

# Trabajo Fin de Grado

Evolución y prospectiva de las medidas contra el fraude y la evasión fiscal

Evolution and prospects of measures against fraud and tax evasion

Autor:

**Teresa Miravete Bernal**

Director:

**María Cristina Bueno Maluenda**

## ÍNDICE

<b>LISTADO DE ABREVIATURAS.....</b>	<b>3</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>5</b>
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO.....	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS .....	6
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	6
<b>II. EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL.....</b>	<b>8</b>
1. FRAUDE FISCAL .....	8
2. LA EVASIÓN FISCAL Y EL PROBLEMA DE LOS PARAÍDOS FISCALES ..	10
<b>III. LAS MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EN ESPAÑA .....</b>	<b>13</b>
1. ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DE LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, DE MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA LA INTENSIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE.....	13
2. ¿QUÉ AVANCES SUPUSO LA LEY 7/2012?.....	15
2.1 Novedades introducidas en la LGT .....	16
2.2 Novedades introducidas en la LIRPF .....	19
2.3 Novedades introducidas en la LIS .....	20
2.4 Novedades introducidas en la LIVA .....	21
2.5 Otras novedades.....	22
3. PROSPECTIVA DE LA NORMATIVA EN MATERIA DE PREVENCIÓN CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL .....	23
<b>IV. MEDIDAS DE PREVENCIÓN CONTRA EL FRAUDE Y EVASIÓN FISCAL.....</b>	<b>25</b>
1. MEDIDAS DE CONTROL DEL FRAUDE FISCAL EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	25
2. CÓMO COMBATIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL SEGÚN LA UE.	28
3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN BUSCA DE COMBARTIR EL FRAUDE FISCAL .....	30
<b>V. CONCLUSIONES.....</b>	<b>35</b>
<b>VI. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>37</b>

## LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AII	Acuerdo de Intercambio de Información
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio de Doble Imposición
CP	Código Penal
G-20	Grupo de 19 países, más la Unión Europea, donde se reúnen jefes de Estado, gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas.
IEF	Instituto de Estudios Financieros
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OLAF	Oficina Europea de Lucha contra el Fraude
ONU	Organización de las Naciones Unidas

RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	Unión Europea

# I. INTRODUCCIÓN

## 1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO

El objeto principal de este trabajo es reflejar la evolución que han experimentado las medidas contra el fraude y la evasión fiscal en la legislación española, así como las medidas de prevención que ha adoptado la Unión Europea al respecto.

En un primer momento analizo qué es el fraude fiscal y qué considera la legislación española fraude y evasión fiscal, haciendo las consideraciones necesarias sobre si son términos sinónimos.

En este trabajo lo que pretendo, una vez aclarados los términos de fraude y evasión fiscal, es estudiar la evolución de la normativa española de lucha contra el fraude fiscal, centrándome en la Ley 7/2012, debido a sus numerosas reformas de artículos de otras leyes elementales para poder solventar el problema del fraude y la evasión fiscal, como son la Ley del IVA, la Ley del IS y la Ley del IRPF, o la LGT, entre otras muchas. Una vez observado las novedades que ha introducido en otras leyes, valoro si ha resultado efectiva, haciendo un repaso a la prospectiva normativa en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Finalmente, hago mención a las distintas disposiciones posibles de prevención contra el fraude y la evasión fiscal, haciendo referencia a las medidas proporcionadas tanto por la Agencia Tributaria española, como por la Unión Europea.

Además, enlazado con las medidas propuestas por la Unión Europea, abordo el tema del intercambio de información entre distintos países con el fin de evitar el fraude fiscal, puesto que considero fundamental la cooperación entre Estados para poder disminuir el fraude y la evasión fiscal.

En lo relativo a la conclusión, analizo el trabajo haciendo las observaciones oportunas a cada apartado, deliberando sobre la efectividad de las medidas de prevención contra el fraude fiscal.

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

Al estudiar en el Grado de Derecho la asignatura de Derecho Financiero y Tributario I y II, me ha interesado el sistema tributario en España y cómo las medidas relacionadas con este sistema influyen en la sociedad española, siendo una de las razones por las cuales he estimado realizar un trabajo sobre esta materia. Por consiguiente, me ha permitido profundizar en concreto sobre las medidas para combatir el fraude y la evasión fiscal para intentar conseguir así que se tribute legalmente en España.

Otra de las razones es debido a mi gran interés en la actualidad fiscal del Estado español, ya que, en los últimos años, he podido observar tanto en la prensa como en las noticias de televisión, multitud de casos relevantes sobre el fraude fiscal y la evasión de capital. Considero que es un tema de actualidad y que es imprescindible concienciar a la sociedad española para combatir el fraude y la evasión fiscal que existe en el país.

Además, me resulta de gran interés la cantidad de paraísos fiscales que existen y facilitan la evasión y el fraude tanto en España como en otros países próximos. Por este motivo en el trabajo expongo la opinión de la Unión Europea al respecto.

Del mismo modo, en la elección del tema a tratar considero de interés las posibles medidas de prevención contra la defraudación fiscal que toman tanto España, como la Unión Europea, puesto que para solventar el problema actual del fraude y la evasión fiscal es de gran relevancia, no solo adoptar medidas para prevenir el fraude, sino también establecer medidas de castigo para evitarlo.

## 3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

En cuanto a la metodología seguida en el desarrollo del trabajo, lo he enfocado más en una indagación doctrinal que jurisprudencial, ya que mi estudio se basa en un conjunto de ideas o principios básicos de la materia a la que hago referencia, así como de argumentaciones de algunos autores sobre la evolución de las medidas contra el fraude y la evasión fiscal.

Asimismo, sigo una dinámica elocuente, ya que comienzo hablando del significado de mi trabajo, respondiendo a preguntas como: ¿a qué consideramos fraude y evasión fiscal?, continúo estudiando las medidas contra el fraude fiscal en la legislación española y las posibles medidas que pueden prevenir la defraudación, concluyendo finalmente con mi opinión sobre el estudio realizado.

En el transcurso de este trabajo, utilizo doctrina de varios libros en los cuales diferentes autores enlazan ideas, sobre las cuales opino. Del mismo modo, analizo las argumentaciones de la Agencia Tributaria española y de la Unión Europea sobre las medidas a tener en cuenta.

Además, este trabajo trata numerosas leyes, en especial la Ley 7/2012, por consiguiente, también podría considerarse que la metodología empleada en el desarrollo del trabajo es legal al mismo modo que doctrinal. Así, se expondrán las modificaciones que ha supuesto en otras leyes, así como la introducción de nuevos artículos o disposiciones que han facilitado el desarrollo y la mejora de las medidas contra el fraude fiscal.

## II. EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL

### 1. FRAUDE FISCAL

En primer lugar, acudiendo a la RAE, en su diccionario de la lengua española, la palabra «fraude» tiene varios significados, de los cuales voy a hacer mención a dos de ellos:

- Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros.
- Delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de contratos públicos, o de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos.

En sentido estricto, se entiende por fraude cualquier conducta contraria a la ley que causa un perjuicio a la Hacienda Pública, ya sea evitando el pago de tributos, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales sin derecho a ello, tal y como lo acredita el artículo 305 del Código Penal –en adelante CP- tipificando estas conductas como delito contra la Hacienda Pública. En efecto, resultarían fraude fiscal tanto las conductas elusivas, como las evasivas<sup>1</sup>.

En lo referido a la elusión fiscal, alude a las conductas en las que se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible ya que, a pesar de no ocultar el hecho realizado, este se convierte en un acto o negocio jurídico falso con la finalidad de eludir la obligación fiscal<sup>2</sup>. Esta elusión fiscal es lo que la Ley General Tributaria –en adelante LGT- considera un conflicto de aplicación de la norma tributaria, en términos generales, fraude de ley. En estas situaciones, la LGT refleja en su artículo 15 que la Administración tributaria aplica la norma que se ha tratado de eludir para solventar esta conducta fraudulenta.

En cuanto a la evasión fiscal, se trata de ocultar la realización del hecho imponible, o su verdadera dimensión económica a la Hacienda Pública<sup>3</sup>. Esta conducta se tipifica como un delito fiscal, en el artículo 305 CP, castigándolo con una multa o con una pena de privación de libertad, en virtud de la cantidad defraudada.

---

<sup>1</sup> MARTINÓN QUINTERO, R., «Fraude fiscal» en *Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 2, 2012, pp. 170-175.

<sup>2</sup> MARTINÓN QUINTERO, R., «Fraude...», *cit.*, pp. 170-175.

<sup>3</sup> MARTINÓN QUINTERO, R., «Fraude...», *cit.*, pp. 170-175.



No obstante, sobre la base de las consideraciones anteriores, existe una posibilidad de evitar pagar impuestos sin que se considere delito o infracción fiscal. La mayor parte de la doctrina, como SANTOLAYA<sup>4</sup>, argumenta que esta posibilidad existe cuando un ciudadano realiza una conducta diferente del hecho imponible, aunque obtenga resultados similares. Esta alternativa al fraude fiscal es una forma de bordear la norma, evitando que se califique como delito, cuya denominación es comúnmente conocida como economía de opción.

La economía de opción, consiste en que el contribuyente adopte en el ámbito tributario la fórmula más onerosa entre las diversas formas jurídicas aplicables. Este concepto, sinónimo de la planificación fiscal, busca una alternativa para reducir el importe del impuesto que corresponde pagar al sujeto pasivo, lo cual está permitido legalmente, siempre y cuando la conducta no obtenga resultados o fines distintos de aquellos previstos originalmente por la ley para esa fórmula utilizada<sup>5</sup>.

Resulta oportuno destacar la opinión de SANTOLAYA, quien, coincidiendo con la doctrina española, argumenta que es preciso matizar si la conducta del contribuyente a la hora de determinar su economía de opción es abusiva o no. En este mismo sentido, el autor trata de expresar que esta distinción de abusividad en la conducta es lo que conlleva a tipificarla como fraude o como legalmente permitida. Asimismo, plasma la idea de que, para considerar una conducta abusiva, debe ser realizada al mismo tiempo que se denota que existe riesgo fiscal, ya que solo así podrá ser perseguida. Por consiguiente, toda aquella conducta que se realice anterior a la existencia de un riesgo fiscal, quedaría «impune»<sup>6</sup> puesto que serían meras suposiciones, y las intenciones no son castigadas si no se llevan a cabo.

En este orden de ideas, se deduce de los anteriores planteamientos que el significado del fraude nunca varía, sino que son las conductas las que pueden ser interpretadas de distintas maneras.

---

<sup>4</sup> SANTOLAYA BLAY, M., *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, CISS, Valencia, 2010, p.31.

<sup>5</sup> Consultado el día 2 de mayo: <http://www.encyclopediafinanciera.com/diccionario/economia-de-opcion.html>

<sup>6</sup> SANTOLAYA BLAY, M., *El fraude fiscal...*, *cit.*, p. 31-33.

Por este motivo considero que una conducta será fraudulenta o no dependiendo de numerosos factores, como el riesgo fiscal en relación con la intención de defraudar, la elusión del pago de impuestos, o la ocultación del hecho imponible realizado. Estas conductas, anteriormente mencionadas, sean o no fraudulentas, no producen un cambio en el significado de fraude fiscal, puesto que seguirá considerándose como tal cualquier conducta que evite la obligación de pagar tributos en perjuicio del Estado. Por consiguiente, el fraude fiscal estará siempre relacionando con las acciones u omisiones que realicen los sujetos pasivos, las cuales podrán ser tipificadas como conductas fraudulentas o como conductas legalmente permitidas.

## 2. LA EVASIÓN FISCAL Y EL PROBLEMA DE LOS PARAÍOS FISCALES

Haciendo referencia al concepto de evasión fiscal, este no puede desprenderse del fraude, ya que la conducta de evadir la obligación de tributar, es una conducta fraudulenta. La evasión fiscal supone que el sujeto pasivo realiza el hecho imponible, pero oculta esta realización o su verdadera dimensión económica a la Hacienda Pública<sup>7</sup>. No deja de ser un procedimiento tipificado como fraude, siendo frecuente ocultar o esconder ingresos o determinados bienes, con la intención de pagar menos impuestos o simplemente no pagarlos.

A raíz de la observación anterior, cabe destacar el artículo 305 del CP, el cual tipifica el delito fiscal como la conducta que intente defraudar a la Hacienda Pública eludiendo la obligación de pagar tributos. De este artículo se pueden extraer dos conclusiones relevantes: la dimensión jurisdiccional a la que hace referencia y la cantidad defraudada necesaria para que sea castigada con una pena de prisión o con una infracción administrativa.

En lo relativo a la dimensión jurisdiccional, se puede observar cómo el artículo 305 del CP incluye el ámbito internacional del mismo modo que el ámbito interregional. El artículo expresa que se considerará una conducta fraudulenta cuando se eluda el pago de tributos, ya sea el fraude contra la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local.

---

<sup>7</sup> MARTINÓN QUINTERO, R., «Fraude...», *cit.*, pp. 170-175.

Por consiguiente, cabe destacar la dimensión que ocupa el delito de fraude fiscal en España, ya que es perseguido en cualquier territorio del país.

Al mismo tiempo, el artículo 305 CP señala que la cuantía de la cuota defraudada, del importe no ingresado de las retenciones o el ingreso a cuenta o de las devoluciones o beneficios indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros. Es decir, que hace una diferenciación entre las cantidades defraudadas para considerarlas delito fiscal o no. Si excede de 120.000 euros, será castigado con una pena de prisión y con una multa.

Una vez analizado el concepto de evasión fiscal, considero de especial relevancia mencionar las posibles consecuencias que ha conllevado este fraude fiscal, comenzando por la latente competencia fiscal que existe entre los Estados por la captación de riqueza mediante la utilización inadecuada de sus sistemas. Dicho de otro modo, los Estados se dedican a reducir los impuestos dejándolos más bajos de lo normal, o incluso haciéndolos inexistentes, para incitar las inversiones económicas en estos.

Adicionalmente, algunos de estos Estados mencionados que compiten con el propósito de estimular las inversiones económicas debido a su reducción de impuestos, son denominados paraísos fiscales. Estos son Estados que ofrecen un nivel de tributación muy reducido o incluso, en algunos casos, inexistente, y se resisten a facilitar información de las operaciones económicas llevadas en dicho Estado. Esto comporta que las inversiones económicas se realicen en los Estados considerados paraísos fiscales, ya que a los contribuyentes no les supone un esfuerzo económico en lo que conlleva a la tributación de impuestos, y hace que la inversión se deslocalice de su Estado de origen<sup>8</sup>.

Actualmente, para determinar si una jurisdicción es considerada paraíso fiscal para España, nuestra Agencia Tributaria ha considerado, en el RD 1080/1991 que tienen dicha consideración 48 Estados, algunos de ellos en el seno de la Unión Europea<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> MARTÍN LÓPEZ, J. «Competencia fiscal prejudicial...», *cit.*, p. 347.

<sup>9</sup>Fuente: AEAT. Fecha de consulta: 22/4/2017.

[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Lista\\_paraisos\\_fiscales\\_DGT.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraisos_fiscales_DGT.pdf)

No obstante, este RD de 1991 fue modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, con el fin de posibilitar a los territorios que se incluían en esa enumeración, una salida de la misma. Esta posibilidad se añadía en el artículo segundo del RD 1080/1991, de 5 de julio, en el que expresa que podrán dejar de tener la consideración de paraísos fiscales los países o territorios que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. Por consiguiente, en los Estados que tienen consideración de paraíso fiscal según el RD de 1991, que hayan firmado un acuerdo específico de intercambio de información o similares en los que quede constancia de dicho compromiso, dejarán de considerarse paraísos fiscales.

En este preciso instante, los Estados que han dejado de ser considerados paraísos fiscales son los siguientes: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur<sup>10</sup>. Ello significa que han firmado un acuerdo que requiera el intercambio de información entre ese estado y España o un convenio de doble imposición, facilitando así la cooperación entre los Estados que pretenden evitar el fraude y la evasión fiscal.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, observo que el concepto de evasión fiscal es una mera huida de la obligación de pagar impuestos, la cual no deja de ser fraude al mismo tiempo. Además, considero que la evasión fiscal es provocada por los Estados denominados paraísos fiscales, los cuales, ofrecen unas condiciones tributarias mucho más llamativas y beneficiosas para el contribuyente, sin ser necesaria la tributación o siendo mínima en comparación con el Estado de origen, en este caso, España. No obstante, se está trabajando en las medidas que eviten la evasión fiscal, y por ende el problema de los paraísos fiscales, las cuales analizaré más adelante.

---

<sup>10</sup> Lista de Estados considerados paraísos fiscales, según la Agencia Tributaria Española, consultada el 22/4/2017.  
[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Lista\\_paraisos\\_fiscales\\_DGT.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraisos_fiscales_DGT.pdf)

### III. LAS MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EN ESPAÑA

#### 1. ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DE LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, DE MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA LA INTENSIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE.

En este orden de ideas, el fraude fiscal adquiere en España cifras mucho mayores a las de los Estados que nos rodean<sup>11</sup>, y por ello se han demandado en los últimos años numerosas medidas efectivas contra el fraude fiscal. A pesar de que se hayan aprobado varias, ninguna resultaba ser efectiva<sup>12</sup>, puesto que para que una resolución pueda ser efectiva es necesario que se cumplan dos requisitos<sup>13</sup>: que haya un convencimiento de que existe un problema, y que las medidas para resolverlo sean las adecuadas.

En efecto, en España hubo más de 500 medidas contra el fraude fiscal, las cuales la Administración Tributaria había considerado efectivas. Sin embargo, nada más lejos de la realidad, puesto que la Agencia Tributaria española elaboró numerosos documentos de planificación estratégica, un Plan de Prevención del Fraude que incluía 351 medidas en 2005, así como la actualización del mismo en 2008 que incluía más de 100 medidas adicionales<sup>14</sup>. Además, se aprobó la Ley de medidas para la prevención del fraude en el año 2006<sup>15</sup>, la cual introdujo novedades para el ordenamiento tributario. En definitiva, se implantaron más de 500 medidas de prevención contra el fraude fiscal, no contra la lucha del mismo, y puede que resida ahí el problema de la ineficacia de las medidas que se elaboraron anteriores a la Ley 7/2012.

---

<sup>11</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente de la lucha contra el fraude fiscal en España» en *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, p. 31.

<sup>12</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente...», *cit.*, p. 32.

<sup>13</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente...», *cit.*, p. 33.

<sup>14</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente...», *cit.*, p. 35.

<sup>15</sup> Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, no es una norma aislada, sino que resultó ser una reforma tributaria, la cual se intentaba llevar a cabo desde finales de 2011<sup>16</sup>. El gran objetivo que perseguía esta Ley 7/2012 era poder impactar contra el fraude fiscal, y así perfeccionar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario.

Asimismo, la Ley 7/2012 establece unas medidas dirigidas a mejorar la legislación española para ayudar a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, tal y como lo establece la exposición de motivos de la misma<sup>17</sup>. La exposición argumenta la realidad social y económica en un estado de crisis que propicia con mayor profundidad el fraude fiscal y la necesidad de esta Ley para poder solventar este problema.

En este propósito, cabe destacar las siguientes medidas novedosas que introdujo<sup>18</sup>: medidas para combatir fraudes concretos, como el supuesto de las facturas falsas en el régimen de módulos, medidas para evitar el fraude en la fase de recaudación, medidas de carácter preventivo, medidas de carácter sancionador, medidas contra el fraude en el Impuesto de Valor Añadido, por operaciones con inmuebles y en situaciones en las que se haya producido una declaración de concurso, y medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la Ley 7/2012 sirvió para complementar otras leyes que fueron redactadas con anterioridad a la misma<sup>19</sup>. Cabe señalar las dos más trascendentes: el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, y el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de junio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y el fomento de la competitividad.

---

<sup>16</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Introducción» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, p. 22.

<sup>17</sup> ORENA DOMÍNGUEZ, A., «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», en *Quincena fiscal*, nº 3, 2014, pp. 101.

<sup>18</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente...», *cit.*, pp. 55-56.

<sup>19</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Visión panorámica de la reforma introducida por la ley 7/2012» en *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, pp. 81-82.

En consecuencia, las previsiones en materia de prevención contra el fraude y la evasión fiscal, parecían óptimas en el año que entró en vigor la Ley 7/2012, acompañado de normativa complementaria. No obstante, en un plano jurídico, cabe agregar un juicio no del todo favorable de las normas aprobadas. A pesar de ser una ley que se ha analizado y estudiado con bastante más precisión que cualquiera anterior, y que además ha introducido numerosas novedades que antes no habían sido siquiera contempladas, resulta ser insuficiente. Tal y como expresa TEJERIZO, ello se debe a que, aunque se definía como una auténtica reforma tributaria, había algunos aspectos que resultaron quedarse al margen de la misma: la aprobación de una Ley reguladora de la AEAT, la fijación de la composición y competencias de los órganos de la AEAT a través de una norma con rango suficiente, y la revisión profunda de los beneficios tributarios de toda índole que terminan por vaciar el contenido de algunos tributos<sup>20</sup>.

Por consiguiente, la Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, resultó de gran novedad en el año 2012, puesto que afectó a numerosas leyes como la Ley General Tributaria, la Ley General Presupuestaria, Ley del IRPF, Ley del IS, Ley del IVA, Ley del Mercado de Valores, etc., con la finalidad de luchar contra el fraude fiscal, ya que lo que intenta con las modificaciones de estas leyes es combatir las posibles situaciones que pueden facilitar o incitar a cometer conductas fraudulentas.

Sin embargo, más adelante, analizando los avances que supuso la referida Ley 7/2012, se podrá observar, cómo, a pesar de que esta ley fuera innovadora, es insuficiente, siendo necesario adoptar otras medidas, porque actualmente seguimos sin poder solventar el problema del fraude y la evasión fiscal.

## 2. ¿QUÉ AVANCES SUPUSO LA LEY 7/2012?

La Ley 7/2012 supone unas novedades tributarias importantes de modificación de la normativa presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

---

<sup>20</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Introducción», *cit.*, p. 65-66.

Del mismo modo, la Ley 7/2012 al introducir las novedades tributarias supuso una reforma tributaria, que afectó a numerosas leyes, las cuales incluyeron dichas novedades en sus artículos. A continuación, procedo a analizar las distintas leyes que modificó la Ley 7/2012, destacando los avances más significativos y los propósitos de estos.

## 2.1 Novedades introducidas en la LGT

En la Ley General Tributaria es donde más incide la Ley 7/2012, puesto que es en la que más modificaciones se realizaron.

En primer lugar, hubo novedades en la materia de sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad jurídica, puesto que se incrementó el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite su responsabilidad (art. 40.1, 3 y 5 LGT), ampliando el límite de las percepciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución para que minoren el patrimonio social del que debe responder, así como la novedad de la responsabilidad que podrá aplicárseles para supuestos de ocultación o transmisión de bienes o derechos al pago con la finalidad de impedir la actuación de la AEAT (art. 42.2.a) LGT)<sup>21</sup>.

La modificación de los criterios de la determinación de la cuota de liquidación a efectos de su utilización como límite exigible al sucesor se introdujo con el objeto de evitar que mediante la falsificación de los estados contables pudiera eludirse el régimen sucesorio<sup>22</sup>. Además, se incluye toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran condición de sucesoras y beneficiarias, con el fin de dar cobertura a la sucesión de entidades con personalidad jurídica pública, aunque también se aplicará a todos los casos de disolución sin liquidación, incluidos los de personas jurídico-privadas, puesto que «lo opuesto a mercantil no es público, sino no mercantil»<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup>MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012», en *Quincena fiscal*, nº 1-2, 2013, p. 23.

<sup>22</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Sucesores de personas jurídicas y otros entes» en *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, p. 156.

<sup>23</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Sucesores de persona...», *cit.*, p. 158.



En segundo lugar, cabe mencionar en materia de responsabilidad tributaria el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria (art. 43.2 LGT) a los administradores de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de las deudas tributarias cuando la presentación de autoliquidaciones sin ingreso sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación, siempre y cuando exista continuidad en el ejercicio de la actividad<sup>24</sup>.

La finalidad de este nuevo supuesto de responsabilidad es facilitar la acción de cobro de las deudas de aquellas empresas que carecen de patrimonio, pero se encuentran activas económicamente, las cuales recurren a la sistemática presentación de autoliquidaciones sin ingreso y, por lo tanto, lo que facilita es la reorientación de este cobro contra sus administradores de manera subsidiaria<sup>25</sup>.

En tercer lugar, en materia de concursos, considero de gran interés la eliminación de la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias que tengan la consideración de créditos contra la masa (art. 65.2 LGT)<sup>26</sup>. La Ley 7/2012 lo que pretende con esta eliminación es «evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento», tal y como lo establece la Exposición de Motivos de la misma<sup>27</sup>.

En cuarto lugar, cabe destacar las modificaciones en materia de medidas cautelares debido a la Ley 7/2012. La primera novedad es que se permite la adopción de las mismas en cualquier momento del procedimiento, siempre que se estime la concurrencia de los presupuestos fijados en la norma para su adopción (art. 81.5 y 8 LGT). La novedad consiste en que no hace falta esperar a la notificación de la Propuesta de liquidación, la cual era necesaria antes de la Ley 7/2012<sup>28</sup>.

---

<sup>24</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 24.

<sup>25</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Responsables» en *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, p. 181.

<sup>26</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 24.

<sup>27</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Comentarios sobre la nueva prohibición de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, y sobre la prescripción tributaria» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, p. 100.

<sup>28</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 25.

Al ser las medidas cautelares una figura de carácter provisional que pretenden asegurar el cobro de una deuda pecuniaria y lo que se busca con esta modificación es la precisión de estas medidas, pudiendo adoptarlas en cualquier momento del procedimiento, generalizando así el momento en que la Administración puede comenzar su actuación y ganando en celeridad al permitir la adopción de las mismas fuera del procedimiento tributario y en cualquier momento estando en curso la investigación de la Administración<sup>29</sup>.

Asimismo, se introduce una medida cautelar de prohibición de disposición de bienes inmuebles (un nuevo apartado 6 en el art. 170 LGT), el cual permite a la Administración tributaria acordar la prohibición de disponer de aquellos bienes inmuebles de sociedades, sin necesidad de haber iniciado un procedimiento recaudatorio contra estas, cuando le hubieran embargado las acciones o participaciones al obligado tributario, y este tuviera el control efectivo de la sociedad titular de los inmuebles<sup>30</sup>.

Lo que pretende la Ley 7/2012 con este nuevo apartado referente a una nueva medida cautelar del art. 170 LGT es combatir las conductas fraudulentas en el procedimiento recaudatorio que consisten en la despatrimonialización de una sociedad, como bien expresa la Exposición de Motivos de la Ley que introduce este apartado<sup>31</sup>.

En quinto lugar, la Ley 7/2012 modifica el artículo 171.1 LGT extendiendo el embargo al resto de los bienes o derechos en entidades de crédito o depósito que disponga la persona o entidad, en el ámbito geográfico que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria que ordene el embargo, sin importar la sucursal a la que remitió el embargo<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup>CALVO ORTEGA, R., «Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, pp. 137-146.

<sup>30</sup>SESMA SÁNCHEZ, B., «Comentario a los arts. 170.6 y 170.1 de la LGT modificados por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, p. 154.

<sup>31</sup>SESMA SÁNCHEZ, B., «Comentario a los arts. 170.6 y 170.1...», *cit.*, p. 154.

<sup>32</sup>MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 26.

El objetivo de esta modificación es ampliar el alcance de las actuaciones de embargo en entidades de crédito y depósito para expandirlas a cualquier entidad u oficina que estuviera localizada en el ámbito territorial en el que se encuentre la Administración ordenante del embargo<sup>33</sup>.

En último lugar, cabe mencionar la nueva obligación de información sobre bienes situados en el extranjero (disposición adicional decimoctava en la LGT). Dicha obligación se extiende a aquellos que tengan la consideración de titulares reales<sup>34</sup>, y en caso del incumplimiento de esta obligación de información se establece un régimen de infracciones y sanciones en la misma disposición<sup>35</sup>.

Esta novedad en la obligación de información es necesaria por la globalización de la actividad económica y financiera, la cual brinda la libertad de circulación de capitales, facilita la producción de conductas fraudulentas que aprovechan estas circunstancias y, por lo tanto, hacen necesaria la incorporación de una nueva obligación de información en la LGT<sup>36</sup>. Así lo establece la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012.

## 2.2 Novedades introducidas en la LIRPF

En lo que refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley 7/2012 ha introducido varias novedades, de las cuales considero que dos destacan en materia anti-fraude notablemente.

La primera de ellas es la relativa a la exclusión del método de estimación objetiva, la cual hace referencia al art. 31 de la Ley IRPF, y establece dos novedades: un nuevo límite anual de exclusión para las actividades de transporte por carretera y servicios de mudanza, y la fijación de un límite específico para el resto de sujetos pasivos acogidos a este método que son sometidos a retención del 1%.

---

<sup>33</sup> SESMA SÁNCHEZ, B., «Comentario a los arts. 170.6 y 170.1...», *cit.*, p. 165.

<sup>34</sup> Artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo.

<sup>35</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 29.

<sup>36</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero» en *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, p. 117.

Con este límite quedarán excluidos del método de estimación objetiva cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior supere la cifra de 50.000 euros (cuando representen más el 50% del volumen total de rendimientos íntegros) o 225.000 euros anuales<sup>37</sup>.

La Ley 7/2012, lo que pretende con esta supresión de estimación objetiva es evitar el fraude consistente en la emisión de facturas falsas, y por ello excluye a los empresarios que facturen menos del 50% a particulares<sup>38</sup>.

La segunda novedad a destacar es la referente a las ganancias no justificadas, relativas a bienes y derechos no recogidos en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero que, con efectos de la Ley 7/2012 desde el 31 de octubre de 2012, el contribuyente no podrá alegar la prescripción, pudiendo solamente imputar al periodo más antiguo de los no prescritos tributando al 52% del tipo marginal, siendo estos susceptibles de regularización por la Administración<sup>39</sup>.

El legislador procura apoyar la sanción contra este tipo de conductas, es decir, contra la ausencia de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, integrando en el artículo 39 LIRPF una medida anti-fraude consistente en sancionar duramente el incumplimiento de la obligación de declarar dichos bienes<sup>40</sup>.

### 2.3 Novedades introducidas en la LIS

La Ley sobre el Impuesto de Sociedades también ha sido modificada por la entrada en vigor de la Ley 7/2012, sobre todo en una materia similar a la de la Ley del IRPF: ganancias patrimoniales no justificadas.

---

<sup>37</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, pp. 30-31.

<sup>38</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 31.

<sup>39</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 31.

<sup>40</sup> GARBAJO VASCO, D., «El tratamiento de las ganancias patrimoniales no justificadas en la imposición sobre la renta tras la Ley de Lucha contra el Fraude», en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, p. 406.

En lo que refiere a las ganancias patrimoniales no justificadas, relativas a bienes y derechos no recogidos en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la Ley 7/2012 establece en la LIS que el contribuyente no podrá probar su prescripción, y en todo caso imputará al periodo más antiguo de los no prescritos<sup>41</sup>.

Ante la situación planteada, queda reflejado el gran parecido del contenido en ambas leyes (LIRPF y LIS), por lo tanto, es obvio que la finalidad es la misma, reforzar el régimen sancionador determinando que las rentas y bienes situados en el extranjero no declarados por los contribuyentes se califiquen como bien o renta oculta<sup>42</sup>, fortaleciendo al mismo tiempo la lucha contra el fraude.

#### 2.4 Novedades introducidas en la LIVA

Adicionalmente, la Ley 7/2012 supuso un gran avance en el ámbito del IVA, con la introducción de la regla de la inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias, en materia de operaciones de entregas de inmuebles.

En efecto, se aplica la regla de inversión del contribuyente en las entregas exentas que establece el art. 20.Uno.20º y 22º de la LIVA, en las que se haya renunciado a la exención, así como en las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, como también en las ejecuciones de obra (incluidas las cesiones de personal para su realización en las que el contrato tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción rehabilitación de edificaciones, formalizados entre el promotor y el contratista u otros subcontratistas)<sup>43</sup>.

La introducción de esta regla de inversión lo que pretende es evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública, a la vez que intenta lograr que ambas Administraciones (tanto la estatal como la autonómica) se relacionen con una misma persona, el contribuyente y, por ende, evitar el fraude que pueda generarse<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, pp. 31-32.

<sup>42</sup> GARBAJO VASCO, D., «El tratamiento de las ganancias...», *cit.*, p. 392.

<sup>43</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 32.

<sup>44</sup> LONGÁS LAFUENTE, A., «Modificaciones en la Ley del IVA conforme a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, pp. 575-576.

Por otro lado, en la Ley del IVA también se introducen novedades en materia concursal. En concreto, se introduce un nuevo supuesto de rectificación de las cuotas repercutidas para los supuestos en los que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras medidas de impugnación concursal (art. 89 LIVA)<sup>45</sup>.

El legislador lo que pretende es evitar que la eventual declaración del concurso corrompa la neutralidad del Impuesto<sup>46</sup>, impidiendo la defraudación.

Asimismo, en materia concursal, introduce la Ley 7/2012 la reforma al ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo, es decir, que en el caso de que el adquirente estuviese también en situación concursal, podrá proceder a la minoración de las deducciones en la declaración-liquidación del periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin recargos ni intereses<sup>47</sup>. Una vez más lo que pretende la Ley 7/2012 es evitar el perjuicio a la Hacienda Pública, facilitando así la gestión del impuesto al imponer medidas que impidan la mala recaudación del mismo<sup>48</sup>.

## 2.5 Otras novedades

Como puede observarse, la Ley 7/2012 ha introducido numerosos cambios en Leyes muy relevantes en lo que al sistema recaudatorio refiere, habiendo mencionado las más destacables a mi juicio, quedando otras novedades sin mencionar.

A tales efectos, considero asimismo resaltables las modificaciones realizadas sobre el Régimen Económico Fiscal de Canarias (Ley 20/1991), en las cuales se incorporan las mismas modificaciones que las efectuadas en el IVA, así como la Ley 20/1990 sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (art. 38), asignándole a la Administración la función de comprobación e inspección de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para percibir los beneficios establecidos por esta<sup>49</sup>.

---

<sup>45</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 33.

<sup>46</sup> LONGÁS LAFUENTE, A., «Modificaciones en la Ley del IVA...», *cit.*, p. 592.

<sup>47</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 33.

<sup>48</sup> LONGÁS LAFUENTE, A., «Modificaciones en la Ley del IVA...», *cit.*, p. 599.

<sup>49</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, p. 34.

Por último, y no por ello menos importante, cabe destacar la medida que incorpora la Ley 7/2012 relativa a la limitación cuantitativa de los pagos en efectivo, puesto que se trata de una medida de naturaleza administrativa, la cual afecta a operaciones realizadas por empresarios y profesionales, limitando el pago en efectivo a 2.500 euros y, excepcionalmente, se ampliaría a 15.000 euros si el pagador es una persona física que justifica no tener domicilio fiscal en España y que no actúa como profesional o empresario<sup>50</sup>. Esta limitación no se aplica a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito. Todo ello aparece reflejado en el artículo 7 de la Ley 7/2012.

El legislador, con la limitación de pagos en efectivo lo que quiere impedir es que se incite la defraudación puesto que la utilización de medios de pago en efectivo favorece la opacidad de las operaciones ya actividades y su ocultación a la Administración, tal y como lo establece la Exposición de Motivos de la misma Ley<sup>51</sup>.

### 3. PROSPECTIVA DE LA NORMATIVA EN MATERIA DE PREVENCIÓN CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, es evidente que la aprobación en los últimos años de normas para combatir el fraude, manifiestan la preocupación del legislador en buscar medidas para prevenir y luchar contra el fraude<sup>52</sup>.

No obstante, a pesar de las numerosas novedades que ha conllevado la entrada en vigor de la Ley 7/2012, con el paso del tiempo ha demostrado no poder solucionar el problema del fraude fiscal en España, puesto que se limita a modificar diversas normas con rango de Ley, para intentar interrumpir el fraude en la fase de recaudación, y en las de los principales tributos del sistema fiscal español, sin conseguir verdaderamente la finalidad de luchar contra la defraudación<sup>53</sup>. De acuerdo con PELÁEZ y SANTOLAYA, hasta ahora no ha existido un verdadero plan de medidas que haya resultado idóneo para revertir la situación del abrumador fraude fiscal que soporta el Estado español<sup>54</sup>.

---

<sup>50</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas...», *cit.*, pp. 34-35.

<sup>51</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «Limitación al uso del efectivo como medio de pago» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013, p. 627.

<sup>52</sup> RUIZ HIDALGO, C., «La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 de la LGT», en *Quincena fiscal*, nº 1-2, 2013, p. 104.

<sup>53</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente...», *cit.*, p. 54.

<sup>54</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente...», *cit.*, p. 57.

Ante la situación planteada, resulta evidente que para lidiar contra el fraude fiscal es necesario incrementar los medios afectos a este, como son los medios humanos y materiales, abordando reformas tanto normativas como organizativas, como por ejemplo incrementando el personal en la Agencia Tributaria en la lucha contra el fraude, ejecutando un plan especial de actuación, creando una oficina nacional anti-fraude, creando la policía fiscal, reformando el delito fiscal, cambiar los métodos de trabajo de inspección, etc.<sup>55</sup>.

Sin embargo, resulta sorprendente que, en España desde la Ley 7/2012 no se hayan llevado a cabo ninguna otra reforma de la normativa tributaria en relación con la lucha contra el fraude fiscal. Ello deriva a la cuestión: ¿hay una falta de interés por parte del Estado español en solventar este problema? A mi juicio, no observo una falta de interés por parte del legislador en paliar el problema, que no es lo mismo que solventarlo, puesto que la intención de combatir el fraude fiscal con la Ley 7/2012 lo refleja. Sin embargo, más adelante, queda constancia de que el Estado español ha considerado de mayor relevancia otros asuntos, al no tomar más medidas legales o modificar las que ya existían referentes a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Es debido a esto que considero que la Ley 7/2012 sí resultó ser de gran ayuda en su momento, y modificó numerosas leyes relacionadas con la tributación que facilitaron el buen sistema recaudatorio intentando, en cierta medida, paliar el fraude fiscal. Pero no es menos cierto que, en el año 2017, resulta ser insuficiente para conseguir erradicar el problema de la defraudación, puesto que, con el paso de los años, no se ha visto reflejado en la sociedad un gran avance en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

No obstante, a pesar de que el legislador español no haya introducido un gran avance en la materia, la UE sí que ha adoptado medidas contra el fraude y la evasión fiscal que han facilitado la cooperación entre estados para intentar disminuir este problema, las cuales ha ratificado el Estado español.

---

<sup>55</sup> PELÁEZ MARTOS, J.M, SANTOLAYA BLAY, M., «Historia reciente...», *cit.*, pp. 57-63.



## IV. MEDIDAS DE PREVENCIÓN CONTRA EL FRAUDE Y EVASIÓN FISCAL

### 1. MEDIDAS DE CONTROL DEL FRAUDE FISCAL EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La AEAT fue creada por el art. 103 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, Ley 31/1990, y es la organización administrativa responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal, aduanero y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas que le sean encomendadas su gestión por Ley o por Convenio<sup>56</sup>.

Las competencias de la AEAT se resumen en favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y realizar las actuaciones de control que ello conlleva<sup>57</sup>. Para ello, proyecta sus actuaciones elaborando sus propios Planes para hacer facilitar sus funciones y la de los contribuyentes.

En lo relativo a la defraudación, la Agencia Tributaria española desarrolló la actualización de un Plan de Prevención del Fraude Fiscal en 2008, el cual modifica al que se elaboró en 2005, al resultar insuficiente debido a los cambios en el entorno económico y social que se habían originado por la fuerte crisis<sup>58</sup>.

Este se diseñó con la finalidad de mejorar la eficacia en la prevención del fraude fiscal, puesto que el fraude dificulta la actividad de los servicios públicos y las prestaciones que estos conllevan, a la vez que disminuye su calidad y empeora la mentalidad de la sociedad. Asimismo, la Agencia Tributaria considera que las conductas fraudulentas significan una gran pérdida en los ingresos públicos, y supone un desequilibrio en la economía con respecto al gasto público, ya que tendrían que hacerse responsable al resto de contribuyentes<sup>59</sup>.

---

<sup>56</sup> PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control del fraude fiscal en la Agencia Estatal de Administración Tributaria» en AAVV, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Hinojosa Torralvo et al. (dir.), Atelier, 2012, p. 83.

<sup>57</sup> PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control...», *cit.*, p. 83.

<sup>58</sup> PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control...», *cit.*, p. 95.

<sup>59</sup> Fuente: AEAT, fecha de consulta: 27 de abril de 2017: [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/Informacion\\_Institucional/Campanias/Plan\\_de\\_preencion\\_del\\_fraude/ppff.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_preencion_del_fraude/ppff.pdf)

El Plan de 2008 consta de una premisa, la cual es que los contribuyentes españoles cumplen con sus obligaciones fiscales, por lo tanto, el Plan va dirigido a los incumplidores, los que con sus actitudes fraudulentas perjudican tanto a la Hacienda Pública como al resto de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones, por consiguiente, introducen un factor de competencia desleal en el sector económico español<sup>60</sup>. Y, por lo tanto, lo que se pretende con este Plan es orientar las decisiones y actuaciones de la AEAT, aplicando distintas medidas, designando responsables para su ejecución y asignando recursos necesarios para su desarrollo.

La actualización del Plan en 2008 incorpora 34 medidas, las cuales pueden ser resumidas brevemente: medidas de control de la economía sumergida, actuaciones preventivas de control censal, medidas de control sectorial, medidas de control aduanero, medidas de adecuación de la estrategia en la gestión recaudatoria y medidas de apoyo al Plan<sup>61</sup>.

En definitiva, el Plan de Prevención del Fraude de la Agencia Tributaria es un documento elaborado sobre la base de la práctica gestora, no es consecuencia de un pensamiento teórico sobre el fraude, sino que propone medidas ejecutivas y procedimentales para mejorar la organización y coordinación de la AEAT para prevenir el fraude fiscal, ya que para su elaboración se han estudiado la situación del fraude fiscal, y la realidad tributaria sobre la que incide la AEAT, es decir: incumplimientos, fraudes, forma de reacción y medios con los que cuenta esta Administración. No obstante, ha sido elaborado analizando argumentaciones teóricas sobre el fraude fiscal, considerando que en el fraude hay que tener en cuenta los factores de tipo económico, psicológico y sociológico<sup>62</sup>. Por consiguiente, este Plan que la AEAT ha creado es un mecanismo resolutivo como medida de prevención contra el fraude fiscal.

---

<sup>60</sup> Fuente: AEAT, fecha de consulta: 27 de abril de 2017 [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/Informacion\\_Institucional/Campanias/Plan\\_de\\_preencion\\_del\\_fraude/ppff.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_preencion_del_fraude/ppff.pdf)

<sup>61</sup> PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control...», *cit.*, pp. 96-100.

<sup>62</sup> Fuente: AEAT, fecha de consulta: 27 de abril de 2017: [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/Informacion\\_Institucional/Campanias/Plan\\_de\\_preencion\\_del\\_fraude/ppff.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_preencion_del_fraude/ppff.pdf)

En cuanto a las principales líneas de actuación de la AEAT, hacen referencia sobre todo a un refuerzo de investigación, el cual se centra en el sector inmobiliario, en tramas organizadas en el IVA e Impuestos Especiales, en la prevención y lucha contra el blanqueo de capitales, en incrementar la colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, en incrementar la presencia de la Agencia Tributaria fuera de las oficinas de la Administración, en una mayor atención a los expedientes de delito fiscal, en temas de ingeniería fiscal, en el seguimiento de los contribuyentes de riesgo, así como la prevención del fraude en la fase de recaudación.

Existen otras líneas de actuación de la AEAT, las cuales no son las principales, pero también han sido tenidas en cuenta a la hora de desarrollar el Plan de Prevención contra el fraude fiscal, como son las actuaciones preventivas, la educación tributaria y comunicación externa, los nuevos servicios a los contribuyentes, la información para el control, la revisión de los regímenes objetivos de tributación, la presencia de la Agencia Tributaria ante los presuntos incumplidores, el control de las devoluciones, las medidas organizativas para reforzar la coordinación interna y la integración funcional, las alianzas institucionales y las medidas normativas.

Por otro lado, la AEAT, también elaboró un Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la seguridad social, aprobado el 5 de marzo de 2010 por el Consejo de Ministros, teniendo como objeto responder a los cambios del fraude a consecuencia de la crisis económica<sup>63</sup>.

En este Plan de 2010, se elaboraron 60 medidas estructuradas alrededor a cuatro materias a destacar: la captación de información entre la AEAT, la Tesorería General de la Seguridad Social y la Inspección de Trabajo; las actuaciones de control, centrándose en las áreas de riesgo que se identifiquen más predispuestos a la ocultación de actividad y al trabajo no declarado; las actuaciones de recaudación, elaborando una Comisión Mixta entre AEAT, Seguridad Social e Inspección de Trabajo para coordinar las actuaciones de recaudación en expedientes de relevancia y en procesos concursales; y, finalmente, el fomento del cumplimiento voluntario, reduciendo las cargas administrativas<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control...», *cit.*, p. 101.

<sup>64</sup> PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control...», *cit.*, p. 102.

Por último, la AEAT también ha elaborado un Plan General de Control Tributario en 2010, que sirvió como instrumento de planificación de las actuaciones de control tributario y aduanero que la AEAT realiza cada año. Con este Plan lo que se pretende es detallar las actuaciones de control a desarrollar y poder así cumplir los objetivos fijados por la AEAT de manera más eficaz, sobre todo tratando de adoptar métodos y estrategias de actuación para hacer frente a los continuos cambios que se producen en el fraude fiscal en España<sup>65</sup>.

## 2. CÓMO COMBATIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL SEGÚN LA UE

Como punto de partida, cabe preguntarse ¿desde cuándo el fraude fiscal es un problema comunitario? La respuesta parte de los años sesenta, puesto que es en esa década cuando se configura el sistema financiero actual de la Unión Europea. Es entonces cuando las Comunidades Europeas dejan de financiarse por las contribuciones netas de sus Estados miembros y se dotan de un sistema de recursos financieros propios, y según GIL SORIANO, es ahí donde nace el fraude fiscal como problema comunitario<sup>66</sup>.

Como consecuencia de ello, los intereses financieros de la Unión Europea se plasmaron en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su artículo 325, argumentando que «la Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda la actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas adoptadas en virtud del presente artículo». Por consiguiente, queda reflejado el interés de la UE en combatir el fraude fiscal.

Sin embargo, para poder hablar de la opinión de la Unión Europea sobre el fraude fiscal, hay que hacer una especial mención a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude, ya que esta Oficina es la encargada de diseñar su política de lucha contra el fraude, corrupción y otras actividades ilegales y, por otro lado, se encarga de realizar investigaciones administrativas externas e internas, haciéndose cargo de la cooperación y coordinación con los Estados miembros en lo relativo a la lucha contra el fraude<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control...», *cit.*, p. 103.

<sup>66</sup> GIL SORIANO, A., «La lucha contra el fraude fiscal comunitario: nuevas perspectivas» en AAVV, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Hinojosa Torralvo et al. (dir.), Atelier, 2012, p. 370.

<sup>67</sup> GIL SORIANO, A., «La lucha contra el fraude...», *cit.*, p. 379.

En lo que concierne a la OLAF en el ámbito de las investigaciones, esta Oficina puede llevar a cabo interrogatorios e inspecciones de locales incluso fuera de la UE, además de coordinar las inspecciones de las agencias nacionales de lucha contra el fraude. Después de las investigaciones, emite recomendaciones sobre las acciones que deben llevar a cabo las instituciones de la UE y de los Gobiernos nacionales implicados. Posteriormente, supervisa cómo se aplican estas recomendaciones<sup>68</sup>.

En este propósito de encargar las investigaciones a la OLAF, el Parlamento, el Consejo y la Comisión firmaron un Acuerdo Interinstitucional el 25 de mayo de 1999 concerniente a investigaciones internas. Este Acuerdo impone que cada organismo de un Estado miembro debe acomodarse a un régimen interno común para favorecer el apropiado desarrollo de las investigaciones efectuadas por la OLAF. En las normas integradas en el Estatuto de los funcionarios de la UE obligan a los trabajadores a cooperar con la OLAF ya que protegen al trabajador que transmita información relativa a un posible caso de fraude o corrupción<sup>69</sup>.

En definitiva, la OLAF es competente para investigar los casos de fraude, ya que se encarga de preservar los intereses financieros de la UE, por consiguiente, su objetivo es luchar contra el fraude que afecte a las instituciones y organismos que atañen a los Estados miembros.

Por otro lado, la Unión Europea, tiene intención de crear la Fiscalía Europea, la cual se basa en el artículo 86 de TFUE el cual permite la creación de la misma «para combatir las infracciones que perjudiquen a los intereses financieros de la Unión».

Esta Fiscalía será la responsable de la dirección y coordinación de las investigaciones y actuaciones judiciales, correspondientes a las infracciones de su competencia, las cuales están limitadas a la protección de los intereses financieros de la Unión<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Fuente: Europa.eu, fecha de consulta: 30 de abril de 2017: [https://europa.eu/european-union/topics/fraud-prevention\\_es](https://europa.eu/european-union/topics/fraud-prevention_es)

<sup>69</sup> Fuente: Europa.eu Fecha de consulta: 2 de mayo [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU\\_1.5.6.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_1.5.6.pdf)

<sup>70</sup> GIL SORIANO, A., «La lucha contra el fraude...», *cit.*, p. 384.

No obstante, no se conoce mucho sobre la posible Fiscalía, puesto que no se ha creado todavía y, por lo tanto, se desconoce sobre el futuro papel que desempeñará la OLAF cuando esta se forme.

En síntesis, lo que queda demostrado es la preocupación de la Unión Europea ante el fraude fiscal que se refleja en la actualidad, que afecta no solo a los Estados miembros, sino a la propia Unión, y por eso el Parlamento Europeo solicita el fomento de un enfoque global y completo que incluya medidas de lucha contra el fraude y la corrupción eficaces en todos los Estados miembros.

Siguiendo la misma línea argumental el Parlamento Europeo considera que los agentes europeos deben ser más activos en el ámbito internacional con la finalidad de introducir normas de cooperación basadas en principios de transparencia, buena organización e intercambio de información<sup>71</sup>.

### 3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN BUSCA DE COMBATIR EL FRAUDE FISCAL

En este orden de ideas relativas a las medidas de prevención de fraude y evasión fiscal, cabe destacar una de las más relevantes que ha adoptado la Unión Europea y por ende el Estado español: el intercambio de información entre Estados en busca de combatir la defraudación y evasión fiscal.

El intercambio de información entre Estados es una medida de prevención del fraude y la evasión muy útil en varios aspectos. Uno de ellos podría considerarse el simple hecho de castigar a los contribuyentes que, en su intento de defraudar a la Hacienda Pública española, trasladan su capital a otro Estado cuya recaudación de impuestos es más baja o incluso inexistente, con el fin de eludirlos y este otro Estado intercambia la información necesaria con España, aplicando así una sanción además de obligar a este contribuyente a tributar en España, donde le correspondía desde un primer momento.

---

<sup>71</sup> Fuente: Europa.eu Fecha de consulta: 2 de mayo [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU\\_1.5.6.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_1.5.6.pdf)

Cabe agregar que, por otro lado, lo que se pretende evitar con el intercambio de información es la deslocalización, sobre todo de las inversiones económicas, las cuales se deberían realizar en España, y al tener un sistema tributario más reducido, o incluso inexistente, en otros Estados, acude a estos provocando una deslocalización internacional<sup>72</sup>.

Asimismo, el intercambio de información entre Estados sirve como medida de prevención de fraude en el ámbito de la doble imposición internacional, ya que, con el intercambio de información tributaria y su administración en la aplicación de tributos pueden llegar a condicionar los métodos para evitar la doble imposición internacional. En general, se utiliza el sistema de crédito de impuesto en el cual se refiere al método de la imputación ordinaria, y en ese caso, cabe destacar que algunos países la aplican país por país o bien de forma global. El otro sistema para evitar la doble imposición sería el de exención, más aplicable a los individuos, surgiendo así por la falta de un buen intercambio de información entre los países que intervienen en el problema de fiscalidad debido a que, si no existe este intercambio de información, produzca la exención de estos ingresos, provocando que el contribuyente no los declare y de esta manera la autoridad fiscal no los detecte<sup>73</sup>. Por consiguiente, el intercambio de información entre Estados en materia fiscal podría solucionar en gran medida este problema actual.

En relación con lo anteriormente expuesto sobre el intercambio de información, hay que hacer mención a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, la cual ha sido la organización más activa de las instituciones en el ámbito internacional que ha insistido en el funcionamiento del intercambio de información, aplicando el artículo 26 del Modelo de CDI de la OCDE y en sus Comentarios en la versión de 2010 el principal cauce en el ámbito de la fiscalidad internacional para delimitar dicho intercambio, con sus respectivas circunstancias y límites que generan esta obligación a los Estados contratantes<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> PATRON GARCÍA, G., «Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España» en AAVV, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Collado Yurita et al. (coord.), Atelier, D.L., Barcelona, 2012, p. 22.

<sup>73</sup> PATRON GARCÍA, G., «Desafíos del intercambio internacional...», *cit.*, p. 22

<sup>74</sup> PATRON GARCÍA, G., «Desafíos del intercambio internacional...», *cit.*, p. 23

No obstante, resulta oportuno aclarar que este intercambio de información no resulta fácil de aplicar puesto que requiere la necesidad de conciliar los ordenamientos jurídicos de los Estados contratantes con el fin de ratificar un Convenio o Acuerdo bilateral, y así lo expresa el «*Global Forum on transparency and Exchange of information*» de la OCDE de 2009, en el cual se presentó unos principios de acción para la potenciación de mecanismos de intercambio de información internacional, los cuales son los siguientes<sup>75</sup>: que existan procedimientos para el requerimiento de información entre los Estados contratantes, que se produzca el intercambio de información tributaria y límite de secreto bancario, y que la información que se intercambie sea fiable y relevante. La OCDE considera que debía recaer sobre estas cuestiones y, en consecuencia, se han elaborado posteriormente documentos e informes relacionadas con estos principios con el fin de evitar la evasión y elusión fiscal, como por ejemplo el documento de la OCDE *Tax Cooperation 2010: Towards a Level Playing Field*<sup>76</sup>.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, España ha realizado numerosos Acuerdos y Convenios que garantizan el intercambio de información, tanto con Estados miembros de la UE, como con Estados terceros, con el fin de evitar la defraudación fiscal y la elusión fiscal, en especial en territorios considerados paraísos fiscales.

Según el Instituto de Estudios Financieros (IEF)<sup>77</sup> los instrumentos jurídicos que existen en el ordenamiento tributario español para regular este intercambio de información son los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) que incluyan una cláusula específica de intercambio de información y los Acuerdos de Intercambio de Información (AII). Actualmente, los AII que ha firmado España son con los siguientes países: Andorra, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas y San Marino<sup>78</sup>. Se observa que el número de acuerdos escasea, no obstante, en lo relativo a los CDI la diferencia es abrumadora, puesto que tiene Convenios con 88 países<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> PATRON GARCÍA, G., «Desafíos del intercambio internacional...», *cit.*, p. 23-24.

<sup>76</sup> PATRON GARCÍA, G., «Desafíos del intercambio internacional...», *cit.*, p. 23-24.

<sup>77</sup> Fuente: IEF, fecha de consulta: 2 de mayo de 2017: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/2012\\_15\\_5.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_5.pdf)

<sup>78</sup> Fuente AEAT, fecha de consulta, 2 de mayo de 2017:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Acuerdos\\_de\\_Intercambio\\_de\\_Informacion/Acuerdos\\_de\\_Intercambio\\_de\\_Informacion.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion.shtml)

<sup>79</sup> Fuente AEAT, fecha de consulta: 2 de mayo de 2017: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml)



Por otro lado, la Unión Europea, ha considerado relevante abordar el tema del intercambio de información en sus documentos legales, tal y como lo ha reflejado en las Directivas que se han elaborado estos últimos años. Cabe destacar la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, la cual deroga la Directiva 77/799/CE que era relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos. Asimismo, es de notable importancia la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, que sustituye a la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo, ya que se consideraba que era insuficiente para satisfacer las necesidades de un mercado interior que ha evolucionado tanto en estos últimos años<sup>80</sup>.

Esta última Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, ha supuesto un avance muy importante puesto que permite la presencia de funcionarios de un Estado miembro en las investigaciones llevadas a cabo por otro Estado miembro, dando una cobertura al uso de la información obtenida para fines distintos, cuando la normativa interna, de cualquiera de los Estados miembros que la intercambien, así lo contemple, y así lo destaca SANTOLAYA BLAY<sup>81</sup>. La Directiva 2010/24/UE amplía el ámbito de información relacionándolo con modelos internacionales establecidos en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE<sup>82</sup>. Cabe destacar, entre los avances del intercambio de información que supuso esta Directiva, el levantamiento del secreto bancario, lo cual facilita el propio intercambio entre sistemas bancarios en distintos Estados y así poder lidiar el fraude y la evasión fiscal.

En lo relativo a la Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, se creó para poder cooperar entre Estados con el fin de evitar los efectos negativos que supone la progresiva globalización en el mercado interior<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> VIRTO AGUILAR, A.D., «Breve referencia a la mejora del intercambio de información bancaria en la Unión Europea» en AAVV, *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, García Prats (dir.), Madrid, 2014, p. 270.

<sup>81</sup> CARRERAS MANERO, O., y DE MIGUEL ARIAS, S., «Avances en materia de intercambio internacional de información tributaria a la luz de la directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo», en AAVV, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Collado Yurita et al. (coord.), Atelier, D.L., Barcelona, 2012, p. 151.

<sup>82</sup> VIRTO AGUILAR, A.D., «Breve referencia a la mejora...», *cit.*, p. 270.

<sup>83</sup> VIRTO AGUILAR, A.D., «Breve referencia a la mejora...», *cit.*, p. 272.

Además, esta Directiva 2011/16/UE reconoce tres modalidades de intercambio de información<sup>84</sup>:

- Automática, es decir, que menciona varios mecanismos que agilizan el intercambio de información entre administraciones tributarias para comprobar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias sea el adecuado.
- Espontánea, la cual hace referencia al intercambio de información de un Estado que tenga conocimiento de supuestos específicos que pudieran afectar al cálculo de los impuestos cubiertos por la Directiva de 2011 en alguno de los Estados miembro, deberá comunicarla al otro Estado al que le afecte, puesto que es de gran utilidad.
- Rogada o de previo requerimiento, la cual recoge la regulación comunitaria de asistencia mutua, con los modelos internacionales de intercambio de información adoptados por la OCDE y respaldados por el G-20 y la ONU.

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, quiero hacer una especial mención a la finalidad que conlleva este intercambio de información entre Estados, puesto que, a pesar de lo expuesto, puede quedar sin resolver la cuestión referente a qué se ha conseguido con esta iniciativa. Dicho esto, las administraciones tributarias buscan una doble finalidad en el intercambio de información, las cuales son: aplicar correctamente las reglas de los convenios y, además, facilitar la aplicación de las normas tributarias internas<sup>85</sup>. Todo ello, ayuda a potenciar la persecución del fraude y la evasión fiscal, ya que, si con esta información que se intercambian los Estados, se permite aplicar las normas tributarias internas o aplicar correctamente los convenios o acuerdos, indirectamente está originando una medida de prevención de defraudación y evasión fiscal. Por consiguiente, a mi juicio, esta es una medida fundamental para poder sino solventar, paliar el gran problema actual que supone el fraude y la evasión fiscal.

---

<sup>84</sup> VIRTO AGUILAR, A.D., «Breve referencia a la mejora...», *cit.*, p. 273.

<sup>85</sup> GARDE GARDE, M. J., «Eficacia del intercambio de información tributaria entre estados: experiencia de la administración tributaria española en el ámbito de la imposición directa» en AAVV, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Collado Yurita et al. (coord.), Atelier, D.L., Barcelona, 2012, p. 237.

## V. CONCLUSIONES

Como resultado del estudio de la evolución y prospectiva de las medidas contra el fraude y la evasión fiscal, he podido observar que los conceptos relativos al fraude y la evasión fiscal están algo dispersos en la doctrina. No obstante, centrándome en lo relativo a las conductas contrarias a la ley que causen un perjuicio a la Hacienda Pública, considero que se calificarán como fraudulentas dependiendo de numerosos factores, entre los cuales destacan la existencia de un riesgo fiscal que incite la defraudación, la elusión del pago de impuestos o la ocultación del hecho imponible realizado.

Al entender como evasión fiscal la ocultación del hecho imponible realizado, queda reflejado que esta conducta no deja de ser considerada como un tipo de fraude fiscal, puesto que se califica como una acción fraudulenta.

En relación con la evasión como tipo de fraude, cabe destacar un factor que influye en la defraudación: la existencia de determinados Estados denominados paraísos fiscales, los cuales atraen las inversiones o incluso incitan la evasión de capitales al ofrecer unas condiciones tributarias más beneficiosas para el contribuyente, siendo mínima o inexistente la obligación de tributar.

Este es uno de los motivos por los cuales el intercambio de información entre Estados obtiene tanta importancia, puesto que la cooperación entre los mismos como medida de prevención contra el fraude y la evasión fiscal facilita la comunicación de conductas fraudulentas ayudando a solventar dichas actitudes en el Estado de origen. Con ello se consiguen dos propósitos: corregir la acción con la que intentaban defraudar y, a su vez, servir como una medida preventiva, ya que si el contribuyente conoce de este intercambio de información puede que no le merezca arriesgarse a cometer una conducta fraudulenta.

Siguiendo la línea argumentativa, en materia de prevención contra el fraude y la evasión fiscal, el legislador español se ha encargado de promulgar normativa en esta disciplina, del mismo modo que ha ratificado medidas de prevención procedentes de la Unión Europea, como la del intercambio de información entre Estados.

En el ámbito nacional, la Ley 7/2012 de Lucha contra el Fraude parecía que iba a suponer un gran avance puesto que introdujo grandes novedades, la mayoría requerían la reforma de artículos de leyes elementales en el sistema tributario, como la Ley General Tributaria, la Ley del IRPF, la Ley del IS, o la Ley del IVA, siendo innovadora en lo que refiere comparativamente con las anteriores a la misma.

No obstante, observo como esta idea se queda en un intento de reforma tributaria. Se tenían muchas expectativas en el año 2012 con esta Ley 7/2012, ya que el legislador pretendía innovar introduciendo reformas tributarias, sin embargo, se puede observar cómo se centra esta Ley 7/2012 en erradicar el fraude en el sistema recaudatoria tributario en vez de intentar conseguir luchar contra la defraudación. Por consiguiente, a pesar de la intención por parte del legislador en solventar el problema, ha resultado la Ley 7/2012 insuficiente.

Con referencia a lo anterior, no solo ha resultado una medida insuficiente, sino que, además, no ha sido actualizada posteriormente. Es cierto que la Agencia Tributaria ha elaborado Planes relativos a la lucha contra el fraude fiscal, pero todos ellos anteriores a la Ley 7/2012, por consiguiente, opino que la evolución normativa en medidas contra el fraude y la evasión fiscal se ha quedado un tanto estancada.

Sin embargo, a pesar de no haber profundizado más la normativa española sobre esta materia, sí ha adoptado medidas procedentes de la Unión Europea, las cuales han servido para complementar las ya existentes en el Estado español, como el intercambio de información. Debido a esta medida de prevención España ha conseguido firmar numerosos acuerdos que garanticen este intercambio con numerosos Estados antes calificados como paraísos fiscales para evitar la defraudación.

En conclusión, una vez realizado el trabajo considero que en la actualidad las medidas relativas a la materia son insuficientes o están mal orientadas, puesto que, aunque han intentado intervenir elaborando planes y leyes en contra de la defraudación, no han conseguido paliar en gran medida el problema del fraude y la evasión fiscal, tarea que, he de reconocer, no es nada fácil de lograr.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

### - LIBROS:

- CALVO ORTEGA, R., «Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.
- CARRERAS MANERO, O., y DE MIGUEL ARIAS, S., «Avances en materia de intercambio internacional de información tributaria a la luz de la directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo», en AAVV, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Collado Yurita et al. (coord.), Atelier, D.L., Barcelona, 2012.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Comentarios sobre la nueva prohibición de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, y sobre la prescripción tributaria» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.
- GARBAJO VASCO, D., «El tratamiento de las ganancias patrimoniales no justificadas en la imposición sobre la renta tras la Ley de Lucha contra el Fraude», en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.

- GARDE GARDE, M. J., «Eficacia del intercambio de información tributaria entre estados: experiencia de la administración tributaria española en el ámbito de la imposición directa» en AAVV, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Collado Yurita et al. (coord.), Atelier, D.L., Barcelona, 2012.
- GIL SORIANO, A., «La lucha contra el fraude fiscal comunitario: nuevas perspectivas» en AAVV, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Hinojosa Torralvo et al. (dir.), Atelier, 2012.
- LONGÁS LAFUENTE, A., «Modificaciones en la Ley del IVA conforme a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «Limitación al uso del efectivo como medio de pago» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.
- PATRON GARCÍA, G., «Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España» en AAVV, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Collado Yurita et al. (coord.), Atelier, D.L., Barcelona, 2012.
- PELÁEZ MARTOS, J.M., SANTOLAYA BLAY, M., *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013.

- PÉREZ AGUILERA, J.I., «Medidas de control del fraude fiscal en la Agencia Estatal de Administración Tributaria» en AAVV, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Hinojosa Torralvo et al. (dir.), Atelier, 2012.
- SANTOLAYA BLAY, M., *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, 2ª ed., CISS, Valencia, 2010.
- SESMA SÁNCHEZ, B., «Comentario a los arts. 170.6 y 170.1 de la LGT modificados por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Introducción» en AAVV, *Comentarios a la ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Tejerizo López et al. (dir.), Aranzadi, Navarra, 2013.
- VIRTO AGUILAR, A.D., «Breve referencia a la mejora del intercambio de información bancaria en la Unión Europea» en AAVV, *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, García Prats (dir.), Madrid, 2014.

- REVISTAS:

- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M, «Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal», en *Quincena fiscal*, nº 1-2, 2013, pp. 21-35.
- MARTINÓN QUINTERO, R., «Fraude fiscal», en *Cultura de la Legalidad*, nº 2, 2012, pp. 170-175.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A., «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», en *Quincena fiscal*, nº 3, 2014, pp. 87-116.
- RUIZ HIDALGO, C., «La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT», en *Quincena fiscal*, nº 1-2, 2013, pp. 103-124.



- PÁGINAS WEB CONSULTADAS:

- Fuente: AEAT, fecha de consulta 22 de abril de 2017:  
[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Lista\\_paraisos\\_fiscales\\_DGT.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraisos_fiscales_DGT.pdf)
- Fuente: AEAT, fecha de consulta: 27 de abril de 2017:  
[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/Informacion\\_Institucional/Campanias/Plan\\_de\\_prevention\\_del\\_fraude/ppff.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_prevention_del_fraude/ppff.pdf)
- Fuente: Europa.eu, fecha de consulta: 30 de abril de 2017:  
[https://europa.eu/european-union/topics/fraud-prevention\\_es](https://europa.eu/european-union/topics/fraud-prevention_es)
- Fuente: Europa.eu Fecha de consulta: 2 de mayo  
[http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU\\_1.5.6.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_1.5.6.pdf)
- Fuente: IEF, fecha de consulta: 2 de mayo de 2017:  
[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/2012\\_15\\_5.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_5.pdf)
- Fuente AEAT, fecha de consulta, 2 de mayo de 2017:  
[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Acuerdos\\_de\\_Intercambio\\_de\\_Informacion/Acuerdos\\_de\\_Intercambio\\_de\\_Informacion.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion.shtml)
- Fuente AEAT, fecha de consulta: 2 de mayo de 2017:  
[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml)