamado *«Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal»*, de marzo de 2016, páginas 1-4.

⁴⁹ Este mecanismo ya lo incorporó España (art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o LIS), siguiendo el modelo alemán del 2008.

⁵⁰ Este mecanismo ya fue introducido en nuestro país en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del 2004.

capital de filiales o sucursales sitos en países de baja tributación⁵¹.

d) Norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA)

Esta propuesta recoge también la creación de una cláusula general anti-abuso mediante la cual los EM tendrán la potestad de denegar todos aquellos acuerdos comerciales que induzcan a pensar que tienen por único objeto la obtención de beneficios fiscales.

e) Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC)

La Comisión, respecto a esta medida propuesta, recomienda *«integrar en la base imponible del contribuyente las rentas no distribuidas de filiales cuando se verifiquen determinadas condiciones, tales como el sometimiento a un tipo de gravamen efectivo inferior al 40 % del tipo aplicable en el Estado miembro de la matriz, y que más del 50 % de las rentas de la filial sean intereses y otras rentas generadas por activos financieros, rentas derivadas de la propiedad intelectual, dividendos y rentas generadas por la enajenación de acciones, rentas procedentes de actividades de seguros o de actividades financieras, etc»*.

f) Marco para hacer frente a las asimetrías híbridas

Finalmente, en relación con la Acción 2 del Proyecto BEPS, propone que cuando dos EM, dentro de sus competencias, califiquen de manera distinta a un mismo sujeto pasivo híbrido y la consecuencia que se desprenda de ello de lugar, o bien a que se permita efectuar una deducción del mismo pago, gasto o pérdida en ambos Estados, o bien que solo se permita deducirse dichos conceptos en el EM de origen y no en el EM destinatario, el EM de destino deberá aplicar valoración adoptada por el EM de origen de la entidad híbrida.

En segundo lugar, la Comisión introdujo en este Plan la modificación del procedimiento de intercambio automático de información contenido en la Directiva 2011/16/UE. El objetivo de esta propuesta es garantizar que la citada directiva *«siga previendo una cooperación administrativa completa y efectiva entre las administraciones tributarias estableciendo la obligatoriedad del intercambio automático de información en lo que respecta a los informes país por país, buscando así lograr un cierto grado de uniformidad en la aplicación de la acción 13 del Proyecto BEPS en toda la Unión*

⁵¹ Se considera que concurre tal circunstancia en los casos en los que, en el país de residencia de la entidad o del establecimiento permanente, los beneficios se sujeten a un tipo impositivo inferior al 40 % del tipo que se habría aplicado en el Estado miembro del contribuyente.

*Europea»*⁵².

En virtud de esta modificación cada Estado miembro deberá exigir a la última entidad matriz integrada en un grupo, cuyo domicilio fiscal se encuentre en su territorio, que elabore un informe que contenga la siguiente información:

«1. Toda aquella información relativa a los ingresos, beneficios y pérdidas antes de impuestos, la cuota pagada y devengada de los impuestos aplicables, el capital declarado, las ganancias acumuladas, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo, respecto de cada jurisdicción en la que opere el grupo multinacional.

*2. La identificación de cada entidad constitutiva del grupo que establezca la jurisdicción de la residencia fiscal de tal entidad y, cuando sea diferente de dicha jurisdicción de residencia fiscal, la jurisdicción a cuya legislación esté sometida dicha entidad, así como la naturaleza de sus principales actividades»*⁵³.

Así pues, los Estados implicados –aquellos que acojan a las filiales del grupo- tendrán la obligación de intercambiar los informes entre ellos para valorar la situación real del grupo de empresas en el territorio de la Unión Europea. Esta información será utilizada exclusivamente por las administraciones tributarias, que, en todo caso, deberán garantizar la confidencialidad de los datos contenidos en la misma.

En tercer lugar, la Comisión recomienda modificar la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, planteadas inicialmente por las Acciones 6 y 7 del Proyecto BEPS.

Para la consecución de este fin pretende incluir en las cláusulas generales anti-abuso, ya previstas por los convenios establecidos para evitar la doble imposición, el siguiente inciso: *«Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente convenio con respecto a ningún ingreso o capital si se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales objetivos de*

⁵² Esta información ha sido extraída del artículo doctrinal de ÁLVAREZ BARBEITO citado anteriormente en la nota 46. En concreto, hace referencia al segundo punto relativo a la «Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE», recogido en la página 3.

⁵³ Esta información ha sido extraída del artículo doctrinal de ÁLVAREZ BARBEITO citado anteriormente en la nota 46. En concreto, hace referencia al segundo punto relativo a la «Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE», recogido en la página 3 y 4.

cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar, directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se demuestre que refleja una actividad económica auténtica o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso sería conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente convenio»⁵⁴.

Finalmente, la última norma propuesta versa sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la estrategia exterior para una imposición efectiva. Dicha comunicación recoge medidas que pretenden promover en la UE una buena gobernanza fiscal a escala mundial, en búsqueda de acabar con las conductas fiscales ilícitas y poder crear un mercado en el que todas las empresas actúen en igualdad de condiciones.

En opinión de la Comisión, es importante actualizar los criterios rectores de la política de buena gobernanza fiscal en la UE para que sean análogos a los cambios introducidos tras la adopción de los acuerdos de intercambio automático de información elaborados por la OCDE.

Estos logros deben compartirse con terceros países mediante acuerdos de cooperación en materia de buena gobernanza fiscal. Con ello, los Estados Miembros podrán asistir a los países en vías de desarrollo para que se vayan adaptando a las nuevas tendencias fiscales internacionales.

En caso de que los países terceros no quieran participar ni adoptar estos criterios, la Comisión propone otorgar a los Estados Miembros instrumentos capaces de frenar las posibles consecuencias de la actitud adoptada.

⁵⁴ Esta información ha sido extraída del artículo doctrinal de ÁLVAREZ BARBEITO citado anteriormente en la nota 46. En concreto, hace referencia al tercer punto relativo a la «Recomendación sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales», recogido en la página 4.

IV. EL REFLEJO DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EUROPEA EN ESPAÑA

1. LA DIMENSIÓN ECONÓMICA DE LAS CONDUCTAS FRAUDULENTAS EN MATERIA FISCAL

Finalmente, vamos a analizar el panorama fiscal en España. Una de las opiniones comunes de los expertos económicos y fiscales es que cuantificar la dimensión de la economía sumergida de un Estado es una tarea prácticamente imposible. Esto se debe a que todavía no existen las herramientas necesarias para controlar este fenómeno, por lo que siempre habrá actividades económicas que se oculten al fisco.^{55 56}

El pasado 13 de abril de 2014, Hervé FALCIANI⁵⁷ concedió una entrevista al periódico El Mundo, en la que declaró: «*De España salen cada año 40.000 millones sin tributar*». Este dato quedó refutado el 25 de septiembre de 2015 mediante una nota de prensa publicada por la Agencia Tributaria en la que Santiago MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Director General de la misma, anunciaba que la lucha contra el fraude podrá alcanzar, a cierre de 2015, la cifra de 13.500 millones de euros, frente a los casi 12.000 millones de euros obtenidos el pasado año.

MENÉNDEZ destacó que esta previsión de resultados era posible gracias a las medidas introducidas por la ley antifraude de 2012⁵⁸. Destacó que las más eficaces hasta la fecha fueron; la limitación de uso de efectivo y la información tributaria obtenida de la declaración anual sobre bienes y derechos en el exterior de los contribuyentes.

⁵⁵ La Fundación de las Cajas de Ahorro Españolas (FUNCAS): «*La economía sumergida en España*» estudio realizado por María Arrazola, José de Hevia, Ignacio Mauleón, Raúl Sánchez, 2011 (tabla nº6, página 42): Situó el volumen de la economía sumergida en España en 2011, en el 23,7% sobre el PIB.

⁵⁶ En el documento de trabajo de Fundación de las Cajas de Ahorro Españolas (FUNCAS): «*Economía sumergida y fraude fiscal en España. ¿Qué es lo que sabemos?*» Estudio realizado por Alberto Vaquero García, Santiago Lago Peñas, Xoaquín Fernández Leiceaga, 2015., concretamente en la tabla 8: Principales estudios sobre la estimación del fraude fiscal en España (1998-2014), estima que el importe de las cuotas tributarias dejadas de ingresar como consecuencia de la economía sumergida oscilan entre los 60.000 millones de euros hasta los 88.000 millones de euros.

⁵⁷ Hervé FALCIANI es un ingeniero de sistemas informáticos que desde 2009 colabora activamente con la justicia de varios países aportando información de supuestas cuentas de más de 130 000 evasores fiscales que podrían tener dinero en bancos suizos, en concreto con información que sustrajo cuando trabajaba en la filial suiza del banco HSBC. Esta información se conoce como «lista Falciani» (para ver más sobre su vida, consultar la siguiente página web: https://es.wikipedia.org/wiki/Hervé_Falciani).

⁵⁸ Según el informe AT Kearney/VISA «*The shadow economy in Europe, 2013*» (Schneider, F, 2013:4) El volumen de la economía sumergida en España en 2013 se sitúa en un 19% sobre el PIB, ligeramente por encima de la medida europea que se sitúa en el 18,4%.

2. MEDIDAS ADOPTADAS EN PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO Y SU POSIBLE APLICACIÓN EN ESPAÑA

ALVÁREZ ARROYO⁵⁹ hizo un análisis exhaustivo de la política fiscal de los distintos EM de la UE en relación con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. A modo de conclusión extrajo las medidas que a su juicio son las más eficaces para la misión, planteando, a su vez, su posible aplicación en España.

MEDIDA	PAIS DE ORIGEN	APLICACIÓN EN ESPAÑA
Guardia della Finanza (cuerpo policial con competencias en control tributario y la lucha contra la evasión fiscal)	ITALIA	Unificación de la investigación de los delitos económicos y financieros llevados a cabo por la Policía Nacional y Guardia Civil, en coordinación con la Agencia Tributaria.
Lotería del IVA o sorteo de coches de alta gama, dirigido a los contribuyentes que adquieren bienes y servicios.	PORTUGAL	Sería una medida incentivadora para que los contribuyentes exigiesen factura en todos los actos de comercios diarios.
Inspecciones selectivas por sectores de riesgo.	SUECIA, NORUEGA	Aunque esta medida ya existe, debería mejorarse su aplicación, y realizar inspecciones sistemáticas y habituales a los sectores de riesgo.
Emisión de anuncios públicos de inspección sobre sectores determinados, aunque no se lleven a término.	ITALIA	Realizar el mismo tipo de anuncios para que los contribuyentes regularicen sus situaciones, y afloren economías sumergidas ante el miedo de una inspección.
Implantar el uso de tarjetas de identidad por los trabajadores, incorporando datos de su relación laboral vigente.	ITALIA, LUXEMBURGO, NORUEGA, SUECIA y REPÚBLICA CHECA	Mejora la eficacia de los controles, si bien resulta necesaria la coordinación entre SS y AEAT para que resulte efectiva. Junto con

⁵⁹ Estas conclusiones han sido extraídas del artículo de ÁLVAREZ ARROYO «Medidas antifraude fiscal: propuestas de diverso calado y aplicación en España de las adoptadas en otros países», pp. 3-4.

		notificaciones electrónicas el efecto puede ser sumamente disuasorio.
Regulación e incentivos fiscales para los « <i>mini Jobs</i> »	ALEMANIA	Esta medida evitaría que trabajos a tiempo parcial elegidos voluntariamente por el trabajador caigan en la economía sumergida.
Unidad de Información de Economía Gris (ente especializado en comprobación e intercambio de información tributaria)	FINLANDIA	En España existe el Servicio de Prevención del Blanqueo de Capitales y la Oficina Nacional de Investigación del Fraude pero lo ideal sería que solo existiese un único ente.
Utilización de medios tecnológicos para el control de pagos en efectivo (Caja Negra en las Máquinas Registradoras)	SUECIA	Esta medida junto con otros métodos electrónicos de control de pagos permitiría controlar las actividades en locales comerciales.

3. NECESIDADES LATENTES EN ESPAÑA

A juicio de ÁLVAREZ ARROYO ⁶⁰, se necesita implantar nuevas medidas administrativas, legislativas y de concienciación social para evitar el fraude fiscal. En la misma línea, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español, en el *Informe Lagares* de febrero 2014⁶¹, propuso que la lucha contra del fraude fiscal debe responder a los siguientes principios:

- Mostrar la relación entre la presión fiscal y los bienes y servicios públicos obtenidos para concienciar a los ciudadanos.
- Demostrar como los impuestos responden a criterios de equidad, gravando las capacidades económicas y poniendo énfasis en la austeridad de los gastos públicos.
- Mostrar la capacidad de la Administración tributaria para descubrir a los defraudadores, dando más importancia al estigma social que a las consecuencias pecuniarias estrictas, e

⁶⁰ Estas conclusiones han sido extraídas del artículo de ÁLVAREZ ARROYO «*Medidas antifraude fiscal...cit.*», pp. 4-7.

⁶¹ Véase el informe en: <http://www.minhfp.gob.es/ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

insistiendo en su capacidad para apoyar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3.1 Medidas administrativas: supeditadas únicamente a la decisión de los gobiernos ya que implican decisiones administrativas y disposiciones reglamentarias

En primer lugar, destaca la necesidad de coordinar vertical y horizontalmente todas las Administraciones Públicas del Estado Español. Para ello sería necesario crear un órgano central de información financiera y fiscal, cuyo acceso sería restringido a las Administraciones Públicas con competencias tributarias.

También hace alusión al acuerdo europeo de intercambio automático de información tributaria en la lucha contra el fraude fiscal, el cual he expuesto anteriormente, pues es firme defensor de que contra más información se comparta a nivel europeo e internacional, mejores resultados se obtendrán⁶².

3.2 Medidas legislativas

Como muchos otros expertos, ÁLVAREZ ARROYO⁶³ ve necesario simplificar el sistema tributario, no solo con la reducción de las figuras impositivas sino también con una inequívoca y clara asignación de tributos a los diversos entes territoriales.

Otra medida propuesta es la prohibición de las denominadas «*amnistías fiscales*», puesto que, a su juicio, es totalmente injusto que los contribuyentes deudores que han burlado el fisco puedan regularizar su situación fiscal ingresando cuantías inferiores a las debidas, mientras que los contribuyentes cumplidores no disfrutan de esta suerte.

Por su parte, es recurrente la idea de modificar la ley para exigir de manera obligatoria las facturas de todas las compraventas o prestaciones de servicios bajo la pena de sanción, no solo para el responsable de emitirla sino también para quien no las exija o posea. La implantación de este sistema quedó al margen debido al control de pagos en efectivo, establecido con la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Esta norma obliga a realizar los pagos superiores a 2.500 a través de tarjeta de crédito o medios bancarios (transferencias, cheques, etc...), limitando así el uso de efectivo.

⁶² Esta cuestión ha sido tratada por Alfredo ROMERO GALLARDO en «*La lucha contra la morosidad y el fraude fiscales en España continúa: el nuevo procedimiento de la agencia tributaria para embargar depósitos bancarios por internet*», en concreto en el apartado segundo pp. 3-4.

⁶³ Estas conclusiones han sido extraídas del artículo de ÁLVAREZ ARROYO «*Medidas antifraude fiscal: ...cit.*», pp. 5-7.

Tristemente se ha demostrado con el paso de los años que las medidas con mayores efectos disuasorios son aquellas que llevan aparejada una sanción ante su incumplimiento. Por tanto, esto nos lleva a plantear la introducción de nuevos tipos de sanciones y ampliar su ámbito de aplicación a aquellas personas que se benefician del incumplimiento de las obligaciones tributarias de otros contribuyentes.

Por un lado, como bien dice ÁLVAREZ ARROYO⁶⁴, es unánime el sentir de los expertos sobre la determinación de la base imponible mediante sistemas de estimación objetiva: son focos del fraude fiscal. Por otro lado, debería limitarse la deducibilidad de ciertos gastos aunque sean necesarios. No deberían beneficiarse de la deducción fiscal puesto ello supone que una parte sean sufragados por la sociedad al mermar la recaudación tributaria.

No debemos olvidar, el movimiento global que existe a favor de la introducción de un impuesto pan-europeo sobre las transacciones financieras como medida de prevención del fraude fiscal.

3.3 Medidas de concienciación ciudadana

Finalmente, y al igual que en el análisis previo de las medidas planteadas por la Comisión Europea, los expertos fiscalistas intentan promulgar al máximo la complicidad ciudadana en la lucha contra el fraude fiscal⁶⁵.

Para ello consideran fundamental la regularización de la profesión de asesor fiscal puesto que son los profesionales que se encargan, en muchas ocasiones, de realizar las declaraciones de los contribuyentes. Por tanto, al tener tanta trascendencia en estos hechos, sería consecuente que todos ellos contasen con formación y especialización acordes a su labor. Además, deberían contar con Colegios Profesionales y Códigos Deontológicos que regulen su proceder y sus actuaciones.

En segundo lugar, habría que avanzar en la transparencia de las cuentas públicas, lo que acercaría al ciudadano a las administraciones tributarias y, a largo plazo, modificaría su actitud frente a las mismas. Si se permite que la sociedad tenga acceso a esta información, podrán ver por sí mismos como las administraciones cumplen con el derecho, los valores y

⁶⁴Esta afirmación se extrae del artículo de ÁLVAREZ ARROYO «*Medidas antifraude fiscal: cit.*», pp. 7-9.

⁶⁵Estas conclusiones han sido extraídas del artículo de ÁLVAREZ ARROYO «*Medidas antifraude fiscal: ...cit.*», pp. 7-8.

principios constitucionales que dan sentido al Estado de Derecho y reconsiderarían sus actuaciones frente a ellas.

Este objetivo podría lograrse a través del uso de redes sociales y tecnologías de la información puesto que no solo aportaría los citados datos sino que permitiría al ciudadano participar en las decisiones de ingresos y gastos públicos. A su vez, se podrían realizar reformas, solicitadas por diversas plataformas ciudadanas desde hace años, como es la reestructuración presupuestaria de no afectación de ingresos. Esto es, que los principales impuestos que son satisfechos por todos los obligados tributarios en España vayan íntegramente a las arcas de los servicios públicos esenciales (educación y sanidad).

Es necesario hablar del colectivo infantil antes de concluir este apartado puesto que es la etapa vital en la se perfila nuestra personalidad y en la que adquirimos principios y valores en función de las enseñanzas que nos imparten. Sería interesante que desde los colegios se divulgaran las finalidades y funciones de los impuestos a todos los estudiantes, con independencia de la edad y el nivel académico en el que se encuentren⁶⁶.

Con esta información la sociedad, desde muy temprana edad, tendría conocimientos en política fiscal y serían conscientes de la necesidad de cumplir con sus obligaciones fiscales para contribuir en el sostenimiento de los servicios públicos, como ocurre en los países del norte de Europa⁶⁷. De esta manera, una gran parte de la población, que actualmente incumple sus obligaciones con el fisco, dejaría de percibir a las administraciones como un ente maligno cuyo objetivo es sancionar a toda costa, y a través de la propia presión social, se disuadiría a estos contribuyentes de seguir actuando ilícitamente.

Finalmente, cabe recordar que el sector empresarial es un grupo de alto riesgo puesto que es el ámbito donde más dinero se defrauda. Es por ello que en varias ocasiones se ha propuesto implantar la creación de un sello de calidad «*empresa fiscalmente responsable*», para distinguir de forma positiva a las que cumplen con sus obligaciones fiscales.

⁶⁶ Información extraída del informe de María Goenaga Ruiz de Zuazu, colaboradora en la Fundación Alternativas «*Medidas sociales para combatir el fraude fiscal en España*», documento de trabajo 184/2014, página 29.

⁶⁷ Estas conclusiones han sido extraídas del artículo de ÁLVAREZ ARROYO «*Medidas antifraude fiscal: ...cit.*», pp. 7-8.

V. CONCLUSIONES

Llegados a este punto, tras una larga indagación, podemos decir que las cifras del fraude y la evasión fiscal tanto en Europa como en España son alarmantes, y en consecuencia, es necesario adoptar medidas de carácter urgente. Este es un problema que atañe a todos los países del mundo. En todos ellos hay pérdidas millonarias en las arcas públicas del Estado.

Al parecer, la conciencia fiscal en Europa y en España es muy baja puesto que la motivación que hay detrás de este tipo de actos es el beneficio económico a costa de la sociedad de un país e incluso de una comunidad de Estados. Parece ser que la ciudadanía ha olvidado que la finalidad de recaudar impuestos es sufragar los gastos principales de los Estados miembros y garantizar su sostenibilidad: el famoso Estado de Bienestar.

Esta preocupación, como hemos señalado a lo largo del trabajo, es común a todos los países del mundo. Debido a la limitada extensión de este trabajo, nos hemos centrado en la lucha que ha emprendido, por un lado, la Unión Europea y el reflejo que esta tiene en España.

Así pues, he comenzado haciendo un resumen de la política fiscal de la Unión Europea desde 2012 en adelante. Aunque es cierto que esta batalla contra el fraude y la evasión fiscal comenzó hace más tiempo, he elegido este año porque es a partir de esta fecha cuando se comienza a introducir el uso de las nuevas tecnologías como herramientas al servicio de las políticas fiscales.

A continuación he considerado interesante analizar el Plan de Acción elaborado el 2 de diciembre de 2012 por la Comisión, cuyo objetivo era reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal en el territorio de la UE. Dicho Plan recoge un total de 34 propuestas de diversa naturaleza, orientadas a combatir las distintas necesidades existentes en la organización internacional en materia fiscal.

En relación con este Plan de Acción, he procedido a analizar en detalle una de las medidas propuestas: el Código del Contribuyente Europeo. Me ha parecido significativo este Código porque, pese a no tener carácter vinculante, sintetiza muy bien los derechos y obligaciones de las distintas partes involucradas en los sistemas fiscales de cada país: los contribuyentes y las administraciones públicas.

Además este Código del Contribuyente Europeo no hace alusión a ningún Estado en

concreto. Agrupa todas las características y principios comunes de las políticas fiscales de los Estados miembros y fomenta, los que, a juicio de los legisladores de la Comisión, son los más beneficiosos en materia de recaudación tributaria.

Es más, este Código intenta hacer partícipes a todos los Estados miembros de la UE para combatir en la lucha contra estas conductas fiscales, pues considera que la colaboración entre Estados es esencial para mejorar la eficacia de las políticas fiscales implantadas. Para ello, se promulga la cooperación a través del uso de herramientas y recursos informáticos que permiten no solo mejorar las relaciones entre Estados, sino también mejorar las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

El siguiente punto tratado es el Proyecto BEPS, aunque éste no atañe en exclusiva a los Estados miembros de la UE. En cualquier caso, está reflejado en esta investigación, porque, como se viene advirtiendo desde el principio, el fraude y la evasión fiscal acontece en todos los países del mundo, y por tanto, para acabar con estas conductas es necesaria la participación de todos los países afectados.

Este Proyecto aborda el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de las empresas multinacionales a otros territorios, a través de la propuesta de 15 acciones dedicadas a combatir estos hechos. Mediante estas técnicas, las sociedades multinacionales hacen desaparecer beneficios económicos a efectos fiscales o trasladan su obligación tributaria a territorios cuyo tipo impositivo es mucho más débil que el del país de origen, de tal manera que obtienen ventajas fiscales, que de otro modo no se darían.

Debido a la extensión del Proyecto, he analizado la propuesta de elaborar un sistema de intercambio automático de información entre administraciones tributarias de diferentes Estados que es posible gracias a los avances en las TIC'S⁶⁸. Con este sistema se pretende aumentar la cooperación administrativa entre autoridades tributarias a fin de obtener una imagen fiel y real de la situación fiscal de los contribuyentes europeos.

Por último, a modo de dar a conocer las últimas propuestas de la Comisión, hago un breve análisis del paquete de medidas aprobado en 2016, cuyo objetivo es adecuar las Acciones del Plan BEPS a las necesidades de los Estados miembros.

Sin perjuicio de lo expuesto hasta ahora, debemos analizar los problemas derivados

⁶⁸ TICS significa Tecnología de la Información y de la Comunicación.

de estas conductas en España. Para ello, comienzo haciendo un resumen de las consecuencias económicas del fraude y la evasión fiscal en España para concienciar al lector de este problema. A continuación, he analizado el trabajo de ÁLVAREZ ARROYO y he plasmado cuales, a su juicio, serían las medidas europeas más adecuadas en España para combatir estos fenómenos, tras arrojar resultados positivos en sus países de origen.

Sin embargo, las diferencias culturales no permiten aplicar todas ellas en España y, por consiguiente, dejan al descubierto una serie de necesidades en política fiscal que deben ser cubiertas cuanto antes. Junto con la descripción de las mismas, he recogido varias propuestas que podrían solventar estos problemas.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, no debemos olvidar que la batalla contra el fraude y la evasión fiscal acaba de comenzar pese a que se hayan elaborado, hasta la fecha, múltiples acuerdos y convenios entre diferentes países. Como vienen advirtiendo las organizaciones internacionales, mientras quede un solo país que no tenga por objetivo acabar con estas conductas fiscales, y permita el desarrollo de ciertas actividades ilegales en su territorio, no podremos decir que el fraude y la evasión fiscal han desaparecido.

VI. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DOCUMENTALES

ADIMOOLAH, RAWLE «El sistema fiscal español. Las reformas necesarias», en *Un enfoque integral para la prevención y el combate de la evasión tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda junto con el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 147- 156.

ÁLVAREZ ARROYO, FRANCISCO, «Medidas antifraude fiscal: propuestas de diverso calado y aplicación en España de las adoptadas en otros países», *Revista Quincena Fiscal*, nº 15/2016, 2016, pp. 1-12.

ÁLVAREZ BARBEITO, PILAR, «Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal», *Análisis de Gómez – Acebo & Pombo*, Marzo de 2016.

BARCIELA PÉREZ, JOSÉ ANTONIO «Medidas de buena gobernanza fiscal y planificación fiscal agresiva en la UE», *Revista Quincena Fiscal parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor*, nº14/2017

BARCIELA PÉREZ, JOSÉ ANTONIO, «Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo» *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales parte Estudios, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor*, nº 5/2017 2017.

CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, «La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de “tax rulings”, y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016», en *Revista Quincenal Fiscal*, nº 6/2016, 2016, pp. 1-15.

CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», en *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 363, 2013, pp. 5-40.

COWELL, FRANK A., *Engañar al Estado, un análisis económico de la evasión*, Alianza Editorial, Madrid, 1995, pp. 35-47.

CRUZ AMORÓS, MIGUEL, «El intercambio de información y el fraude fiscal», en *Revista de economía*, nº 825, 2005, pp. 173-188.

DE MIGUEL CANUTO, ENRIQUE, «Instrumentos europeos sobre elusión fiscal en la imposición sobre sociedades», *Revista Quincena Fiscal parte Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor*, nº 10/2017, 2017.

DOMÍNGUEZ BARRERO, FÉLIX, *Introducción a la planificación fiscal*, Prensas Universitarias de Zaragoza, Zaragoza, 2015.

EL PARLAMENTO EUROPEO, *Ficha técnica sobre la Unión Europea: La Política Fiscal General*, 2017.

GARCÍA PRATS, F. ALFREDO (dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas junto con el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

KUHLEN, LOTHAR, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2015.

LOPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA «Alcance del deber general de colaboración entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal», *Revista española de derecho Financiero* nº, 173/2017.

MALLADA FERNÁNDEZ, COVADONGA, *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2012.

MARTÍN LÓPEZ, JORGE «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias» *Revista Quincena*, nº 8/2015, 2015,

MARTÍNEZ POZO, ENCARNA «Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. El intercambio automático de información», *Boletín Económico de ICE*, nº 3046, 2013, pp. 3-18.

MISSÉ, ANDREU, «Los Limbos Fiscales Ahogan la UE», en *Alternativas Económicas*, nº 40, 2016, pp. 6-7.

ORDOÑEZ, GUILLERMO L. «Lucha contra la evasión fiscal y la corrupción», *Revista de análisis económico*, Vol. 16, nº 2, 2001, pp. 43-76.

PISTONE, PASQUALE «La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del

Derecho tributario global» *Revista española de Derecho Financiero*, nº 170/2016, 2016.

ROMERO GALLARDO, ALFREDO. «La lucha contra la morosidad y el fraude fiscales en España continúa: el nuevo procedimiento de la agencia tributaria para embargar depósitos bancarios por internet» *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 2/2017.

SANZ, EDUARDO y GARCIMARTÍN ALFÉREZ, CARLOS EUGENIO «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Ekonomiaz*, nº 88, 2015, pp. 98-123.

ZAPATERO GASCO, ALEJANDRO., «La transmisión de datos personales en el seno de la cooperación judicial penal y policial en la Unión Europea», en *La transmisión y la protección de datos en el seno de la UE en la lucha contra el fraude fiscal internacional*, Colomer Hernández y Sabela Oubiña Barbolla (dir.), Aranzadi, Pamplona, 2015, pp. 761 – 799.

ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «El sistema fiscal español. Las reformas necesarias», *Mediterráneo Económico*, nº 25, 2014, pp. 117-145.

OTROS RECURSOS

COMISIÓN EUROPEA, *El Código del Contribuyente Europeo*, aprobado el 24 de noviembre de 2016.

COMISIÓN EUROPEA, *Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*, EDL 2012/365054.

CONTRIBUCIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO EUROPEO, *Combatir el Fraude y la Evasión Fiscal*, 22 de mayo de 2013.

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE LA UNIÓN EUROPEA, , «Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal: El intercambio automático de información», *Boletín Económico de ICE* nº 3046, 2013, pp. 3-17.

VII. ANEXOS

ANEXO I

- Las 34 Medidas del Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal ⁶⁹ –

MEDIDA	DESCRIPCIÓN
<i>Nuevo marco de la cooperación administrativa.</i>	Se pretende sentar las bases para el desarrollo de nuevas herramientas e instrumentos por parte de la Comisión y los Estados miembros, que deberán aplicarse y ejecutarse de forma completa y eficaz, incluyendo un mejor intercambio de información.
<i>Cerrar los resquicios en materia de fiscalidad de ahorro.</i>	Se permitirá que se cierren los resquicios existentes en la misma directiva de ahorro y que, de ese modo, mejore la eficacia de dicho instrumento. Ello ayudará a los Estados miembros a garantizar una mejor y más eficaz fiscalidad de los rendimientos transfronterizos del ahorro.
<i>Proyecto de acuerdo contra el fraude y de cooperación en materia fiscal.</i>	Ello permitirá que la Comisión negocie acuerdos que garanticen que todos los Estados miembros disponen de los mismos instrumentos de lucha contra el fraude y de elevados niveles de transparencia e intercambio de información.
<i>Mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.</i>	Esta propuesta permitirá a la Comisión autorizar muy rápidamente a un Estado miembro a que adopte medidas de excepción de carácter temporal para hacer frente a casos de fraude súbito y masivo que tengan importantes repercusiones financieras.

⁶⁹ Elaboración propia a partir de la información que plasmada en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal y de el resumen anual elaborado por la Asociación Española de Derecho Tributario.

<p><i>Aplicación optativa del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA.</i></p>	<p>La Comisión presentó en 2009 una propuesta relativa a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude. En 2010 aprobaron los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.</p>
<p><i>El Foro de la UE sobre el IVA.</i></p>	<p>Con vistas a mejorar la gobernanza del IVA a escala de la UE, la Comisión ha decidido crear un Foro de la UE sobre el IVA. En dicha plataforma de diálogo los representantes de las empresas grandes, medianas y pequeñas, y las autoridades tributarias pueden intercambiar puntos de vista sobre los aspectos transfronterizos prácticos de la administración del IVA, además de identificar y debatir las mejores prácticas que pudieran contribuir a racionalizar la gestión del sistema del IVA, con el propósito de reducir los costes de cumplimiento, al tiempo que se garantizan los ingresos del IVA.</p>
<p><i>Recomendación relativa a las medidas destinadas a alentar a los terceros Estados a aplicar normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.</i></p>	<p>Con el fin de luchar contra este problema, la Comisión recomienda la adopción por los Estados miembros de una serie de criterios para identificar a los terceros países que no reúnen las normas mínimas de buena gobernanza en materia fiscal y de una «batería» de medidas relativas a terceros países, según si cumplen o no dichas normas o se han comprometido a hacerlo. Estas medidas abarcan la posible inclusión en una lista negra de los territorios que no cumplan las normas, y la renegociación, suspensión o conclusión de los convenios de doble imposición. Para evitar la promoción de los negocios con terceros países incluidos en la lista negra, la Comisión pide a los Estados miembros que adopten acciones complementarias adicionales, si bien respetando plenamente el Derecho de la UE.</p>
<p><i>Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.</i></p>	<p>La Comisión considera que es preciso garantizar que la carga impositiva se comparta equitativamente con arreglo a las opciones de cada uno de los gobiernos. La Comisión recomienda que los Estados miembros actúen conjunta y eficazmente en este ámbito. Se alienta a los Estados miembros a incluir una cláusula en los convenios sobre doble imposición celebrados con otros Estados miembros de la UE y con terceros países para resolver un tipo específico identificado de doble no imposición.</p>

<p><i>Creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal.</i></p>	<p>La Comisión tiene previsto establecer una plataforma de buena gobernanza fiscal compuesta de expertos de los Estados miembros y de representantes de las partes interesadas que la ayude a preparar su informe sobre la aplicación de las dos recomendaciones y en su trabajo sobre la planificación fiscal agresiva y la buena gobernanza en materia fiscal.</p>
<p><i>Mejoras en el ámbito de las prácticas perjudiciales en materia de fiscalidad de las empresas y ámbitos afines.</i></p>	<p>La Comisión pide a los Estados miembros que estudien medidas para mejorar la eficacia en el logro de los objetivos originales del Código. El Grupo del Código de Conducta también examina actualmente la cuestión de las incoherencias respecto de las que son necesarias soluciones rápidas. Debe también intensificarse el trabajo respecto de los regímenes fiscales especiales aplicables a los expatriados y a las personas ricas, que son perjudiciales para el buen funcionamiento del mercado interior y reducen la recaudación fiscal global.</p>
<p><i>Portal NIF en EUROPA.</i></p>	<p>Gracias al Portal NIF se pueden consultar muestras de documentos oficiales de identidad que contienen los correspondientes números nacionales de identificación fiscal (NIF). Por tanto, permite que cualquier tercero, y, en particular, las instituciones financieras, identifiquen y registren más rápida, sencilla y correctamente los NIF en las relaciones transfronterizas.</p>
<p><i>Formularios normalizados para el intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad.</i></p>	<p>La Directiva 2011/16/UE, adoptada el 15 de febrero de 2011, prevé la adopción de modelos de formularios para el intercambio de información previa solicitud, así como para el intercambio espontáneo de información, notificación e información de retorno. Para mejorar la Directiva, la Comisión ha adoptado un Reglamento de ejecución en el que se establecen dichos formularios normalizados.</p>
<p><i>Creación de un impuesto para el alcohol completa o parcialmente desnaturalizado</i></p>	<p>Su objetivo principal es reducir las posibilidades de fraude. También se pretende simplificar y armonizar las cargas administrativas que recaen sobre los movimientos lícitos, reducir los costes de fabricación y mejorar el acceso de los productores de alcohol desnaturalizado al mercado.</p>

<p><i>Revisión de la Directiva europea sobre sociedades matrices y filiales (2011/96/UE).</i></p>	<p>Una serie de debates exhaustivos con los Estados miembros ha puesto de relieve que, en un caso específico, sin una modificación legislativa de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales no puede lograrse una solución consensuada. El objetivo será garantizar que la aplicación de la Directiva no impida involuntariamente llevar a cabo una acción eficaz contra la doble no imposición en el ámbito de las estructuras de préstamos híbridos.</p>
<p><i>Revisión de las disposiciones contra las prácticas abusivas en la legislación de la UE.</i></p>	<p>La Comisión también revisará las disposiciones contra las prácticas abusivas de las Directivas sobre intereses y cánones, sobre fusiones, y sobre sociedades matrices y filiales, con vistas a aplicar los principios que subyacen a su recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.</p>
<p><i>Promover la norma de intercambio automático de información en foros internacionales y las herramientas informáticas de la UE.</i></p>	<p>La Comisión continuará promoviendo enérgicamente el intercambio automático de información como la futura norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal. También es esencial que las herramientas informáticas de la UE desarrolladas por la Comisión con los Estados miembros se promuevan en los foros internacionales, y, en particular, en el marco de la OCDE, para conseguir que se apliquen estas herramientas lo más ampliamente posible y evitar la duplicación de esfuerzos.</p>
<p><i>Código del Contribuyente Europeo.</i></p>	<p>A fin de incrementar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la Comisión recopilará las buenas prácticas administrativas en los Estados miembros para elaborar un código de los contribuyentes sobre las mejores prácticas para reforzar la cooperación, la fiabilidad y la confianza entre las administraciones fiscales y los contribuyentes, para garantizar una mayor transparencia sobre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y fomentar un enfoque basado en el servicio.</p>
<p><i>Cooperación forzada con otras instancias encargadas de hacer cumplir la ley.</i></p>	<p>En aras de la eficacia de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales y la delincuencia relacionada con la fiscalidad, es fundamental la cooperación entre las distintas instancias. Europol puede desempeñar un papel importante a la hora de mejorar el intercambio de información, contribuyendo a la identificación y al desmantelamiento de las redes o grupos delictivos.</p>

<p><i>Promover el uso de inspecciones simultáneas y la presencia de funcionarios extranjeros en las auditorías.</i></p>	<p>A corto plazo, para facilitar las auditorías fiscales y preparar el camino de futuras auditorías conjuntas, es fundamental que los Estados miembros permitan el mayor uso posible de las disposiciones jurídicas existentes para organizar inspecciones simultáneas y facilitar la presencia de funcionarios extranjeros en las oficinas de las administraciones tributarias y durante las investigaciones administrativas.</p>
<p><i>Obtener una autorización del Consejo para iniciar negociaciones con terceros países con el fin de alcanzar acuerdos bilaterales sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA.</i></p>	<p>Por lo tanto, la Comisión considera que es absolutamente necesaria una autorización de ese tipo para negociar acuerdos bilaterales con terceros países, a fin de establecer un marco eficaz y vinculante para la cooperación administrativa en el ámbito del IVA.</p>
<p><i>Desarrollar un formato informatizado para el intercambio automático de información.</i></p>	<p>La Comisión está desarrollando nuevos formatos de intercambio automático de información sobre los rendimientos del trabajo dependiente, los honorarios de director, los productos de seguro de vida, las pensiones, y la propiedad de bienes inmuebles y los rendimientos inmobiliarios, en aplicación de la Directiva 2011/16/UE.</p>
<p><i>Uso de un número de identificación fiscal de la UE (NIF).</i></p>	<p>La creación de un NIF de la UE podría constituir la mejor solución para superar las dificultades a que se enfrentan actualmente los Estados miembros a la hora de identificar correctamente a todos los contribuyentes (ya sean personas físicas o no) que realizan operaciones transfronterizas. Debe analizarse más a fondo si podría tratarse de un número único de la UE o bien del añadido de un identificador de la UE a los NIF nacionales existentes, al igual que deben estudiarse los vínculos con los demás sistemas de identificación y de registro de la UE.</p>
<p><i>Racionalizar las herramientas informáticas.</i></p>	<p>La Comisión está poniendo en marcha un proceso para racionalizar las herramientas informáticas en toda Europa con vistas a garantizar unos sistemas más eficaces y rentables. Se atenderá sobre todo a las posibilidades de elaborar una solución informática central para las herramientas electrónicas con el fin de apoyar la cooperación administrativa.</p>

<p><i>Directrices para la trazabilidad de los flujos monetarios.</i></p>	<p>Teniendo en cuenta la experiencia en este ámbito de algunos Estados miembros y de las Unidades de Información Financiera (UIF) ya existentes, la Comisión desarrollará una metodología común y directrices para mejorar el acceso por parte de las administraciones tributarias a la información sobre los flujos monetarios.</p>
<p><i>Mejorar las técnicas de gestión de riesgos y, en particular, la gestión del riesgo de incumplimiento de las obligaciones.</i></p>	<p>El principal objetivo del plan estratégico es garantizar que todos los Estados miembros alcancen un nivel más elevado de cumplimiento por parte de los contribuyentes, para que el tratamiento de los riesgos transfronterizos y la lucha contra el fraude sean más fáciles, y para estimular y mejorar la cooperación entre los Estados miembros. Para que la aplicación del plan estratégico tenga éxito, será necesario obtener un compromiso de todos los Estados miembros.</p>
<p><i>Ampliar Eurofisc a los impuestos directos.</i></p>	<p>Eurofisc prevé un intercambio rápido de información sobre casos de fraude en el ámbito del IVA. Este sistema relativamente nuevo podría ampliarse para desempeñar una función similar en el ámbito de la fiscalidad directa, en particular con el fin de detectar y difundir rápidamente información sobre mecanismos y tendencias de fraude recurrente y de planificación fiscal agresiva.</p>
<p><i>Crear un sistema de ventanilla única en todos los EM.</i></p>	<p>Deben establecerse ventanillas únicas en cada Estado miembro para proporcionar todo tipo de información fiscal a los contribuyentes, incluidos los no residentes, lo que facilitará las operaciones transfronterizas al eliminar los obstáculos fiscales y, por consiguiente, garantizará el mejor cumplimiento de las normas tributarias.</p>
<p><i>Desarrollar incentivos</i></p>	<p>La Comisión examinará la posibilidad de crear incentivos, mediante la promoción, gracias a metodologías y directrices comunes, de programas voluntarios de comunicación, corrección de errores en línea por parte de los contribuyentes y la mejora de las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.</p>
<p><i>Crear un portal web sobre fiscalidad.</i></p>	<p>La Comisión mejorará y, en la medida de lo posible, ampliará el portal web «Impuestos en EUROPA» para mejorar el acceso a información fiscal fiable en situaciones transfronterizas. El objetivo es abrir el portal web a los Estados miembros que quieran publicar otra información.</p>

<p><i>Proponer una armonización de las sanciones administrativas y penales.</i></p>	<p>La Comisión estudiará la oportunidad y la viabilidad de armonizar la definición de determinados tipos de delitos fiscales, incluidas las sanciones administrativas y penales, para todo tipo de impuestos. La Comisión ha propuesto recientemente normas de Derecho penal para reforzar la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la UE, y considera que es preciso ahondar en esta cuestión en el contexto de una reflexión más amplia sobre el establecimiento de una política penal de la UE.</p>
<p><i>Elaborar un documento normalizado de auditoría fiscal de la UE.</i></p>	<p>La utilización de un documento normalizado de auditoría fiscal de la UE (SAF-T), en consonancia con los ya vigentes o en fase de desarrollo en determinados Estados miembros, permitiría facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y facilitar las auditorías fiscales.</p>
<p><i>Metodología para auditorías conjuntas por parte de equipos especializados de auditores con la formación adecuada.</i></p>	<p>Esta cuestión debería revisarse una vez que se haya adquirido más experiencia con el uso de los instrumentos jurídicos vigentes, tales como las auditorías simultáneas. Sobre esta base, podrían desarrollarse una metodología y directrices sobre auditorías conjuntas.</p>
<p><i>Desarrollar el acceso directo mutuo a las bases de datos nacionales</i></p>	<p>Dadas las disposiciones vigentes en el ámbito del IVA en relación con el sistema VIES, la Comisión analizará la viabilidad de facilitar el acceso directo a las bases de datos nacionales en el ámbito de los impuestos directos.</p>
<p><i>Elaborar un instrumento jurídico único para la cooperación administrativa en relación con todos los impuestos.</i></p>	<p>La Comisión estudiará la viabilidad, desde los puntos de vista jurídico y práctico, de disponer de un solo instrumento jurídico en materia de cooperación administrativa para todos los impuestos, en lugar de cuatro distintos, como existen actualmente.</p>

ANEXO II

- Las Acciones del Plan BEPS ⁷⁰ -

ACCIÓN	NOMBRE	DESCRIPCIÓN
ACCIÓN 1	<i>Abordar los retos de la economía digital para la imposición</i>	Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital para la aplicación de las actuales normas de fiscalidad internacional y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades. Los temas a examinar incluyen, la capacidad de una compañía para tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un «nexo» bajo las normas internacionales actuales.
ACCIÓN 2	<i>Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos</i>	Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas para neutralizar el efecto de los mecanismos y entidades híbridas. Dos de las medidas propuestas son: (i) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilizan mecanismos y entidades híbridas para obtener indebidamente ventajas derivadas de los tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o el no reconocimiento de los pagos que sean deducibles para el pagador;
ACCIÓN 3	<i>Refuerzo de la normativa sobre CFC</i>	Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las compañías foráneas controladas.

⁷⁰ Toda la información ha sido extraída del Plan BEPS

<p>ACCIÓN 4</p>	<p><i>Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros</i></p>	<p>Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de los gastos por intereses, por ejemplo, mediante el uso de la deuda con entidades vinculadas y de terceros para lograr la deducción de intereses excesivos o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos, y otros pagos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses.</p>
<p>ACCIÓN 5</p>	<p><i>Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.</i></p>	<p>Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas dando prioridad a la mejora de la transparencia, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y para que exijan una actividad sustancial para cualquier régimen preferencial. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.</p>
<p>ACCIÓN 6</p>	<p><i>Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales</i></p>	<p>Desarrollar disposiciones y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no tienen por objeto facilitar la generación de doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país.</p>

<p>ACCIÓN 7</p>	<p><i>Impedir la elusión artificial de la condición de EP</i></p>	<p>Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificial del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones para actividades específicas.</p>
<p>ACCIÓN 8</p>	<p><i>Asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/ intangibles.</i></p>	<p>Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros del grupo. Esto implicará adoptar medidas como: la adopción de una definición amplia y claramente delineada de intangibles; asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con la creación de valor, etc.</p>
<p>ACCIÓN 9</p>	<p><i>Asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/riesgos y capital</i></p>	<p>Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital.</p>
<p>ACCIÓN 10</p>	<p><i>Asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/otras transacciones de alto riesgo</i></p>	<p>Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que raramente ocurrirían, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para clarificar las circunstancias en las que se puede recalificar transacciones, etc.</p>
<p>ACCION 11</p>	<p><i>Evaluación y seguimiento de BEPS</i></p>	<p>Desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud e impacto</p>

		<p>económico de la erosión de la base imponible y del traslado de beneficios y garantizar que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a BEPS de forma permanente.</p>
ACCIÓN 12	<p><i>Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.</i></p>	<p>Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para los esquemas de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.</p>
ACCIÓN 13:	<p><i>Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia</i></p>	<p>Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países de acuerdo con un modelo común.</p>

<p>ACCIÓN 14</p>	<p><i>Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias</i></p>	<p>Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje puede resultar denegado en algunos casos.</p>
<p>ACCIÓN 15</p>	<p><i>Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.</i></p>	<p>Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y de enmienda de los convenios fiscales bilaterales.</p>

