

EL PROBLEMA DEL FRAUDE FISCAL EN EUROPA: OBJETIVOS Y OPCIONES ESTRATÉGICAS EN EL MARCO DE LA CRISIS ECONÓMICA

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

Catedrático de Derecho Financiero. Abogado

Curso de verano sobre “La lucha contra el fraude fiscal en un contexto de crisis económica: últimas propuestas españolas y europeas”

Santiago de Compostela, 17 de julio de 2013

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad Complutense
Ciudad Universitaria s/n
28040 Madrid
Tfno.: +34 91 394 55 62
E-mail autor: mamlago@ucm.es
Sitio web: cuadernosdepoliticafiscal.wordpress.com

Documento depositado en el archivo institucional E-Prints Complutense
<http://eprints.ucm.es/>

Resumen: Este documento recoge los materiales utilizados en la intervención en el Curso de verano sobre “La lucha contra el fraude fiscal en un contexto de crisis económica: últimas propuestas españolas y europeas”, dirigido por los profesores Amelia González Méndez y Juan José Nieto Montero, Universidad de Verán 2013, 17-19 julio 2013. Salón de Grados de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela, con la cofinanciación del Ministerio de Economía y Competitividad y del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA).

Palabras clave: Crisis económica, fraude fiscal, intereses financieros, Unión Europea.



Sumario:

I. PRESENTACIÓN	5
II. LA CRISIS ECONÓMICA Y LAS RESPUESTAS DESDE LA UNIÓN EUROPEA	13
III. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y LA PROTECCIÓN DE LOS INTERESES FINANCIEROS DE LA UNIÓN EUROPEA	21
1. <i>Algunas cifras sobre el fraude fiscal</i>	23
2. <i>La protección de los intereses financieros en el Derecho originario</i>	36
3. <i>La lucha contra el fraude en el Derecho derivado</i>	42
4. <i>La Oficina de Lucha contra el fraude (OLAF)</i>	46
5. LAS RECIENTES INICIATIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA FRENTE AL FRAUDE Y LA EVASIÓN	49
Anexo 1: “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”	52
<i>Repertorio de instrumentos existentes, cuyo uso debe mejorarse.</i>	53
1. ^a <i>Mejorar el intercambio de información aprovechando el nuevo marco de la cooperación administrativa.</i>	54
2. ^a <i>Cerrar los resquicios en materia de fiscalidad del ahorro.</i>	54
3. ^a <i>Firma del acuerdo contra el fraude y de cooperación fiscal entre la Unión Europea, sus Estados miembros y Liechtenstein.</i>	54
4. ^a <i>Aprobación del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.</i>	55
5. ^a <i>Aplicación optativa del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA para combatir el llamado “fraude carrusel”.</i>	55
6. ^a <i>Desarrollar el Foro de la Unión Europea sobre el IVA.</i>	55
<i>Nuevas iniciativas de la Comisión</i>	55
1. ^a (7. ^a) <i>Alentar a los terceros Estados y paraísos fiscales para que apliquen normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.</i>	56
2. ^a (8. ^a) <i>Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.</i>	56
1. ^a (9. ^a) <i>Creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal.</i>	58
2. ^a (10. ^a) <i>Mejoras en el ámbito de las prácticas perjudiciales en materia de fiscalidad de las empresas y ámbitos afines.</i>	58
3. ^a (11. ^a) <i>Portal «NIF en EUROPA».</i>	58
4. ^a (12. ^a) <i>Formularios normalizados para el intercambio de información tributaria.</i>	59

<i>5.^a (13.^a) Reducción de las posibilidades de fraude relacionadas con la producción de alcohol desnaturalizado.</i>	59
<i>Capítulo de las futuras acciones</i>	59
<i>A corto plazo</i>	59
<i>Propuestas de revisión de varias Directivas (14.^a y 15.^a).</i>	59
<i>Promoción del intercambio automático de información (16.^a)</i>	60
<i>“Código del contribuyente europeo” (17.^a)</i>	60
<i>Reforzar la cooperación con jueces y funcionarios encargados de la lucha contra el blanqueo de capitales y fraudes a la Hacienda Pública y Seguridad Social (18.^a)</i>	61
<i>Promoción de las inspecciones simultáneas y la presencia de funcionarios extranjeros en las inspecciones nacionales (19.^a)</i>	61
<i>Negociaciones con terceros países con el fin de alcanzar acuerdos bilaterales sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA (20.^a)</i>	61
<i>A medio plazo (2014)</i>	61
<i>1.º Mejorar el intercambio de información, desarrollando un formato informatizado para el intercambio automático (21.^a), la utilización de un NIF de la Unión Europea (22.^a) y racionalizar el uso de las nuevas tecnologías (23.^a).</i>	62
<i>2.º Otras tres medidas pretenden combatir tendencias y tramas de fraude y evasión fiscales.</i>	63
<i>3.º Y otras cinco iniciativas pretenden mejorar el cumplimiento de las normas fiscales.</i>	64
<i>Acciones que irían más allá de 2014</i>	65
Anexo 2. Conclusiones del Consejo Europeo celebrado en Bruselas, el 22 de mayo de 2013 (EUCO 75/13)	66
BIBLIOGRAFÍA	68

I. PRESENTACIÓN



Quiero dar las gracias a mis compañeros y buenos amigos del área de conocimiento de Derecho Financiero de la Universidad de Santiago, AMELIA, JUAN JOSÉ y JOSÉ MANUEL, por haberme invitado a este curso de verano que dirigen sobre *“la lucha contra el fraude fiscal en un contexto de crisis económica”*.

La verdad es que, probablemente, no podían haber elegido otra mejor temática a considerar, que destaca sobre otras en el actual contexto de saneamiento de las finanzas públicas de la Unión Europea y de los Estados miembros.

El programa del curso tiene además la virtud de aunar el tratamiento del fraude fiscal en clave europea e interna.

De esta manera, podrán obtener información de las últimas tendencias que la Comisión Europea se ha encargado de sugerir, al establecer a finales del año pasado un *“Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”* que se acompaña de dos Recomendaciones más: una sobre la *“planificación fiscal agresiva”*, y otra dedicada al establecimiento de *“medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza tributaria”*. Todo ello precedido del

análisis de las consecuencias que ha traído la crisis económica y financiera y del impacto del fraude fiscal en el déficit público.

Recientes cambios en nuestra legislación

- **AMNISTÍA FISCAL:** Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (modificado por otro Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo).
- **REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA** (entre otras leyes): Ley 7/2012, de 29 de octubre, de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.
- **REFORMA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA:** Ley Orgánica 7/2012, de 23 de noviembre.



Desde la perspectiva de nuestra legislación interna, también observarán los cambios en la estructura de los delitos contra la Hacienda Pública que ha introducido la reforma del Código Penal operada por la *Ley Orgánica 7/2012, de 23 de noviembre*.

Como quiera que en el programa del curso sólo se hace mención a la figura del delito fiscal, me permito indicarles ahora —sin ánimo alguno de ocuparme de la materia de que les hablará el profesor MARTÍN QUERALT— que la reforma del Código, inspirada por razones de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, incide también sobre las defraudaciones subvencionales y de los Presupuestos de la Unión Europea (arts. 306 y 308 CP), y que además ha instituido un nuevo tipo penal de *falseamiento de documentos, información económica o contabilidad pública* (art. 433 bis CP) entre las figuras de malversación.

En correlación con dicha reforma, cabe citar también las “nuevas” infracciones económico-presupuestarias que quiere introducir la futura Ley de Transparencia.

Mucho antes de que se desatara la crisis económica, se había dado una más que evidente relajación de los controles en el empleo de los fondos públicos, síntoma de una gestión financiera despreocupada en los años de bonanza por esa función pública crucial

como es el control, y que viene a dar sentido a las instituciones y procedimientos que atiende el Derecho Financiero.

Ahora que padecemos los graves efectos de la crisis, parece que se nos haya descorrido el velo de la estupidez y veamos la necesidad de responder con un mayor rigor presupuestario y, llegado el caso, con medidas sancionadoras que eviten el despilfarro, la corrupción y el fraude fiscal.

El primer aspecto, el de la *austeridad presupuestaria*, viene dado, como es obvio, por la situación de nuestras finanzas públicas y por las reglas que se han venido orquestando desde las instituciones de la Unión Europea, propiciando que aquí hiciéramos una *reforma exprés de la Constitución* y que luego se esté legislando, bajo presión exógena, la mayoría de las veces con carácter de urgencia, abusando de los decretos-leyes y supeditando casi todas las normas que se aprueban a las prescripciones de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que desarrolla lo dispuesto en el nuevo artículo 135 de la Constitución.

Sirvan como botón de muestra de ese carácter *vinculado o subordinado* de la legislación con la que quiere implantarse ahora una *Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal*, cuyo proyecto de ley orgánica¹ declara expresamente su connotación complementaria de la Ley Orgánica 2/2012. Y lo mismo sucede con el *anteproyecto de Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local*, cuyo fundamento constitucional y principales soluciones técnicas han recibido el varapalo del Consejo de Estado².

El segundo aspecto, ligado a los *desafíos que plantea el fraude y la evasión*, en un contexto de globalización económica y creciente interdependencia de los Estados miembros de la Unión Europea, se refleja expresamente en el reciente Reglamento UE n.º 472/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre el reforzamiento de la supervisión económica y presupuestaria de los Estados de la zona del euro cuya estabilidad financiera experimenta, o corre el riesgo de experimentar, graves dificultades.

¹ Vid. Proyecto de Ley Orgánica de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, publicado en el “Boletín Oficial de las Cortes Generales” el 3 de julio de 2013.

² Vid. Dictamen 567/2013, del Consejo de Estado, de 26 de junio de 2013, sobre el Anteproyecto de Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

La norma que se acaba de citar se inserta en el “*doble paquete*” (“*Two pack*”) aprobado como corolario momentáneo de las medidas dispuestas por la Unión Europea frente a la crisis económica, financiera y de deuda³.

Y en coherencia con otras iniciativas comunitarias, se expresa la conciencia de la necesaria actuación común que supere los límites de las soluciones estrictamente nacionales.

A tal fin, el artículo 9 del señalado Reglamento UE prevé la adopción por los Estados miembros, cuando sea necesario, y en estrecha colaboración con la “*Troika*” —esto es: con la Comisión, el Banco Central Europeo y, cuando proceda, el Fondo Monetario Internacional—, de medidas destinadas a reforzar la eficiencia y la eficacia de la capacidad recaudadora y a luchar contra el fraude y la evasión fiscales con el fin de incrementar sus ingresos fiscales.

Pero, si volvemos por un momento a la figura penal de reciente tipificación, y que se encuentra vigente desde el 17 de enero de 2013, se observa que la finalidad declarada por el legislador es la de “dotar de la máxima transparencia al sector público y garantizar la confianza en la veracidad de la información que refleja la situación económica de las administraciones y entidades públicas”.

A tal fin, se tipifican conductas que pueden entrañar la causación de un perjuicio económico para las mismas, cometidas por autoridades o funcionarios públicos que conlleven el falseamiento de la contabilidad, documentos que deban reflejar la situación económica o la información contenida en los mismos o que supongan la facilitación a terceros de información mendaz relativa a la situación económica, documentos o información de la entidad pública.

Las penas previstas difieren, según que ese perjuicio se haya causado efectivamente o no. A la inhabilitación y multa previstas en el primer caso, se sumaría la pena de prisión de uno a cuatro años si existe perjuicio económico. Y se resuelve el concurso del nuevo tipo con el delito de falsedad de documentos públicos (art. 390 CP), que será de aplicación preferente.

La nueva figura punitiva se encuentra más cercana al delito de administración desleal de entidades mercantiles (art. 290 CP) que a un propósito de castigar una inadecuada gestión pública que pudiera tener efectos en los Presupuestos aprobados.

³ La otra disposición que integra el “*Two pack*” es el Reglamento UE n.º 473/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro.

Así lo vino a reconocer el Consejo Fiscal en un Informe de 7 de junio de 2012, sobre el anteproyecto de reforma del Código Penal.

Desde luego, el despilfarro del dinero público o la realización de gastos por encima de los créditos presupuestados no están comprendidas entre las conductas tipificadas ahora.

El Consejo General del Poder Judicial, cuando informó también sobre el anteproyecto (el 28 de junio de 2012), señaló que el bien jurídico protegido del nuevo delito “es la autenticidad de la documentación contable y financiera de la entidad, para evitar que de su falseamiento pueda derivar un perjuicio económico, mas no, necesariamente, el hecho de originar gastos al margen de lo presupuestado o autorizado”.

El Consejo advirtió también de la posibilidad de que el nuevo delito se convierta “en un tipo privilegiado que impida, por razón del principio de especialidad, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 390.1 del Código Penal”.

La equiparación del maquillaje fraudulento en la contabilidad privada y en la pública sigue dejando sin contestar varios interrogantes: *¿Quién puede falsear la contabilidad, los documentos o la información? ¿La autoridad que presiona al temeroso funcionario para reconocer un derecho inexistente o improbable que —afectado o vía remanente— se incorpora financiando más gasto? ¿Y cómo quedan quienes, a sabiendas de la discrepancia de los auditores o interventores, aprueban las cuentas? También, por supuesto, la de si ¿La mala gestión de fondos públicos merece un reproche penal?*

También en clave nacional, en el curso les hablarán de las numerosas modificaciones que ha introducido en la Ley General Tributaria, entre otras normas afectadas, la *Ley 7/2012, de 29 de octubre, de intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal*.

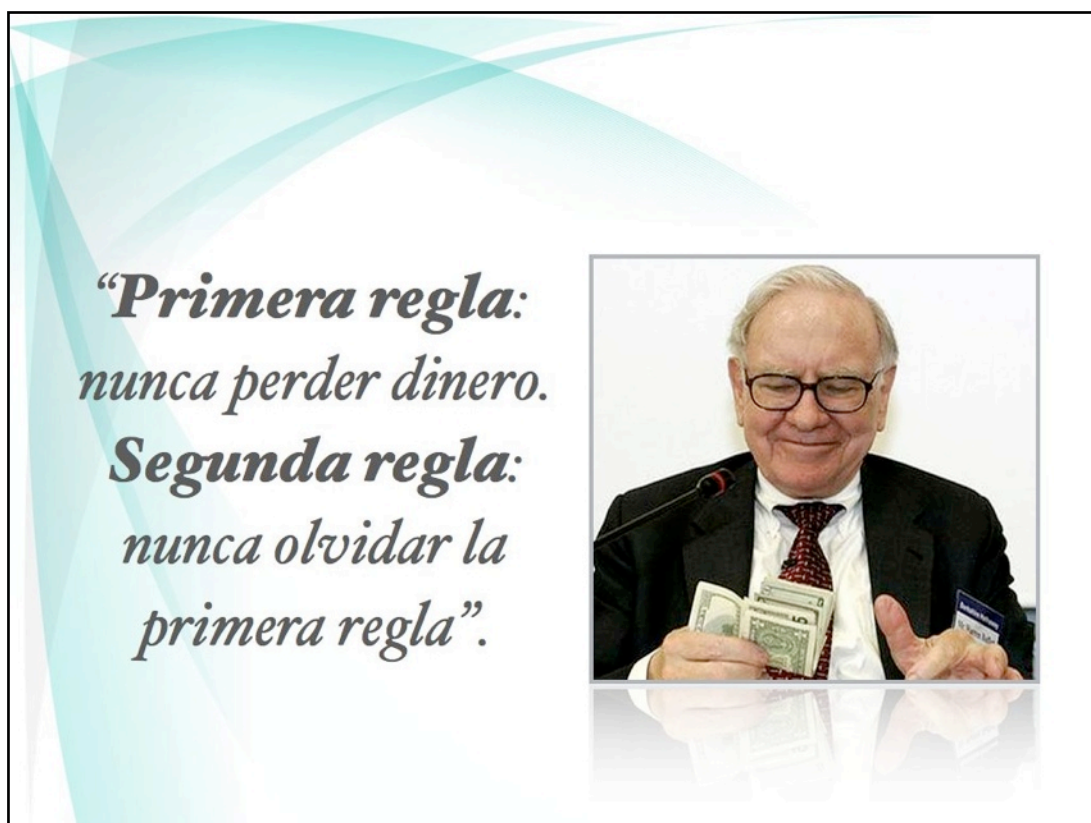
No voy a caer en la tentación de referirme a esos cambios que ocuparán a los profesores NIETO y AGULLÓ. ¡Bastante he tenido en estos días con procurar un tratamiento puntual de los mismos en la corrección de pruebas de la próxima edición de mi Manual!, así que no quiero, ni debo, tratarlos ahora.

Pero, comprenderán que no quiera desaprovechar la posibilidad de hacer alguna indicación general sobre una reforma que persigue “*colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude*”; declaración que realiza la exposición de motivos, supongo que refiriendo esa posición de cabecera frente a otros ordenamientos jurídicos cercanos.

El planteamiento del legislador asocia la reacción punitiva o sancionadora frente a los comportamientos fraudulentos, y que detraen importantes sumas para el erario público,

con medidas de perfeccionamiento normativo y actualización o aclaración interpretativa, con lo que se dice querer “incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios”, finalidades que se traducirían entonces en la liberación de recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones.

La música no es nueva y la habrán oído cada vez que la legislación toca a rebato de objetivos de maximización de la eficacia recaudatoria, arropados por mecanismos anti-fraude, cuya valoración debe realizarse con cuidado, ya que no pueden posponer los legítimos derechos de los implicados ante los procedimientos sancionadores, y mucho menos si los hechos traspasan esa esfera para alcanzar de lleno a las competencias de los jueces y tribunales en el proceso penal.



En el *capitalismo de casino* que ha venido construyéndose en los últimos años, parecería que todo gira en torno de las dos únicas reglas esgrimidas en alguna ocasión por el multimillonario estadounidense Warren BUFFETT: *“Primera regla: nunca perder dinero. Segunda regla: nunca olvidar la primera regla”*.

Pero la vigencia del principio material que obliga a contribuir según la capacidad económica (art. 31.1 CE) no puede favorecerse por cualquier medio, y desde luego no a costa de que la legislación sacrifique las legítimas garantías, derechos de los obligados y la seguridad jurídica.

Esta evidencia se descuida frecuentemente cuando los *arquitectos oficiales* del Derecho Tributario confunden la propia razón de ser de éste y entremezclan institutos que aparentemente propiciarán la finalidad contributiva y que, en realidad, sólo brindan herramientas de dudosa eficacia y legitimidad para que la Administración persiga y sancione el fraude fiscal.

¿Cuántas veces la prestación se ha hecho depender de situaciones inexpresivas de capacidad económica?, ¿acaso la injerencia connatural del ordenamiento tributario respecto de sus destinatarios, legítima que el mismo pierda su finalidad en pro de una obsesionada lucha contra el fraude? Y, aún más, ¿la libertad de configuración del legislador puede llevar a la irresponsabilidad de los órganos que han de aplicar el Derecho?

Bastaría asomarse a diversos pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional — entre otros: STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8.º) y STC 255/2004, de 22 de diciembre (FJ 6.º)— para que dichos interrogantes quedaran rápida y “proporcionadamente” contestados.

Idéntica conclusión se alcanzaría de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que han puesto en evidencia ciertas cláusulas antiabuso, por discriminatorias y contradecir el principio de seguridad jurídica.

En todo caso, la *impresión del conjunto de los cambios realizados en la Ley General Tributaria* por esa Ley 7/2012, de 29 de octubre, profundiza en la pérdida de sentido codificador de la primera, “*eje central del ordenamiento tributario*”, que viene sufriendo el desgaste por las sucesivas variaciones, varias realizadas por decretos-leyes motivados en tratar de corregir el déficit público.

La pérdida de sistemática, coordinación y unidad de criterio salta a un primer plano, favoreciendo la imagen de un *Derecho Tributario de excepción*, respondiente a situaciones de emergencia y que acaba por afectar, convirtiendo en sospechosos defraudadores, a todos los contribuyentes⁴.

Y si de verdad se hubiera querido incrementar la seguridad jurídica con la última reforma, podríamos preguntarnos *¿porqué se desaprovechó la ocasión, dejando de incorporar los cambios necesarios, para que nuestro sistema de justicia tributaria resultase más eficaz, evitando los enojosos problemas que se suscitan al ejecutarse las sentencias y resoluciones tributarias?*

⁴ Vid. NAVARRO SANCHÍS (2012).

Es sabido, que en dicho ámbito los contribuyentes y profesionales que les asesoran suelen padecer, muchas veces, un verdadero calvario para obtener resultados favorables y, si al final los obtienen, denotan una eficacia práctica bastante efímera, ya que casi siempre estará dispuesta la Administración para conseguir provecho de sus propias torpezas e irregularidades.

Sin embargo, la Ley 7/2012 no se ocupó para nada de la ineficacia, lentitud y falta de seguridad jurídica que comporta el actual sistema, que para nada contribuye a la reducción de la litigiosidad y que, por otra parte, conduce a importantes costes económicos para los contribuyentes y la propia Administración.

En una situación de crisis como la que vivimos, habría merecido efectuar un tratamiento de los problemas de la ejecución de resoluciones y sentencias que hiciese posible que una doctrina legal como la fijada en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, resolviendo un recurso de casación en interés de ley, pronto quedara guardada como una pieza de museo⁵.

Pero la Ley 7/2012 tradujo otros propósitos. Y más allá de su inspiración anti-fraude, tenía que servir de acicate a la *amnistía fiscal* que se configuró por medio de un Decreto-ley (12/2012, de 30 de marzo) que fue objeto de ulterior modificación por otro Decreto-ley (19/2012, de 25 de mayo), desconociendo la reserva de ley orgánica para establecer dicha exoneración penal⁶.

De la amnistía fiscal les hablarán en la última mesa redonda de este curso, considerando la hipótesis de que pueda concebirse como medida de lucha contra el fraude fiscal.

En relación con dicho asunto, un informe de la Comisión Europea durante el plazo de presentación de la *declaración tributaria especial*, restó importancia a dicha fórmula como vía para incrementar los ingresos tributarios, y desaconsejó expresamente la utilización de amnistías fiscales por los elevados costes que comportan y el deterioro que entrañan de la moral fiscal, sugiriendo evitarlas a toda costa⁷.

⁵ En la citada STS se fija como doctrina legal que “la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia”.

⁶ Vid. PÉREZ ROYO (2012).

⁷ El informe, titulado “Mejorar la gobernanza fiscal en los Estados miembros, criterios para una política de éxito”, fue elaborado por los economistas de la Comisión, Jonas Jensen y Florian Wöhlbier.

II. LA CRISIS ECONÓMICA Y LAS RESPUESTAS DESDE LA UNIÓN EUROPEA



La primera impresión que tuve al ver el programa del curso fue la de suponer que los organizadores querrían que les trajese unas cuantas reflexiones generales, con el fin de enmarcar el desarrollo posterior y más concreto de los temas que verán estos días.

Ligado a esa suposición estaba una relativa incomodidad, porque mi intervención podía hacerme sentir como el contenido que guardan las rebanadas de pan de un sándwich. Y el relleno del emparedado puede ser frugal o más consistente, dependiendo de su elección el que repita o no a quien lo consume.

Pero, en esta ocasión parece que llevo todos los boletos para que lo que les he dejado indicado y lo que viene ahora cause ese efecto y, probablemente, tengan que tomar un antiácido después.

Les pido desde ahora excusas si contribuyo a esa indigestión con cuestiones que, de seguro, habrán surgido ya esta mañana, en la intervención del profesor FERNÁNDEZ sobre la crisis económica. Y lo mismo por si contribuyo al *bis in idem* con los temas de los que les hablarán, ya por la tarde, los profesores ALMUDÍ e IGLESIAS, quienes

profundizarán en las principales recomendaciones que la Comisión formuló en diciembre de 2012 y que el Consejo analizó en su reunión celebrada el pasado 22 de mayo.

Teniendo que hablarles de los objetivos y opciones estratégicas sobre el problema del fraude fiscal en Europa, en el marco de la crisis económica, ésta aparece como el contexto necesario para explicar las últimas iniciativas comunitarias para afrontar aquél.

Es pacífico considerar, al menos si la reflexión se efectúa fuera del ámbito partidista, que la *crisis económica* se originó en los Estados Unidos en el verano de 2007, oficializándose un año después en Europa, y habiendo conocido desde entonces diversas manifestaciones que la caracterizan como una *crisis financiera y de deuda pública*, en la que las lecciones aprendidas en el tratamiento de otras crisis han quedado arrumbadas por respuestas de diferente tenor, auspiciadas sobre todo en el ámbito de la Unión Europea⁸.



Al poco de comenzar la crisis en Europa, el prolífico autor y premio nobel, Paul KRUGMAN, advertía del *prejuicio a los números rojos*:

“En tiempos normales está bien preocuparse por el déficit presupuestario, y la responsabilidad fiscal es una virtud que tendremos que volver a aprender tan pronto como

⁸ EMBID IRUJO (2012), p. 15.

la crisis quede atrás. Sin embargo, cuando prevalece la economía de la depresión, esta virtud se convierte en un vicio”.

Algo que es fácil de constatar si se observa el prematuro intento de Franklin Delano ROOSEVELT de equilibrar el presupuesto en 1937 y que casi llevó al traste el *New Deal*.

Origen de la crisis...

La crisis se inicia cuando en la City cambiaron a los poetas, que defendían la economía productiva y sólo prestaban a quienes querían crear riqueza, por los matemáticos financieros, que basan sus decisiones en cálculos de riesgo y, en lugar de firmar contratos, colocan productos a los que aparecen ligados incentivos y comisiones, haciendo que todo el sistema tienda hacia cotas máximas de riesgo.

CAPITAL
John Lanchester

John LANCHESTER, hijo de un financiero de Hong Kong y autor de varias novelas —*El puerto de los aromas, ¡Huy! (Por qué todo el mundo debe a todo el mundo y nadie puede pagar), Capital...*— ha explicado el funcionamiento de la economía de la especulación y considera que la crisis se inicia cuando en la *City* cambiaron a los *poetas*, que defendían la economía productiva y sólo prestaban a quienes querían crear riqueza, por los *matemáticos financieros*, que basan sus decisiones en cálculos de riesgo y, en lugar de firmar contratos, colocan productos a los que aparecen ligados incentivos y comisiones, haciendo que todo el sistema tienda hacia cotas máximas de riesgo.

En esa operatoria contaron con un factor primordial, como fue la dejación de funciones y complicidad de las instituciones oficiales garantes de los intereses públicos. Y al final, el desastre ya sabemos que está comportando una imponente factura que han de pagar los propios contribuyentes.

En 1992, el jurista y eurodiputado francés Maurice DUVERGER alertaba sobre los riesgos de que la *liebre liberal* terminase adelantando a la *tortuga europea*. Y, no parece que las instituciones comunitarias hayan seguido resueltamente un camino para evitarlo.

Antes al contrario, una caracterización sintética del ordenamiento de la Unión Europea permitiría señalar que, cada vez más, resulta inaprensible y se encamina a la realización pragmática del ideal de un mercado libre, habitado por individuos preferentemente apolíticos. Y lo grave es que la legitimación que realiza de un estado de cosas que se halla en la base de la propia crisis, resulta ser el marco propicio para las estrategias de superación del “viejo” constitucionalismo social y democrático de Derecho⁹, reflejado en las leyes políticas fundamentales de los Estados miembros.

En el estudio de la crisis económica desde el Derecho Público, el profesor Antonio EMBID ha realizado una clarificadora enumeración de las características de aquélla, que resumimos a continuación¹⁰:

1.^a *La rápida transmisión de la crisis financiera surgida en los Estados Unidos a los países europeos*, fruto del contexto de globalización y de la presencia de las nuevas tecnologías que han influido decisivamente en la contaminación de las economías de la Unión Europea.

2.^a *La crisis se ha centrado singularmente en Europa*, debido al hecho de que el sistema político y jurídico europeo favorece disfunciones específicas que no se dan en otros países, ni siquiera en los llamados “emergentes”. La separación de la política monetaria, encomendada al Banco Central y la política fiscal o económica, de competencia estatal, si bien objeto de una progresiva coordinación comunitaria, es un dato elocuente al respecto.



3.^a *La crisis del modelo económico imperante no tiene ahora una alternativa de sistema que contraponer*, de manera que las soluciones que se arbitran no parece que vayan más allá de inferir modificaciones limitadas o a reforzar claramente las estructuras tradicionales del sistema. Del capitalismo sólo parece inferirse, al menos por ahora, más capitalismo.

⁹ MIGUEL BÁRCENA (2011), p. 15.

¹⁰ EMBID IRUJO (2012), pp. 20-25.

Caracteres del Derecho de la crisis económica

- *Utilización masiva de los Decretos-leyes.*
- *Predominio de las acciones estatales sobre las Comunidades Autónomas.*
- *Continua referencia europea de las medidas.*
- *Transformación del sistema financiero por la crisis de las Cajas de Ahorro.*
- *Combinación de aspectos coyunturales y permanentes de la respuesta normativa.*
- *Práctica utilización de todos los instrumentos de intervención pública en la economía.*



Sintetizando también el planteamiento del mismo autor en lo tocante a los *caracteres del Derecho público surgido de la crisis económica*, sobre todo en clave nacional¹¹, tenemos:

1.º *La utilización masiva de los Decretos-leyes* por el Gobierno, poniendo de relieve el escaso protagonismo del Parlamento en las decisiones que se adoptan frente a la crisis económica.

2.º *El predominio de las acciones estatales* y la actuación muy secundaria de las Comunidades Autónomas.

3.º *La continua referencia europea de las medidas*. Baste citar el ejemplo de las 49 veces que la LOEPSF efectúa dicha alusión.

4.º *La transformación del sistema financiero por la crisis de las Cajas de Ahorro*, motivadora de nuestro particular rescate, sujeto a las cláusulas del *Memorando de entendimiento* entre España y la Comisión de 20 de julio de 2012 (publicado cinco meses después en el “BOE”).

¹¹ EMBID IRUJO (2012), pp. 25-34.

5.º *La combinación de aspectos coyunturales y permanentes* de la respuesta normativa. La reforma de la Constitución hizo que la crisis se instalara en el corazón mismo de nuestro ordenamiento jurídico.

6.º *La práctica utilización de todos los instrumentos de intervención pública en la economía* (medidas tributarias, de fomento, de ahorro del gasto público, etc.), aunque algunas decisiones deban ser objeto de concreción y ejecución (v. gr.: privatizaciones) y esté pendiente también de definir el papel de diversos organismos reguladores. Recientemente el Gobierno ha hecho público el *Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas*, pero habrá que ver cómo se dilata la puesta en práctica de las medidas que contiene.



Tanto en el plano interno, como en el de la Unión Europea —pero, sobre todo, en esta última, en la que los procesos de toma de decisiones resultan *diabólicamente ineficaces*, como ha indicado Felipe GONZÁLEZ¹²—, todas las respuestas orquestadas frente a la crisis demuestran un claro *exceso de legislación*, inmediatamente seguido de un *déficit de aplicación* de la misma.

¹² Entrevista a Felipe González en *El País*, de 22 de noviembre de 2009.



Bien podríamos trasladar el razonamiento del Auto de la Audiencia Provincial de La Coruña de 5 de octubre de 2009, cuando en relación con otra crisis —la de gestión en la catástrofe del *Prestige* en noviembre de 2002— y su reproche penal, señalaba que *“la suerte siempre sintió debilidad por la eficiencia, y ésta brilla por su ausencia en la gobernanza de la crisis”*.

Esa gobernanza de la economía en la Unión Europea sigue estando en un limbo jurídico-político, revelándose incapaz de pasar de la mera administración de los factores del mercado a un verdadero impulso superador de la crisis.

Ello proviene del exceso de confianza en algunos mecanismos de coerción jurídica incorporados en los Tratados, el propio Pacto de Estabilidad y Crecimiento, pero sobre todo a fórmulas débiles de coordinación política, pese a que en los últimos años, bajo el imperativo de la estabilidad presupuestaria, hayan propiciado un fortalecimiento de las instituciones comunitarias y la práctica conversión de los Estados en espacios inermes para afrontar la crisis.

Coexisten, no obstante, las interpretaciones libres y en ocasiones insolidarias de la Constitución económica común, realizadas por los Estados, y la aspiración que tiene la

Unión porque se lleve a cabo una autorregulación de los factores productivos bajo el influjo de la doctrina de la estabilidad monetaria que incorporan los Tratados¹³.



Otro tanto podría decirse de lo que ha venido aconteciendo en el campo tributario, postergando hasta hace bien poco decisiones eficaces en la lucha contra el fraude fiscal.

La ausencia de una verdadera conciencia fiscal europea, favorecedora de estrategias de cooperación imprescindibles en el contexto de relaciones económicas y tributarias que comporta la globalización, ha lastrado la aproximación de las legislaciones en este campo (sobre todo en la imposición directa), sustituyéndose en gran medida por una especie de *soft law* armonizador que gravita sobre todo en el intercambio de información tributaria entre las Administraciones de los Estados miembros.

Esta asistencia ofrece, no cabe duda, su virtualidad en la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Pero el control de las obligaciones tributarias que conlleven algún elemento de extranjería, en los procedimientos de asistencia mutua, no deja de traducir la realización del deber de contribuir conforme a intereses nacionales, debiendo además

¹³ MIGUEL BÁRCENA (2011), pp. 20-21.

efectuarse bajo el respeto del principio de proporcionalidad y sin limitar las libertades fundamentales¹⁴.

El mayor intervencionismo comunitario para afrontar la crisis también deja ver una gran dosis de “derecho blando” y fórmulas competenciales híbridas. Pero la restricción de las competencias presupuestarias nacionales ha alcanzado mayores cotas que en el campo tributario.

Y lo más grave, en términos jurídicos, es que todas esas decisiones que se han ido generando para hacer frente a la crisis, aparte de su dudosa eficacia práctica para corregir la situación, ha erigido una idea de gobernanza sin gobierno y sin responsabilidad.

La compleja relojería institucional de la Unión Europea aprovecha el circuito cerrado en que se adoptan acuerdos de poderosa capacidad disciplinante para los Estados, minimizando la participación del Parlamento Europeo y de las Cámaras nacionales.

El principio democrático sale muy mal parado cuando se recela de la participación y de la libre confrontación de ideas, que es tanto como decir que se desconfía del pluralismo político.

Y para todo ello no se necesita mucho ingenio, puesto que las decisiones fundamentales de política económica se supeditan a meros criterios tecnocráticos, contables y estadísticos, y al control jurídico de parámetros numéricos de dudosa solvencia, cuyo incumplimiento conlleva medidas sancionadoras automáticas.

III. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y LA PROTECCIÓN DE LOS INTERESES FINANCIEROS DE LA UNIÓN EUROPEA

La crisis económica ha puesto de relieve la importancia del gasto público, su orientación y dimensión cuantitativa en la tutela de los derechos económicos y sociales y en el sistema de servicios públicos, que vienen experimentando una drástica reconfiguración como consecuencia de los recortes que se aplican.

Igualmente, la crisis pone en evidencia los límites de los sistemas fiscales a la hora de generar ingresos y también, dadas las necesidades de financiación, sus procesos de reforma o actualización suelen complementarse con medidas para prevenir el fraude fiscal.

¹⁴ SÁNCHEZ LÓPEZ (2011).

También las instituciones comunitarias parecen refrendar el dicho, según el cual, “*de Santa Bárbara sólo nos acordamos cuando truena*”. Y la *tormenta perfecta* de la crisis que vivimos ha acuciado el interés por combatir el fraude, máxime cuando la gobernanza europea requiere de recursos propios y suficientes para financiar con autonomía de los Estados el Presupuesto de la Unión.

La caída de ingresos fiscales en los Estados miembros tiende a corroborar también un aspecto disfuncional de la gobernanza europea, como es la dependencia financiera de la Unión respecto de los Estados¹⁵, pese a que formalmente cuente con un sistema de recursos propios.

Una integración económica real no puede darse sin la concurrencia de la política monetaria y la política fiscal. La primera no sólo ha avanzado por sus propios pasos, sino que ha dejado una clara influencia en cuanto a la limitación de los déficits públicos en los Estados. Pero la segunda se sigue confiando al consenso unánime de los gobiernos nacionales¹⁶.

LÓPEZ ESPADAFOR se ha referido recientemente al déficit de legitimación democrática en materia de armonización fiscal para subrayar lo necesario que resultaría concretar en dicha sede unos *principios de justicia tributaria*, faltantes en los Tratados, como paso previo a la ampliación de las competencias de la Unión en dicho ámbito¹⁷.

No creo, sin embargo, que pueda explicarse la falta de avance, en determinados aspectos, de la armonización de legislaciones tributarias como consecuencia del pudor que las instancias europeas mostrarían por el *déficit democrático* que supone ese acercamiento de ordenamientos, pues ya hemos visto que no hay recato en doblegar la centralidad de los parlamentos nacionales en los asuntos presupuestarios.

Bastaría echar un vistazo al “*MoU*” de España con la Comisión para tener en cuenta las exigencias por el rescate financiero.

¿Quién se atrevería a dar instrucciones tan precisas e imperativas, al modo de un legislador estatutario inglés —pese a ser meras condiciones— a nadie que no fuera su subordinado? Claro está que los subordinados no suelen deber a sus superiores tanto dinero como el que nos prestaron.

¹⁵ LÓPEZ ESPADAFOR (2010).

¹⁶ LÓPEZ ESPADAFOR (2013), p. 88.

¹⁷ *Ibidem*.

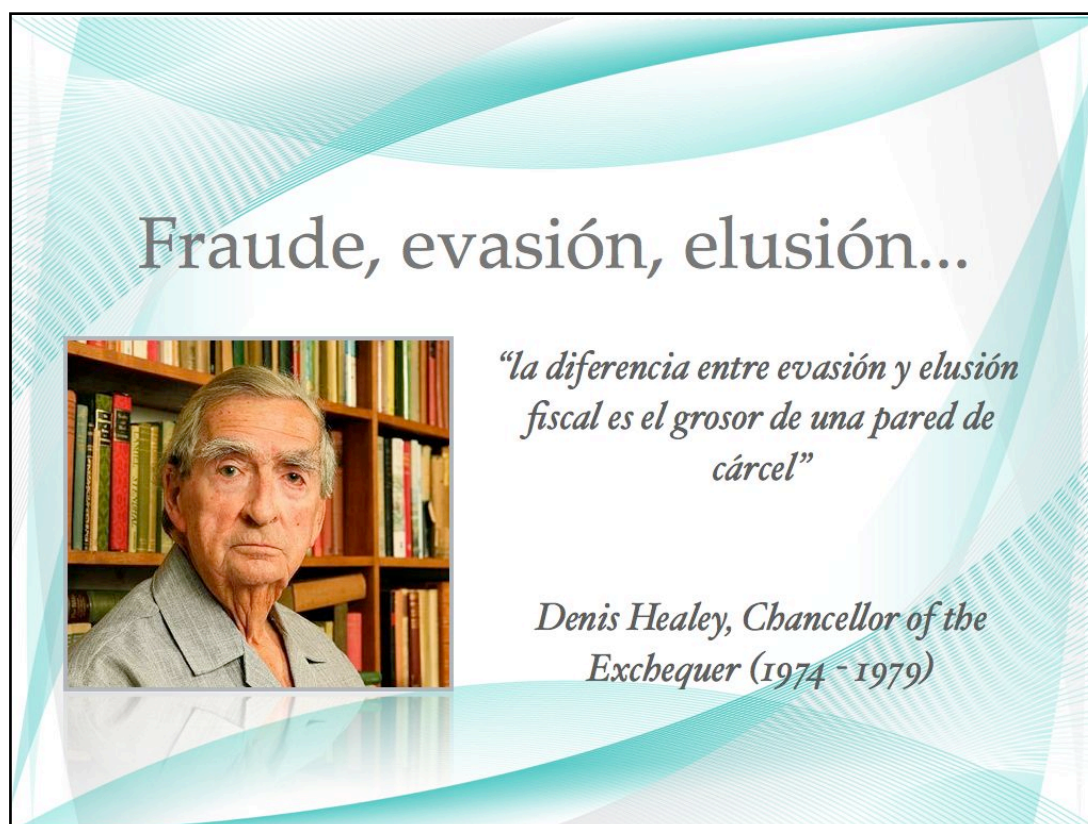
El célebre jurista y político italiano, Vittorio Emmanuele ORLANDO decía a finales del XIX que la capacidad de dictar instrucciones al subordinado es una clara muestra de jerarquía.

Y probablemente BODINO, si hubiera leído el “MoU”, habría mencionado esta facultad de establecer condiciones económicas como uno de los signos sensibles de la *soberanía* — europea — de los que hablaba junto a la capacidad de acuñar moneda.

1. Algunas cifras sobre el fraude fiscal

El término “fraude fiscal” es vago e impreciso, pudiendo referirse tanto a la evasión o defraudación tributaria, sancionada administrativa como penalmente, y a la elusión fiscal, entendida como una forma legal diseñada para evitar el pago de impuestos¹⁸, frente a las que se erigen también cláusulas antiabuso en los ordenamientos internos y en los convenios internacionales, y parece marcar ahora las acciones comunitarias contra la llamada planificación fiscal agresiva.

Las diferencias entre la evasión y la elusión fiscal pueden parecer claras en las obras académicas, pero ser borrosas en el campo de la práctica.



¹⁸ GIL SORIANO (2012), 370.

Denis HEALEY, político laborista y ex-ministro británico de Hacienda, advertía como rasgo diferenciador el del grosor de una pared de cárcel¹⁹. Y la verdad es que podría recordarse la polémica girada entre nosotros sobre la viabilidad para cometer un delito fiscal por medio del fraude de ley tributaria, en la que el Tribunal Constitucional terminó acogiendo la *atipicidad administrativa* de la figura como un factor indicativo también de su *atipicidad penal*, dadas las relaciones de progresión cuantitativa entre las infracciones tributarias y los delitos contra la Hacienda Pública, al entender que se vulneraba el derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) por tratarse de una aplicación analógica *in malam partem* del tipo penal (STC 120/2005, de 10 de mayo, seguida de la misma doctrina en las SSTC 48/2006, de 13 de febrero y 129/2008, de 27 de octubre).



Quedándonos con el fraude en tanto que evasión ilícita, no suele haber tampoco en las legislaciones definiciones unívocas y, a veces, ni siquiera un interés por conceptuarlo.

En el ámbito europeo, el Tribunal de Cuentas de la Unión lo definió, en su informe anual de 1978, como la apropiación indebida de dinero o bienes contraviniendo las leyes o normas²⁰.

¹⁹ En *Treasure Islands*, Nicholas Shaxson, Palmgrave, Nueva York, 2011.

²⁰ Tribunal de Cuentas Europeo, Annual report concerning the financial year 1978 accompanied by the replies of the institutions, "DOCE" de 31 de diciembre de 1979.

La diversidad de significados y las diferencias entre el nivel de criminalización atribuido a los comportamientos fraudulentos en los diferentes Estados, hicieron que el término “fraude”, definido en la Resolución del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de las Comunidades²¹, así como en el artículo 1.1 del Convenio posterior sobre dicho objeto²², quedase en cierto desuso en el ámbito comunitario.

Por ello, durante mucho tiempo, se prefirió emplear el concepto de “irregularidad”, tal y como se definía en el Reglamento n.º 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas²³.

El Parlamento Europeo consideró que la distinción entre fraude e irregularidad era “artificial”²⁴, siendo el primero una cualificación de la segunda²⁵.

En clave interna, el Tribunal Constitucional español se ha empeñado en asociar la noción de fraude, sobre todo en su vertiente de *evasión* de las leyes tributarias, como un factor que atenta y pospone los principios de reparto de la carga impositiva, acarreando la necesaria articulación de medios para corregir la injusta distribución que provoca.

Así justificó en 1990, cuando declaró la constitucionalidad de la más importante reforma que sufrió la Ley General Tributaria primigenia, el hecho imprescindible de la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3.º), para evitar que “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo [tengan] que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”; lo que recuerda ese carácter “vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” de la inspección,

²¹ En la Resolución del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de las Comunidades se encuentra la siguiente definición oficial de fraude fiscal: “Actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mínimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen perjuicio a los presupuestos públicos, que supongan desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos, por un lado, y disminución abusiva de ingresos, por otro”.

²² El Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas fue hecho en Luxemburgo el 26 de julio de 1995.

²³ El artículo 1.2 del citado Reglamento (CE, Euratom), señala: “2. Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido”.

²⁴ Resolución del Parlamento Europeo (Comisión de control presupuestario) sobre el informe anual 1999 de la Comisión sobre la protección de los intereses financieros comunitarios y la lucha contra el fraude (COM/2000/718). Vid. “DOUE” de 5 de diciembre de 2001.

²⁵ GIL SORIANO (2012), p. 371.

que había sentado antes en la STC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3.º). Y volvió a señalarlo en la STC 50/1995, de 23 de febrero (FJ 6.º), identificándola con el “interés general” por el bienestar de la economía.



De manera bastante parecida, en la “Comunicación de junio”, dirigida al Parlamento Europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países²⁶, precedente inmediato del plan de acción presentado en diciembre de 2012, la Comisión considera que aparte del “saneamiento presupuestario” que debe conseguirse a través de la lucha contra el fraude, ésta no es sólo una cuestión de ingresos, sino también de justicia, dado que “los contribuyentes honestos sufren aumentos impositivos adicionales por las pérdidas recaudatorias de los defraudadores”.

En la jurisprudencia constitucional se afirma también la libertad de configuración del legislador para elegir los medios de lucha contra el fraude fiscal (STC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5.º), aunque si se adoptan medidas de carácter tributario, deberán respetarse los principios del artículo 31.1 de la Constitución (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 5.º) para que dicha actividad no resulte desproporcionada.

²⁶ COM (2012) 351 final. Bruselas, 27 de junio de 2012.

El fraude tiene *efectos directos* en la reducción de ingresos y contracción de las disponibilidades presupuestarias, pero también plantea consecuencias indirectas importantes, al minar la credibilidad, confianza y aceptación de las autoridades concernidas, que en el ámbito europeo, es tanto como poner en solfa a la propia Unión²⁷.

Además, el fraude crece con la crisis, sin que ésta promueva el mismo crecimiento en los medios materiales y humanos dispuestos para combatirlo.

Veamos brevemente algunas cifras que se manejan acerca del volumen de fraude internacional existente y particularmente en Europa y en España.

En un estudio dirigido por James HENRY, antiguo economista principal de la consultora McKinsey y experto en paraísos fiscales, se estimaban en 26 billones de euros ocultos en “jurisdicciones proteccionistas” como Suiza o las Islas Caimán en 2012²⁸.

El trabajo, que divulgó el diario británico “*The Observer*” en julio del año pasado, incidía en que las élites de los países ricos en petróleo muestran una especial propensión a depositar su riqueza en esas cuentas, en lugar de invertirla en su propio país.

Los cálculos del estudio arrojaban que las 92.000 personas más ricas del mundo (un 0,001 por 100 de la población mundial) acumulaban ocho billones de euros.

En un informe titulado “*el coste del abuso fiscal*”, la *Red de Justicia Fiscal* (“*Tax Justice Network*”)²⁹ somete a estudio 145 países que representan el 98,2 por 100 del PIB mundial. Las estimaciones son que el 18 por 100 de la economía mundial está fuera de control fiscal (uno de cada seis dólares).

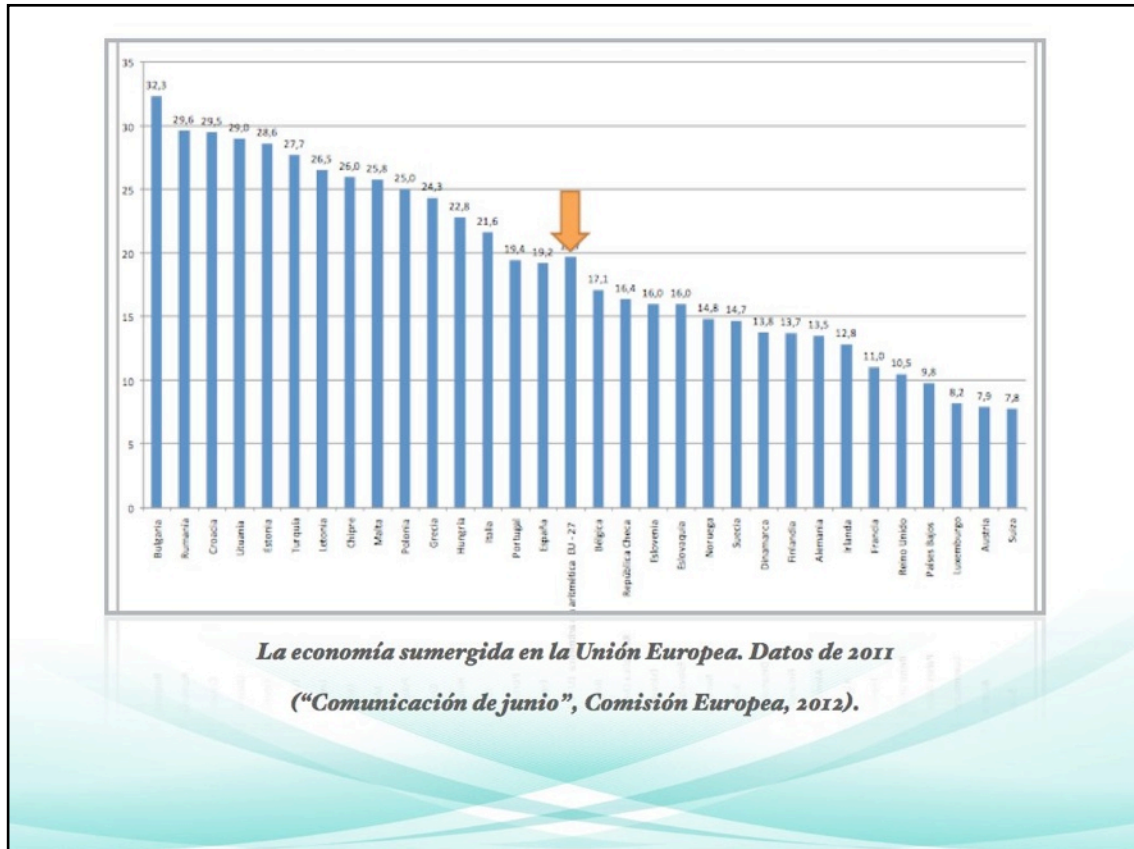
Supuestos unos impuestos medios del 28,1 por 100, la organización calcula que los Estados dejan de ingresar unos tres billones de dólares en impuestos, lo que viene a suponer el 54 por 100 del gasto global en salud.

Sólo en Europa, ese porcentaje de economía sumergida llevaría a las arcas fiscales 1,5 billones de dólares, según señala el Informe.

²⁷ GIL SORIANO (2012).

²⁸ Vid. “Un estudio concluye que hay hasta 26 billones de euros ocultos en paraísos fiscales”, en *nuevatribuna.es*, 22 de julio de 2012 (<http://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/-26-billones-de-euros-ocultos-en-paraisos-fiscales/20120722120204078601.html>).

²⁹ Vid. “The Cost of Tax Abuse. A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide”, Tax Justice Network, noviembre de 2011.



Otros datos del estudio revelan:

- En Estados Unidos, 300.000 millones de dólares escaparían al control fiscal, lo cual no representa más del 8,6 por 100 del PIB, pero es mayor que la consignación presupuestaria del programa sanitario “Medicaid”.
- En Bolivia, la economía que queda fuera del Fisco, es insignificante globalmente (unos 3.000 millones de dólares), pero representa nada menos que el 66 por 100 del PIB boliviano.
- Las empresas rusas deben considerar que pagar a Hacienda es de mal gusto, pues el informe revela que todas utilizan una maraña de empresas interpuestas llamadas “astronautas” para evadir impuestos. El resultado es que casi el 45 por 100 del PIB escapa del control fiscal.
- En Brasil, nada menos que el 39 por 100 de su economía se encuentra sumergida.
- En Italia y Grecia es de alrededor del 27 por 100.
- En España el 22 por 100.
- En Alemania el 16 por 100.

- Y Francia tiene un 15 por 100.

En la “Comunicación de junio” de 2012, la Comisión Europea llegó a calcular en la quinta parte del PIB comunitario lo que representaba la dimensión de la economía sumergida en 2011, alrededor de dos billones de euros.

Con esos datos, España estaría en la media de la Unión Europea en cuanto a la economía sumergida, representando el 19,2 por 100 del PIB en 2011. El tope lo marcaba Bulgaria con el 32,3 por 100, mientras que Austria tenía el nivel más bajo, representando el 9,8 por 100 del PIB.

Desde que comenzó la crisis, estimaciones de la OCDE realizadas sobre datos de presión fiscal de distintos países, revelaban que 30.000 millones se habían sumergido en España. Y que ostentaríamos el dudoso mérito de ser la segunda potencia europea en economía negra, sólo por detrás de Italia³⁰.

	2007	2008	2009	2010	2011 provisional	Caída
Australia	29,7	27,1	25,8	25,6	n.a.	
Austria ¹	41,8	42,8	42,5	42,0	42,1	0,3
Belgium	43,6	43,9	43,1	43,5	44,0	0,4
Canada	33,1	32,3	32,1	31,0	31,0	-2,0
Chile	22,8	21,4	17,1	19,6	21,4	-1,4
Czech Republic	35,9	35,0	33,9	34,2	35,3	-0,6
Denmark ¹	48,9	47,8	47,7	47,6	48,1	-0,8
Estonia	31,4	31,7	35,7	34,2	32,8	1,4
Finland	43,0	42,9	42,8	42,5	43,4	0,5
France ¹	43,7	43,5	42,5	42,9	44,2	0,5
Germany ²	36,1	36,5	37,3	36,1	37,1	1,0
Greece ¹	32,5	32,1	30,4	30,9	31,2	-1,3
Hungary	40,3	40,1	39,9	37,9	35,7	-4,6
Iceland	40,6	36,7	33,9	35,2	36,0	-4,7
Ireland	30,9	29,1	27,7	27,6	28,2	-2,7
Israel ³	36,3	33,8	31,4	32,4	32,6	-3,6
Italy	43,2	43,0	43,0	42,9	42,9	-0,3
Japan	28,5	28,5	27,0	27,6	n.a.	
Korea	26,5	26,5	25,5	25,1	25,9	-0,7
Luxembourg	35,6	35,5	37,7	37,1	37,1	1,5
Mexico	17,7	20,9	17,4	18,8	19,7	2,0
Netherlands	38,7	39,3	38,2	38,7	n.a.	
New Zealand	34,7	33,8	31,6	31,5	31,7	-3,0
Norway	42,9	42,1	42,4	42,9	43,2	0,3
Poland	34,8	34,2	31,7	31,7	n.a.	
Portugal	32,4	32,5	30,7	31,3	n.a.	
Slovak Republic	29,5	29,5	29,1	28,3	28,8	-0,7
Slovenia	37,7	37,1	37,1	37,5	36,8	-0,9
Spain ¹	37,3	33,1	30,9	32,3	31,6	-5,7
Sweden	47,4	46,4	46,6	45,5	44,5	-2,9
Switzerland	27,7	28,1	28,7	28,1	28,5	0,8
Turkey	24,1	24,2	24,6	25,7	25,0	0,9
United Kingdom	35,8	35,8	34,2	34,9	35,5	-0,3
United States	27,9	26,3	24,2	24,8	25,1	-2,8
Unweighted average:						
OCDE EU	39,2	38,5	37,6	37,6	n.a.	1,6
OCDE Total	35,1	34,5	33,7	33,8	n.a.	1,3

³⁰ Vid. “Desde que comenzó la crisis, 30.000 millones han huido hacia la 'contabilidad B' en España”, en *vozpópuli* de 21 de enero de 2013 (<http://vozpópuli.com/economia-y-finanzas/20209-desde-que-comenzo-la-crisis-30-000-millones-han-huido-hacia-la-contabilidad-b-en-espana>).

Según subrayaba la OCDE, “España registra la mayor caída de recaudación desde el 37,3% en los niveles previos a la crisis hasta el 31,6% con que cerró el año pasado”. Una buena parte de ese desplome se puede atribuir al mayor impacto de la crisis en nuestro país, pero la otra parte se debería exclusivamente al mayor fraude que suele crecer en momentos de recesión o de subidas de impuestos, dos situaciones que se han dado simultáneamente en España.

El fraude en la Unión Europea cuesta así más de lo que todos los Estados miembros gastan en Sanidad³¹. Y, en España, el tamaño de la economía sumergida se cifraría en 240.000 millones, con una pérdida de recaudación estimada de 72.709 millones de euros anuales. Con esas cuentas, en menos de diez años podría resolverse nuestro déficit público.

	PIB	Economía sumergida	Carga Fiscal	Tamaño Economía sumergida	Pérdida Fiscal
España	1.063.000	25%	30,40%	239.175	72.709
Alemania	2.499.000	16%	39,70%	399.840	158.736
Francia	1.933.000	15%	41,60%	289.950	120.619
Total UE	12.271.200	22,10%	35,90%	2.258.223	864.282

Richard Murphy, “Closing the European Tax Gap”, Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament, febrero de 2012.

Los cálculos provienen de un informe del Grupo de la Alianza Progresista de Socialistas y

³¹ Vid. “El fraude fiscal en la Unión Europea cuesta más de lo que los 27 gastan en Sanidad”, en *vozpopuli*, de 23 de enero de 2013 (<http://vozpopuli.com/economia-y-finanzas/20258-el-fraude-fiscal-en-la-union-europea-cuesta-mas-de-lo-que-los-27-gastan-en-sanidad>).

Demócratas en el Parlamento Europeo, realizado por el director del departamento británico de investigación fiscal, Richard MURPHY³².

En el proyecto de Informe sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión y los paraísos fiscales, presentado a la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo, por la eurodiputada Mojca KLEVA³³, y debatido el 19 de febrero de 2013, se aludía a una pérdida anual de ingresos públicos en torno al billón de euros por el fraude fiscal, lo que representa un coste anual aproximado de 2.000 euros por ciudadano europeo.

Aparte de lo dicho para la sanidad, los ingresos tributarios que pierde Europa equivaldría a más de cuatro veces el importe destinado a la educación en toda la Unión Europea.



³² Vid. Richard Murphy, "Closing the European Tax Gap", Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament, febrero de 2012.

³³ 2012/0000 (INI) de 29 de enero de 2013, debatido el 19 de febrero de 2013.

Como este curso cuenta con la colaboración del *Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda* (GESTHA), veámos también algunas estimaciones que, a partir de estadísticas de Eurostat, realizaban en mayo de este año³⁴:

- Cada español debe pagar anualmente al Fisco unos 1.910 euros de más para compensar los impuestos que otros contribuyentes dejan de tributar debido al fraude y la evasión fiscal.
- La presión fiscal en España se situó en el 31,4% del PIB en 2011, lo que sitúa a nuestro país en la vigésimoprimer posición en el ranking europeo, pese a las subidas impositivas aprobadas en el IRPF e IVA en 2010 y 2011.
- Las diapositivas ofrecen datos por Comunidades y Ciudades Autónomas:



³⁴ Vid. "Cada español tributa 2.000 euros de más por la evasión fiscal", en *nuevatribuna.es*, de 22 de mayo de 2013 (<http://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/cada-espanol-tributa-2-000-euros-de-mas-por-la-evasion-fiscal/20130522194910092498.html>).

	% economía sumergida 2009 ajustada a recaudación (1)	Evasión total del PIB sumergido 2009 (en millones €) (2)	Sobrecoste para cada ciudadano por la evasión (en €) (3)
ANDALUCÍA	24,9	13.100	1.555,63
ARAGÓN	25,5	3.075	2.285,31
ASTURIAS	20,2	1.700	1.592,12
BALEARS	19,2	1.857	1.673,00
CANARIAS	28,7	4.391	2.077,91
CANTABRIA	23,7	1.177	1.989,16
CASTILLA Y LEÓN	25,0	5.136	2.041,73
CASTILLA-LA MANCHA	26,5	3.417	1.629,32
CATALUÑA	22,3	16.000	2.120,22
COMUNITAT VALENCIANA	24,3	9.075	1.777,80
EXTREMADURA	19,2	1.225	1.113,48
GALICIA	26,3	5.233	1.893,56
MADRID	19,6	13.416	2.067,74
MURCIA	24,3	2.402	1.633,08
NAVARRA	20,0	1.312	2.037,91
PAÍS VASCO	20,6	4.976	2.272,08
LA RIOJA	31,4	892	2.775,97
CEUTA	27,0	154	1.835,29
MELILLA	26,9	142	1.698,68
TOTAL NACIONAL	23,3	89.885	1.910,03

Fuente: Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA)

Y si de la envergadura del fraude pasáramos a ver qué resultados tienen las actuaciones efectuadas por la Oficina europea encargada de luchar contra el mismo (OLAF), tenemos que desde su creación en 1999:

- Ha efectuado 3.500 investigaciones que han permitido recuperar más de 1.100 millones de euros para el Presupuesto de la Unión.
- Cerca de 100 millones por año, si no fuera porque sólo en 2011 fueron 691 millones los recuperados.
- En 2012 fueron 94,5 millones³⁵.

³⁵ Vid. “La UE recuperó 94,5 millones de euros en 2012 en operaciones antifraude”, en *Euroefe*, 23 de mayo de 2013 (http://www.euroefe.efe.com/3799_asuntos-sociales-y-juridicos/2063152_la-ue-recupero-94-5-millones-de-euros-en-2012-en-operaciones-antifraude.html).



Results of OLAF's work

As a result of the 3 500 investigations OLAF has completed since it was set up in 1999:

- 335 individuals have received prison sentences totalling 900 years
- over €1.1 billion of EU money has been recovered (excluding financial penalties)
- on average OLAF has recovered €100 million a year.

Results for 2011:

- €691 million recovered for the EU budget
- EU Member State courts issued a cumulative 511 years of prison sentences – not including an additional 70 years of suspended sentences.

Todos estos datos aparecen recogidos en la página web de la OLAF³⁶.

En nuestro país, los datos oficiales de la Agencia Tributaria o del Ministerio para los últimos años, revelan que las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude dieron lugar:

- A ingresos por cuantía de 10.043 millones de euros en 2010 (un 23,7 por 100 más que en 2009).
- 10.462 millones en 2011.
- Y 11.517 millones en 2012.
- En los años que van de 2005 a 2011, fueron 55.833 millones de euros los recuperados

³⁶ http://ec.europa.eu/anti_fraud/investigations/fraud-in-figures/index_en.htm.



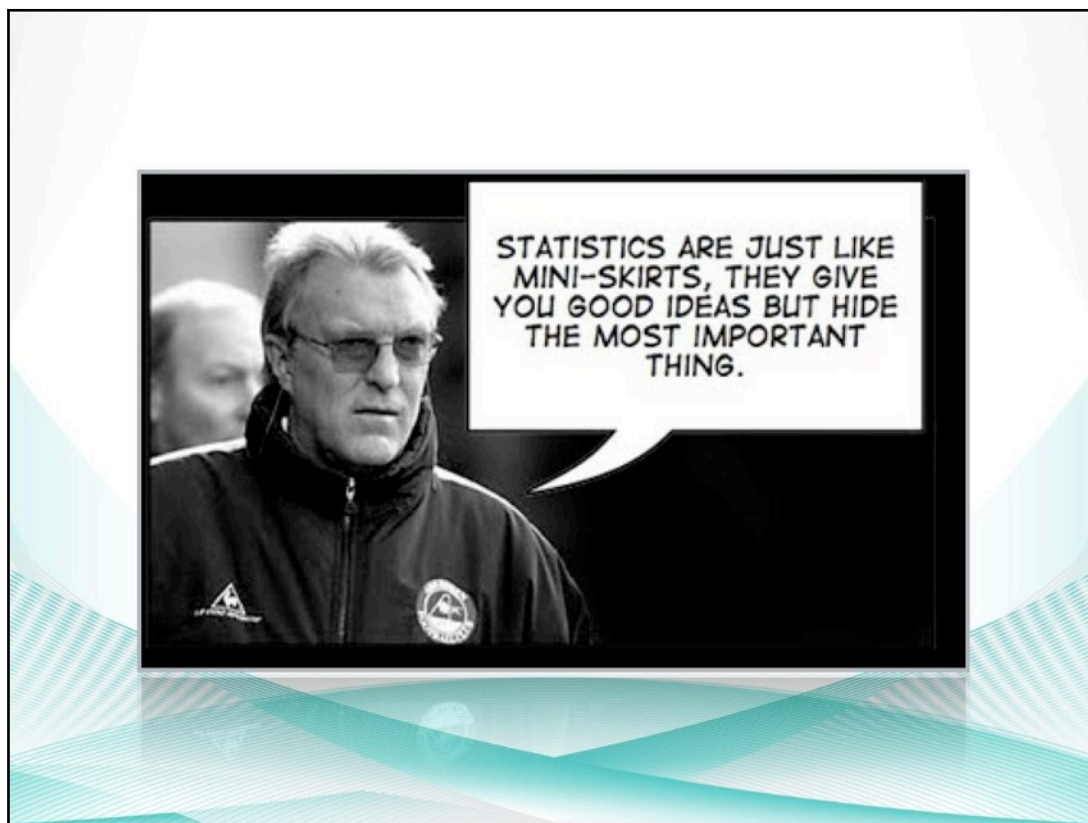
De esos 11.517 millones recaudados por la Agencia Tributaria en 2012 con la lucha contra el fraude, aproximadamente el 40 por 100 provino de actuaciones en el Impuesto sobre Sociedades, un 25 por 100 de irregularidades en el IRPF y otro 20 por 100 del IVA.

Los sindicatos de funcionarios de Hacienda vienen criticando la falta de medios y el descenso de la plantilla en los últimos años, aparte del hecho de casi la cuarta parte de los inspectores de Hacienda y cerca de la mitad de los interventores disfruten de algún tipo de excedencia y que más de la tercera parte ocupen cargos directivos que los alejan de involucrarse en tareas de inspección. En el control activo no llegan a estar la cuarta parte de los interventores.

No debe sorprender con esa realidad que haya más de uno que pueda preguntarse *¿quién lucha contra el fraude en España?*³⁷.

Todas las cifras vistas, pese a su diversidad muestran la gravedad de la situación. Algo que según la *Red de Justicia Fiscal* revela que “la desigualdad es mucho peor de lo que enseñan las estadísticas oficiales”.

³⁷ Vid. Luis Gómez, “¿Quién lucha contra el fraude?”, en *El País*, de 15 de noviembre de 2009.



Esto es lógico, si tenemos en cuenta lo que dijo de la Estadística el activista político y escritor irlandés (nobel de Literatura en 1925), George Bernard SHAW: “es una ciencia que demuestra que si mi vecino tiene dos coches y yo ninguno, los dos tenemos uno”.

Con menos títulos, el jugador danés de fútbol y posterior entrenador, ya retirado, Ebbe SKOVDAHL, opinó que las estadísticas “son como las minifaldas: te dan buenas ideas, pero esconden las cosas importantes”.

2. La protección de los intereses financieros en el Derecho originario

Una constante desde la creación de la Comunidad Europea es la política de “pequeños pasos” con que las instituciones comunitarias suelen resolver todas las cosas. También en la protección de los intereses financieros se ha dado ese andar de tortuga de la política criminal supranacional³⁸, al igual que en el campo de la lucha contra el fraude fiscal.

Los dos ámbitos citados se encuentran estrechamente unidos, como lo están los ingresos y gastos que conforman la actividad financiera de cualquier entidad pública, conexión que cristaliza en la institución presupuestaria y, en este caso, en el Presupuesto General de la Unión Europea.

³⁸ ARROYO y NIETO (2002).

No obstante esa unión lógica de materia, suele emplearse la expresión de “intereses financieros” comunitarios como sinónimo de “intereses presupuestarios” de la Unión³⁹. Y dada la extendida creencia de que el Presupuesto atiende sobre todo a los gastos públicos, padece su influencia y la protección de dichos intereses parece reducirse a la faceta del gasto.

Probablemente ha contribuido también el hecho de que no se haya producido una definición normativa esclarecedora de lo que deba entenderse por intereses financieros de la Unión, lo cual ha favorecido interpretaciones diversas por algunas de las principales instituciones financieras comunitarias —Banco Central Europeo y Banco Europeo de Inversiones— que tuvo que entrar a considerar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁴⁰.



Para el TJUE (Sentencia de 10 de julio de 2003), contrariamente a lo que interpretaba el BCE, los intereses financieros engloban no sólo los ingresos y gastos incluidos en el

³⁹ PÉREZ BERNABEU (2005), p. 148.

⁴⁰ PÉREZ BERNABEU (2005), pp. 149 y ss. La STJUE de 10 de julio de 2003, Comisión contra Banco Central Europeo, Asunto 11/00, señala que “contrariamente a lo que sostiene el BCE (...), la expresión «intereses financieros de la Comunidad» que figura en el artículo 280 CE, debe interpretarse en el sentido de que engloba no sólo los ingresos y gastos incluidos en el Presupuesto comunitario, sino que, en principio, también a los ingresos y gastos incluidos en el presupuesto de otros órganos y organismos creados por el Tratado CE”.

Presupuesto de la Unión, sino también los incluidos en los Presupuestos de otros organismos creados por los Tratados.

El Presupuesto de la Unión Europea, como instrumento de política económica, muestra en su evolución el camino hacia una progresiva integración de los Estados, con la creación de nuevas políticas comunitarias cada vez que aquél ha sido objeto de una reforma.

Los ingresos del Presupuesto de la Unión, se consideran recursos propios de la misma, y a diferencia de lo que sucede con otras organizaciones internacionales, no surgen de las contribuciones financieras de los Estados miembros, aunque éstos corran con su recaudación.



En la actualidad, y dejando aparte los recursos propios tradicionales —derechos de aduana y exacciones agrícolas, fundamentalmente—, se encuentran el recurso sobre la base del IVA y el recurso basado en la Renta Nacional Bruta (RNB). La participación de estos ingresos en el Presupuesto ha ido variando a lo largo del tiempo, siendo este cuarto recurso (RNB) el que determina, en mayor medida, la contribución de los Estados a la financiación del Presupuesto de la Unión.

El sistema cuenta además con un mecanismo de corrección de los desequilibrios presupuestarios de Reino Unido, otras medidas específicas para algunos Estados miembros, y un techo de gasto⁴¹ que marca el importe total de los ingresos.

Dada la importancia del “cuarto recurso” como principal fuente nutriente del Presupuesto de la Unión, puede comprenderse el mayor activismo desarrollado últimamente por la Comisión para paliar algunas situaciones de desgobierno o actitudes tolerantes con elevados niveles de economía sumergida, fraude y corrupción, pues ello redundaría a la postre en minorar los recursos de la Unión.

Como la Hacienda Europea, desde la perspectiva de los ingresos, está constituida por un sistema de recursos propios dependiente en su mayor parte de la aplicación que realicen los Estados miembros, el fraude fiscal aparece entonces como un problema comunitario y la lucha contra el mismo representa un supuesto de competencia compartida entre la Unión y los Estados miembros⁴².



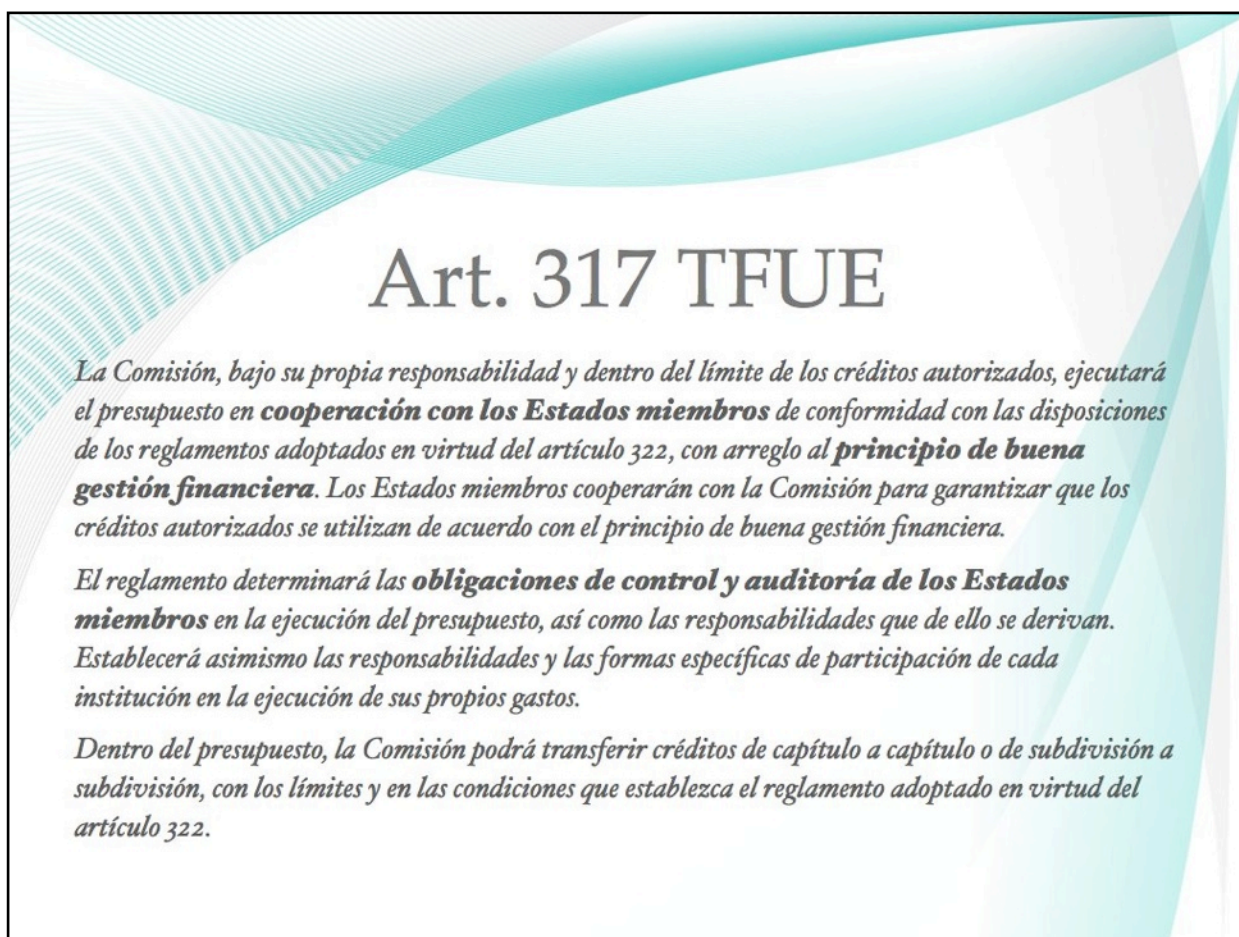
⁴¹ Actualmente: un 1,31% de la Renta Nacional Bruta (RNB) de la UE para los créditos de compromiso y un 1,24% de la RNB de la UE para los créditos de pago.

⁴² Sigo a GIL SORIANO (2012), *passim*.

En cuanto la composición del gasto comunitario, desde la reforma de 1988, los gastos se dividen en ocho secciones relativas a cada institución u órgano. La más importante es la sección tercera, la de la Comisión, que ocupa más del 80 por 100 del gasto comunitario. Las partidas de gasto más importantes corresponden al fondo FEOGA-Garantía, aunque muestre una tendencia decreciente en los últimos años, y los fondos estructurales y de cohesión, que se sitúan en torno al 30 por 100 del gasto y que tienden a igualarse con los gastos agrícolas.

El marco jurídico de lucha contra el fraude comunitario se compone de disposiciones de Derecho primario, derivado, así como instrumento de Derecho internacional (tercer pilar).

La base jurídica fundamental se encuentra en los artículos 317 y 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.



El primero, encuadrado en el capítulo dedicado a la ejecución del Presupuesto, establece el principio de una buena gestión financiera y el deber de cooperación de los Estados miembros con la Comisión para asegurarlo.

Art. 325 TFUE

1. La Unión y los Estados miembros **combatirán el fraude y toda actividad ilegal** que afecte a los **intereses financieros de la Unión** mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión.
2. Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las **mismas medidas** que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.
3. Sin perjuicio de otras disposiciones de los Tratados, los Estados miembros **coordinarán sus acciones** encaminadas a proteger los intereses financieros de la Unión contra el fraude. A tal fin, organizarán, junto con la Comisión, una **colaboración estrecha y regular** entre las autoridades competentes.
4. El **Parlamento Europeo** y el **Consejo**, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al **Tribunal de Cuentas**, adoptarán las medidas necesarias en los ámbitos de la prevención y lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión con miras a ofrecer una protección eficaz y equivalente en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión.
5. La **Comisión**, en cooperación con los Estados miembros, presentará anualmente al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre las medidas adoptadas para la aplicación del presente artículo.

El segundo, incardinado dentro del capítulo de lucha contra el fraude, establece el marco legal de la protección de los intereses financieros de la Unión Europea:

- Su primer apartado estipula que dicha competencia es compartida entre la Unión y los Estados miembros.
- El segundo párrafo del artículo recoge el “principio de asimilación”, cuyo origen fue la Sentencia del maíz griego⁴³.
- El tercer párrafo establece el deber de colaboración entre los Estados y la Unión en la materia.
- El párrafo cuarto reviste una especial importancia, porque faculta al Consejo y al Parlamento Europeo para legislar en materia de protección de los intereses financieros de la Unión.

⁴³ STJCE de 21 de septiembre de 1989 (Comisión v. República Helénica, Asunto 68/88).

Además, con la versión del Tratado de Lisboa, se suprimió el último inciso del antiguo artículo 280.4 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, en el que se excluía la adopción de medidas legislativas de carácter penal o procesal.

Ello ha permitido hablar del nacimiento de un verdadero *Derecho penal europeo*, sobre la base de los artículos 325, 83 y 86 del TFUE.

El artículo 83 permite una armonización de los tipos y de las sanciones de ciertos delitos graves, de dimensión transfronteriza y con carácter tasado, incluyendo el blanqueo de capitales, la corrupción y la delincuencia organizada, entre otros.

En todo caso, el Consejo podría adoptar una decisión por unanimidad que recoja otros ámbitos delictivos, previa aprobación del Parlamento Europeo.

Por su parte, el artículo 86 permite crear una “Fiscalía Europea” competente para descubrir a los autores y cómplices de infracciones que perjudiquen a los intereses financieros de la Unión y para incoar un procedimiento penal y solicitar la apertura de juicio contra ellos, ejerciendo la acción penal ante los órganos jurisdiccionales competentes de los Estados miembros.

3. La lucha contra el fraude en el Derecho derivado

Los instrumentos más importantes del Derecho secundario son:

- El Reglamento 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas.
- Y el Reglamento 2185/96 del Consejo de 11 de noviembre de 1996, relativo a los controles y verificaciones *in situ* que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades.

El primero viene a constituir la “Parte general del Derecho sancionador comunitario”⁴⁴, aunque ha tenido importantes problemas de aplicación práctica. La voluntad política, más allá de las declaraciones solemnes, fue escasa pues el convenio no entró en vigor hasta el año 2002 y su segundo protocolo, relativo a la corrupción y el blanqueo de capitales, no lo hizo hasta 2009.

El segundo favorece controles *in situ* con clara relevancia penal, debiendo observarse en su aplicación un estricto respeto de los derechos de defensa.

En páginas de Internet pueden tener información complementaria de todo ello:

⁴⁴ GIL SORIANO (2012), p. 376.

- Bien a través de las fichas de “síntesis de legislación de la Unión Europea”.

La Unión Europea (UE) dispone de un presupuesto, que le permite aplicar las políticas europeas. El presupuesto europeo se nutre de los derechos de aduana, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la Renta Nacional Bruta (RNB) de los Estados miembros. Además de las actividades de la OLAJ, los intereses financieros de la Unión se protegen mediante la normativa contra el fraude.

MARCO GENERAL

- Plan de acción de la Comisión para un marco de control interno integrado
- Programa «Hércules»
- Protección penal de los intereses financieros comunitarios
- Enfoque estratégico global
- Un marco jurídico común para luchar contra el fraude en todas las políticas comunitarias
- Convenio para la protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea

LUCHA CONTRA LAS PRÁCTICAS FRAUDULENTAS EN LA UTILIZACIÓN DE FINANCIACIÓN EUROPEA

- Stratégie antifraude de la Commission (EB)
- Nuevo enfoque en materia de prevención del fraude
- Blindaje de la legislación y de la gestión de los contratos contra el fraude
- Controles y verificación de los operadores económicos in situ
- Control de gastos del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA)
- Sistema de recuperación e información sobre las sumas indebidamente pagadas en el marco de la financiación de la política agrícola común
- Dispositivo comunitario de identificación de determinados beneficiarios de operaciones financiadas por la Sección de Garantía del FEOGA
- Plan de acción 2004-2005
- Plan de acción para 2001-2003 Archivos

PROTEGER LOS RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN

- Lucha contra el fraude fiscal
- Cooperación administrativa en el ámbito del IVA (hasta el 31 de diciembre de 2011)
- Cooperación administrativa en el ámbito del IVA (a partir del 1.1.2012)
- Asistencia administrativa mutua para luchar contra el fraude

ADUANAS

- Acuerdo con la Confederación Suiza
- Acuerdo aduanero con Japón
- Acuerdo con China
- Acuerdo con la India
- Acuerdo con Hong Kong
- Acuerdo con Canadá

http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/protecting_european_communities_financial_interests/index_es.htm#

- O por medio del “Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea”.

Este sitio es una parte de Europa


EUR-Lex El acceso al Derecho de la Unión Europea

EUROPA > EUR-Lex Inicio > Legislación consolidada > 1.6.2013 > 09 > 09.50 Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea

<http://eur-lex.europa.eu/es/consleg/latest/chap0950.htm>

Legislación consolidada UE sobre Lucha contra el fraude y la evasión fiscal

- Resolución del Consejo, de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales.
- Conclusiones del Consejo, de 11 de julio de 1994, sobre la lucha contra el fraude.
- Resolución del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de las Comunidades.
- Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas.
- Reglamento (Euratom, CE) n° 2185/96 del Consejo de 11 de noviembre de 1996 relativo a los controles y verificaciones in situ que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades.

Este sitio es una parte de  **EUR-Lex** El acceso al Derecho de la Unión Europea

EUROPA > EUR-Lex Inicio > Legislación consolidada > 1.6.2013 > 09 > 09.50 Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea

Legislación consolidada UE sobre Lucha contra el fraude y la evasión fiscal


- *Decisión de la Comisión de 24 de julio de 1998 relativa al tratamiento del fraude al IVA (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales.*
- *Decisión de la Comisión, de 28 de abril de 1999, por la que se crea la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude.*
- *Decisión del Consejo, de 25 de mayo de 1999, relativa a las condiciones y las modalidades de las investigaciones internas en materia de lucha contra el fraude, la corrupción y toda actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses de las Comunidades.*
- *Decisión de la Comisión, de 2 de junio de 1999, relativa a las condiciones y las modalidades de las investigaciones internas en materia de lucha contra el fraude, la corrupción y toda actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses de las Comunidades.*
- *Acuerdo Interinstitucional, de 25 de mayo de 1999, el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión de las Comunidades Europeas relativo a las investigaciones internas efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).*

Este sitio es una parte de  **EUR-Lex** El acceso al Derecho de la Unión Europea

EUROPA > EUR-Lex Inicio > Legislación consolidada > 1.6.2013 > 09 > 09.50 Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea

Legislación consolidada UE sobre Lucha contra el fraude y la evasión fiscal

- *Reglamento (CE) n° 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).*
- *Reglamento (Euratom) n° 1074/1999 del Consejo, de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).*
- *Decisión del Banco Central Europeo, de 3 de junio de 2004, relativa a las condiciones que rigen las investigaciones que la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude efectúe en el Banco Central Europeo en materia de lucha contra el fraude, la corrupción y toda actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de las Comunidades Europeas y por la que se modifican las Condiciones de contratación del personal del Banco Central Europeo.*
- *Decisión n° 26/2004 del Comité de las Regiones, de 10 de febrero de 2004, relativa a las condiciones y las modalidades de las investigaciones internas en materia de lucha contra el fraude, la corrupción y toda actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses de las Comunidades.*


Este sitio es una parte de  **EUR-Lex** El acceso al Derecho de la Unión Europea

EUROPA > EUR-Lex Inicio > Legislación consolidada > 1.6.2013 > 09 > 09.50 Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea

EUROPA > EUR-Lex Inicio > Legislación consolidada > 1.6.2013 > 09 > 09.50 Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea

Legislación consolidada UE sobre Lucha contra el fraude y la evasión fiscal

- *Decisión n° 804/2004/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, por la que se establece un programa de acción comunitario para la promoción de acciones en el ámbito de la protección de los intereses financieros de la Comunidad (programa Hércules).*
- *Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo.*
- *Recomendación de la Comisión, de 19 de octubre de 2009, sobre los procedimientos de reducción de la retención a cuenta.*
- *Decisión de Ejecución de la Comisión, de 16 de septiembre de 2011, por la que se establece un marcador fiscal común de los gasóleos y el queroseno.*
- *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.*
- *Decisión de la Comisión, de 3 de julio de 2012, por la que se crea el Foro de la UE sobre el IVA.*

Este sitio es una parte de  **EUR-Lex** El acceso al Derecho de la Unión Europea

EUROPA > EUR-Lex Inicio > Legislación consolidada > 1.6.2013 > 09 > 09.50 Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea

EUROPA > EUR-Lex Inicio > Legislación consolidada > 1.6.2013 > 09 > 09.50 Repertorio de la legislación consolidada de la Unión Europea

Legislación consolidada UE sobre Lucha contra el fraude y la evasión fiscal

- *Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.*
- *Reglamento (UE) n.° 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.° 2073/2004.*

El cuadro normativo antifraude se completa con los instrumentos de Derecho internacional que manifiestan la voluntad de los Estados miembros de armonizar mínimamente las sanciones contra la Hacienda Pública europea.

Concretamente, entran aquí los tres protocolos que complementan el Convenio de protección de los intereses financieros. Uno sobre funcionarios, otro sobre blanqueo de capitales y otro más sobre interpretación con carácter prejudicial⁴⁵. La eficacia que han demostrado ha sido escasa, visto que el Convenio tardó siete años en ratificarse y el segundo protocolo tardó catorce.

4. La Oficina de Lucha contra el fraude (OLAF)



Además de la complejidad que reviste el marco jurídico dispuesto para proteger los intereses financieros de la Unión, no se cuenta aún con una organización eficiente de detección de las irregularidades, lo que favorece la evasión y malversaciones de los fondos europeos.

⁴⁵ Primer Protocolo, de 27 de septiembre de 1996; Segundo y Tercer Protocolos, de 19 de junio de 1997.

La Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) trae su origen de la más grave crisis que vivió la Comisión, con acusaciones generalizadas de fraude y nepotismo, que llevaron a la dimisión en pleno del gobierno europeo en 1999.

El antecedente de la Oficina actual, la “Unidad de Coordinación para la prevención del Fraude” (UCLAF), que se había creado en 1987, fue tachada de deficiente, señalándose que “su intervención, en algunas ocasiones ha retrasado los procedimientos [control y limpieza], sin garantizar siempre un beneficio real”⁴⁶.

La creación de la OLAF se adoptó por Decisión 1999/352 de la Comisión, de 28 de abril de 1999. Y sus funciones y competencias quedaron definidas en dos Reglamentos del Parlamento y del Consejo, de 25 de mayo de 1999 (Reglamentos 1073 y 1074/1999).

En sus más de trece años de experiencia, la OLAF ha revelado grandes deficiencias, aunque siga siendo la herramienta fundamental antifraude de la Unión.

La OLAF cuenta con 439 empleados, de los que más de dos terceras partes se dedican a investigaciones contra el fraude, y un director general con mandato de cinco años, renovable una sola vez, con autonomía funcional de la Comisión y de los gobiernos nacionales. También tiene un comité de vigilancia que controla las investigaciones realizadas y el respeto de los derechos de las personas investigadas.

Nada más producirse la primera evaluación de las actividades de la OLAF⁴⁷, la Comisión formuló una propuesta de reforma del Reglamento 1073/1999, dirigida a reforzar los derechos procesales de las personas investigadas, procurando un mejor control de las investigaciones y favorecer el intercambio de información entre la Oficina y las instituciones y Estados miembros⁴⁸.

Después de recibir una muy severa crítica del Tribunal de Cuentas⁴⁹, la Comisión retiró la propuesta y presentó una nueva, bloqueada por el Consejo en varias ocasiones.

Finalmente, la Comisión volvió a presentar en julio de 2011 otra propuesta para derogar el Reglamento 1074/1999 y reformar el Reglamento 1073/1999 de la OLAF.

⁴⁶ Vid. “La Comisión Europea dimite en bloque”, en *El País*, de 16 de marzo de 1999 (http://elpais.com/diario/1999/03/16/internacional/921538815_850215.html).

⁴⁷ Informe de la Comisión, Evaluación de las actividades de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), COM (2003) 154 final.

⁴⁸ Propuesta contenida en los documentos COM (2004) 103 y 104.

⁴⁹ Informe especial n.º 1/2005, del Tribunal de Cuentas Europeo.

Pese a la falta de voluntad política del Consejo, el diálogo interinstitucional abierto por la Comisión, parece haber fructificado esta vez y tras el acuerdo del Consejo y el Parlamento Europeo, en diciembre de 2012, la eurocámara ha aprobado en segunda lectura, realizada el pasado día 3 (de julio) la reforma de la OLAF, que entrará en vigor el próximo 1 de agosto.

El Reglamento pretende dotar a la Oficina de mayor independencia y responsabilidad, a la vez que establece mayores garantías de quienes sean investigados.

La reforma prevé la creación de una unidad de control de calidad en la OLAF que velará por el cumplimiento de la legalidad en todas las acciones asociadas a la investigación.

Se limita a un máximo de siete años el mandato del director general y se atribuye a la Comisión de Fiscalización el garantizar que las investigaciones se realicen con total independencia, informando periódicamente de los casos que se remiten a las autoridades nacionales para su seguimiento.

También se pretende intensificar la cooperación con los gobiernos nacionales y facilitar un mejor seguimiento judicial por parte de los Estados y sus instituciones.

Despejada la reforma de la OLAF, es de esperar que la Comisión se afane ahora en la creación de la *Oficina Pública Europea de Fiscales* (EPPO, por sus siglas en inglés de “European Public Prosecutor’s Office”)⁵⁰, cuyo fundamento jurídico se contiene en el artículo 82.2 del Tratado de Funcionamiento.

El Presidente de la Comisión, anunció al Parlamento Europeo, 12 de septiembre de 2012, la presentación de una propuesta que debería estar lista en este mes de julio.

Se han celebrado diversos encuentros internacionales en los últimos meses y el 4 de marzo de 2013, los Ministerios de Justicia de Francia y Alemania, adoptaron una Posición Común sobre la Fiscalía Europea, que hicieron llegar a la Comisión.

En ella limitan su competencia a los delitos contra los intereses financieros de la Unión, sin incluir graves crímenes transfronterizos, y diseñan un modelo de Fiscalía de carácter colegial, con Miembros Nacionales delegados de cada Estado que se incluya en la Fiscalía. Algo así como una Fiscalía sin Fiscal Jefe, en la que el Presidente del Colegio carecería de facultades jerárquicas, siguiendo el modelo de la unidad de coordinación judicial de la Unión Europea (Eurojust).

⁵⁰ Vid. Libro Verde sobre la protección penal de los intereses financieros de la Comunidad y la creación de un Fiscal Europeo, COM (2001) 715 final, Bruselas, 11 de diciembre de 2001.

5. LAS RECIENTES INICIATIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA FRENTE AL FRAUDE Y LA EVASIÓN



Sólo unas cuantas palabras más para terminar...

Desde la creación del sistema de recursos propios, el fraude ha dejado de ser un problema que encaran solamente los Estados miembros, para convertirse en algo consustancial a los intereses y tareas de la propia Unión.

Sin embargo, sigue habiendo un alto grado de fragmentación en los sistemas legales existentes en cada país, al igual que en las garantías necesarias a observar en la persecución del fraude y la evasión.

La lucha contra el fraude, que de una manera o de otra, siempre ha estado presente en la agenda comunitaria, al menos desde 1975, parece avivarse ahora como consecuencia de la proliferación de iniciativas desde la Comisión.



Ésta se ha mostrado siempre más activa que el resto de las instituciones, aunque muchas de sus propuestas hayan chocado con el muro del Consejo, que las ha retardado o simplemente hecho decaer en el tiempo.

Al fin y al cabo, esa diversidad de legislaciones respondientes a los respectivos intereses nacionales, donde más claramente se visualizan es en la mesa del propio Consejo.

La Comisión ha vuelto a presentar el año pasado una propuesta de Directiva sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho Penal⁵¹, al tiempo de formular el informe anual de 2011 sobre la protección de dichos intereses y lucha contra el fraude⁵².

Por otra parte, a finales de 2012 se hizo público un *“Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”*⁵³, en el que se contienen 34 iniciativas adoptadas o pendientes de realizar, tanto por parte de los Estados miembros como de instituciones de la propia Unión.

⁵¹ COM (2012) 363 final, Bruselas, 11 de julio de 2012.

⁵² Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, COM (2012) 408 final, Bruselas, 19 de julio de 2012.

⁵³ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo (COM 2012/722).

Las medidas son de muy diferente alcance y naturaleza, pudiendo considerarse alineadas con las tendencias que se vienen desarrollando en los principales foros internacionales (OCDE, G20, ONU)⁵⁴.

En la Comunicación de la Comisión se advierte de que 6 de las medidas ya han sido adoptadas, pero se encuentran pendientes de ejecución real. De las restantes (28) “nuevas” medidas, 7 se entienden de “inmediata” puesta en práctica a lo largo de 2013; otras 7 deberían emprenderse a corto plazo (indicándose también 2013) y de las 14 restantes, 11 se concretarían a medio plazo (en 2014) y otras 3 más allá de 2014.

Ese plan de acción, de cuyo detalle se ocupará el profesor IGLESIAS CASAIS esta tarde, se complementa con 2 recomendaciones específicas, también de 6 de diciembre de 2012, dirigidas a la planificación fiscal agresiva y a fomentar medidas de buena gobernanza fiscal en terceros países, de lo que les hablará el profesor ALMUDÍ CID.

Tan sólo cabría plantearse ahora, para finalizar esta larga intervención, si el plan de acción de la Comisión comporta una “auténtica estrategia” de lucha contra el fraude fiscal, o simplemente se trata de una amalgama de iniciativas variopintas con las que salir ahora al paso de la dura situación por la que atraviesan las finanzas de los Estados miembros, repercutiendo en las de la propia Unión.

Algo de esto último parece haber, pese a que se las frases grandilocuentes y se haga todo un empeño de vender el sistema de intercambio de información tributaria como el mejor de los posibles a nivel mundial, cuando se reiteran medidas que ya se han realizado —¿a “más a más” o porque se carece de savia nueva o aquéllas no han dado todos sus frutos?— y parece querer erigirse la Comisión en una plataforma tecnológica y de aplicaciones informáticas diversas (quizás para competir con las grandes corporaciones que maximizan sus beneficios gracias a nuestras disfunciones fiscales).

Como ha escrito recientemente la profesora GONZÁLEZ MÉNDEZ, al estudiar el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y su contribución al objetivo de estabilidad presupuestaria, la crisis ha terminado por afectar y socavar de manera importante las bases del proyecto europeo, pues se ha abierto una gran brecha entre la Política y la Ciudadanía⁵⁵, una vez que la primera prioriza la resolución de los problemas del poder económico y financiero, mientras que padecemos la sensación de que las decisiones que se adoptan en las distintas instancias comunitarias (y nacionales) no se corresponden con nuestras necesidades reales.

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO (2013), p. 8.

⁵⁵ GONZÁLEZ MÉNDEZ (2013), p. 288.

Ese déficit democrático debería corregirse cuanto antes, poniendo mayor transparencia y velando por la mayor seguridad jurídica en las iniciativas que se apueben.

Al final, como ha revelado un reciente informe de la “Fundación de Estudios Financieros”⁵⁶, a menos economía sumergida, mayor calidad institucional. Y nosotros necesitamos mucho mejorar ambos aspectos.

Nada más y muchas gracias.

Anexo 1: “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”

La Comunicación de la Comisión al Parlamento y el Consejo estuvo precedida de actos de ambos destinatarios: El Consejo pidió el 2 de marzo de 2012 métodos concretos para mejorar la lucha contra el fraude. En abril adoptó una Resolución el Parlamento y el 27 de junio, la Comisión entregó una primera Comunicación, en la que exponía una idea general de cómo se puede mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y cómo pueden reducirse el fraude y la evasión y anunciaba la preparación de un plan de acción con medidas concretas para reforzar la cooperación administrativa y apoyar el desarrollo de la política de buena gobernanza fiscal.

Como pórtico-resumen del plan que traza la Comisión se señalan algunas cuestiones:

- La intención de no sobrecargar a los Estados miembros y tener en cuenta su capacidad para realizar las acciones propuestas.
- El objetivo de reforzar la recaudación de impuestos, en el contexto del ejercicio del Semestre Europeo 2012.
- La necesidad de reducir los costes y la complejidad de los sistemas fiscales tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias.

Para los contribuyentes, fomentando un mayor respeto de las obligaciones fiscales. Y para las Administraciones, potenciando el pleno uso de herramientas automatizadas y de técnicas de gestión del riesgo que liberen recursos humanos que puedan concentrarse en

⁵⁶ Vid. Juan Cruz de la Peña Pérez, “La corrupción y la economía sumergida van de la mano en España”, en *eldiario.es*, 12 de julio de 2013 (http://www.eldiario.es/economia/Ureta-economia-sumergida-calidad-institucional_0_152935043.html).

alcanzar los objetivos fijados y promover un enfoque más coordinado entre impuestos directos e indirectos y entre la fiscalidad y las aduanas.

La Comisión dirigió específicas recomendaciones a algunos Estados miembros (Bulgaria, Chequia, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Hungría, Italia, Lituania, Malta y Polonia). En relación con los países que se benefician de una ayuda financiera (Grecia, Irlanda, Portugal y Rumanía) se les recomienda que apliquen las medidas especificadas en sus “*memorandos de entendimiento*”.



Plan de acción contra el fraude fiscal

Mejorar el uso de instrumentos existentes:

- Mejorar el intercambio de información aprovechando el nuevo marco de la cooperación administrativa.
- Cerrar los resquicios en materia de fiscalidad del ahorro.
- Firma del acuerdo contra el fraude y de cooperación fiscal entre la Unión Europea, sus Estados miembros y Liechtenstein.
- Aprobación del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.
- Aplicación optativa del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA para combatir el llamado “fraude carrusel”.
- Desarrollar el Foro de la Unión Europea sobre el IVA.

Repertorio de instrumentos existentes, cuyo uso debe mejorarse.

Se corresponde con el ámbito de la cooperación entre Administraciones de los Estados miembros, concretándose en las 6 medidas siguientes:

1.ª Mejorar el intercambio de información aprovechando el nuevo marco de la cooperación administrativa.

Se trata de maximizar la utilización de la Directivas y Reglamentos aprobados en dicha materia⁵⁷, entendiendo la Comisión que “los Estados miembros aún no los utilizan de manera eficaz y completa”.

Como botón de muestra de lo indicado, el pasado 20 de junio, la Comisión dirigió a cinco Estados miembros (Bélgica, Grecia, Finlandia, Italia y Polonia), sendas peticiones de notificación por los mismos de la transposición de la Directiva de cooperación fiscal, advirtiéndoles que de no recibir una respuesta satisfactoria en un plazo de dos meses, trasladaría la infracción al Tribunal de Justicia⁵⁸. De ello cabe presumir que estos países incumplieron la obligación de transponer a sus legislaciones nacionales ese instrumento comunitario, que expiraba el 1 de enero de 2013.

2.ª Cerrar los resquicios en materia de fiscalidad del ahorro.

Particularmente se trata de garantizar la tributación de los rendimientos transfronterizos del ahorro, lo que incumbe al Consejo.

3.ª Firma del acuerdo contra el fraude y de cooperación fiscal entre la Unión Europea, sus Estados miembros y Liechtenstein.

También incumbe al Consejo (hay un borrador de 2009)⁵⁹, solicitando la Comisión que inicie negociaciones similares con otros países vecinos.

⁵⁷ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas; Reglamento UE n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; 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; Reglamento UE n.º 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento CE n.º 2073/2004.

⁵⁸ “Taxation: Commission demands that 5 Member States implement key EU rules against tax evasion”, IP/13/572, 20 de junio de 2013.

⁵⁹ COM(2009) 644 final, de 23-11-2009, y COM(2009) 648 final, de 23-11-2009.

4.ª Aprobación del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

La Comisión presentó una propuesta el 31 de julio de 2012⁶⁰, que finalmente aprobó el Consejo⁶¹. Con ello se piensa poder atajar esquemas de fraude súbito y masivo, permitiendo que la Comisión autorice a los Estados miembros aprobar medidas temporales de excepción a la Directiva del IVA.

5.ª Aplicación optativa del mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA para combatir el llamado “fraude carrusel”.

También de reciente aprobación por el Consejo⁶², más allá de la parte correspondiente a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, que se adoptó en marzo de 2010.

6.ª Desarrollar el Foro de la Unión Europea sobre el IVA.

Creado en julio de 2012⁶³ como plataforma de diálogo entre representantes del mundo empresarial y las autoridades tributarias para intercambiar puntos de vista sobre los aspectos transfronterizos prácticos del IVA, contribuir a racionalizar su gestión y reducir los costes de cumplimiento.

Nuevas iniciativas de la Comisión

A juicio de la Comisión, “constituyen una *respuesta inmediata*... para garantizar una política coherente respecto de los terceros países, mejorar el intercambio de información y hacer frente a determinados comportamientos fraudulentos”. Están las 2 recomendaciones de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 y otras 5 medidas más:

Las Recomendaciones se refieren a dos ámbitos ya advertidos:

⁶⁰ COM(2012) 428 final, de 31-7-2012.

⁶¹ Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. Publicada en el DOUE (L) n.º 201 de 26/07/2013. Para ver el documento: [DOUE-L-2013-81497](#)

⁶² La propuesta de la Comisión: COM(2009) 511 final, de 29-9-2009. La Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude. Publicada en el DOUE (L) nº 201 de 26/07/2013. Para ver el documento: [DOUE-L-2013-81498](#)

⁶³ Decisión de la Comisión, de 3 de julio de 2012, por la que se crea el Foro de la UE sobre el IVA (2012/C 198/05).

1.^a (7.^a) Alentar a los terceros Estados y paraísos fiscales para que apliquen normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.

La situación actual padece las divergencias de las legislaciones y el interés de particulares y empresas por minorar su carga impositiva, lo que provoca pérdidas de ingresos a los Estados. La Comisión es consciente de que “la protección general de los ingresos fiscales de los Estados miembros solo puede ser tan eficaz como sea la reacción del Estado miembro menos estricto”. Algo así como la exaltación del *“mal de muchos, consuelo de tontos”*.

La Comisión recomienda adoptar una serie de criterios identificativos de los terceros Estados y territorios que no cumplan los “estándares mínimos” a efectos de incluirlos en “listas negras”, renegociar, suspender o denunciar los convenios de doble imposición con los mismos y, llegado el caso, enviar expertos para ayudar a las Administraciones de esos Estados a que se comprometan a respetar los estándares comunitarios.

Bondadosos propósitos que la Comisión volverá a evaluar en un plazo de tres años.

Plan de acción contra el fraude fiscal

Nuevas iniciativas de respuesta inmediata:

- Recomendación a los terceros Estados y paraísos fiscales para que apliquen normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.
- Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.
- Creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal.
- Mejoras en el ámbito de las prácticas perjudiciales en materia de fiscalidad de las empresas y ámbitos afines.
- Portal «NIF en EUROPA».
- Formularios normalizados para el intercambio de información tributaria.
- Reducción de las posibilidades de fraude relacionadas con la producción de alcohol desnaturalizado.

2.^a (8.^a) Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.

Por tal concepto suele entenderse no el ataque de ira de un contribuyente y/o de un sesudo asesor fiscal que lo acompaña, emprendiéndola a palos con el inspector de Hacienda, sino lo que representaría, en palabras de la Comisión, “sacar partido de las

incoherencias de las legislaciones nacionales para asegurarse de que determinados componentes de la renta no se someten a imposición en ningún lado o bien para explotar las diferencias entre los tipos impositivos”.

Se trata, en suma, de planificación fiscal que, siendo estrictamente legal, produce efectos indeseados, aprovechándose de la falta de armonización de las legislaciones tributarias.

Determinados contribuyentes disfrutan, gracias a ello, de “ventajas fiscales” (“*tax savings*”) resultantes de operaciones, negocios, estructuras o esquemas complejos, en ocasiones artificiales —por escasa sustancia o realidad económica—, cuya aplicación no se ajusta ni es consistente con la finalidad de la normativa tributaria aplicada (“*tax shelter*”), y cuyo resultado puede ser la no tributación (doble no imposición) o la “explotación” del arbitraje de tipos impositivos en relación con Estados miembros o países terceros⁶⁴.

La Comisión interrelaciona este fenómeno con los principios de *responsabilidad social de las empresas*⁶⁵ y recomienda una actuación conjunta de los Estados miembros para que incluyan una cláusula en los convenios de doble imposición, celebrados entre sí o con terceros Estados, y utilicen una *cláusula antiabuso común*⁶⁶.

La iniciativa comunitaria se encuentra en la línea de trabajos de la OCDE sobre utilización abusiva de pérdidas fiscales (2011), el abuso de entidades o instrumentos híbridos (2012) y el más reciente (de 2013) sobre “erosión de la base imponible y transferencia de beneficios” (BEPS, por sus siglas en inglés de “*Base Erosion and Profit Shifting*”) que los líderes del G-20 declararon “seguir con atención” en la reciente cumbre celebrada en Los Cabos hace un mes (18-19 de junio).

Las otras 5 medidas inmediatas son:

⁶⁴ CALDERÓN CARRERO (2013), p. 18.

⁶⁵ Comunicación de la Comisión sobre una estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas, COM (2011) 681 final de 25-10-2011.

⁶⁶ La Comisión recuerda también que los Estados pueden aplicar medidas contra las prácticas fiscales abusivas en el marco de las Directivas sobre el pago de intereses y cánones, fusiones y sociedades matrices y filiales, comprometiéndose a contribuir al debate en los foros internacionales sobre tributación del comercio electrónico, con el fin de desarrollar una normativa internacional adecuada.

1.ª (9.ª) Creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal.

Se trata de un grupo de expertos que la Comisión ha creado ya mediante una Decisión de 23 de abril pasado⁶⁷, con el fin de obtener su apoyo a la hora de supervisar la aplicación de las anteriores Recomendaciones.

2.ª (10.ª) Mejoras en el ámbito de las prácticas perjudiciales en materia de fiscalidad de las empresas y ámbitos afines.

La Comisión pretende dar un impulso al “código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas”, tras observar que en los últimos años apenas se han conseguido avances y resultados tangibles en el grupo encargado de evaluar las medidas deberían incluirse en el mismo (esperemos que no ocurra lo mismo con el otro grupo creado para la buena gobernanza).

Para ello traslada a los Estados miembros el estudio de las medidas que el Consejo podría decidir, reservándose la Comisión la presentación de propuestas para el caso de que no se aprueben las soluciones para eliminar las incoherencias⁶⁷.

Además, la Comisión actuará en aquellos casos en que las Directivas existentes ofrezcan oportunidades de planificación fiscal agresiva o impidan soluciones adecuadas al permitir la doble no imposición, señalando la necesidad de intensificar el trabajo respecto de los regímenes fiscales especiales aplicables a los expatriados y a individuos ricos que sean perjudiciales para el buen funcionamiento del mercado interior y reduzca la recaudación fiscal global.

También asistirá a los Estados miembros en la efectiva aplicación del código de conducta frente a terceros países seleccionados y en la promoción de la competencia fiscal leal en todo el mundo. ¡Faltaría más!

3.ª (11.ª) Portal «NIF en EUROPA».

Hasta que pueda llevarse a cabo la creación de un “NIF europeo” —que constituye otra de las medidas que deben realizarse a medio plazo—, la Comisión ha creado una aplicación al servicio de la cooperación administrativa y el intercambio automático de información.

A través de una página web, la Comisión reúne la posibilidad de consultar el NIF por país cuando la Administración tributaria del Estado miembro haya publicado esa información⁶⁸,

⁶⁷ Con ello se alude a las diferencias fiscales derivadas de la disparidad de legislaciones como los híbridos societarios y financieros. CALDERÓN CARRERO (2013), p. 19.

⁶⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinByCountry.html

así como un módulo de control en línea que permite verificar si la sintaxis o estructura del NIF que se introduce es correcto⁶⁹.

4.^a (12.^a) Formularios normalizados para el intercambio de información tributaria.

De la misma fecha que el plan de acción de la Comisión es el Reglamento de Ejecución aprobado por la misma⁷⁰, donde se contienen dichos formularios estandarizados para el intercambio de información previa solicitud, intercambio espontáneo, solicitudes de notificación e información de retorno. Además del Reglamento se ha desarrollado una aplicación informática con dichos modelos.

5.^a (13.^a) Reducción de las posibilidades de fraude relacionadas con la producción de alcohol desnaturalizado.

A tal fin la Comisión aprobó el 21 de febrero pasado otro Reglamento de Ejecución⁷¹.

Capítulo de las futuras acciones

La Comisión distingue entre aquellas que deben emprenderse todavía en 2013 y las que se desarrollarán en 2014 y años siguientes.

A corto plazo

Propuestas de revisión de varias Directivas (14.^a y 15.^a).

Con el fin de reducir las discordancias existentes y reforzar las disposiciones contra las prácticas abusivas. La Comisión es consciente de la necesidad de lograr una solución consensuada en la reforma de la Directiva Matriz-Filial, cuya refundición se produjo hace año y medio⁷², con el fin de resolver los problemas de doble no imposición en el ámbito de estructuras de préstamos híbridos.

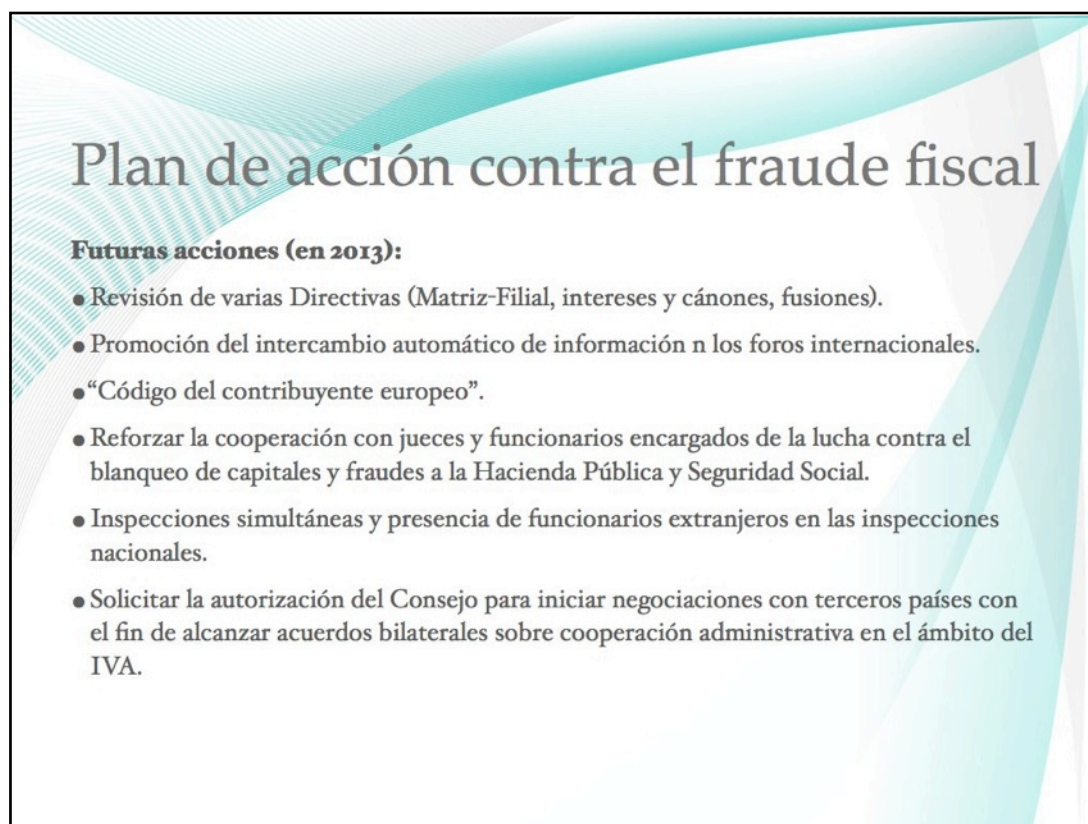
⁶⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinRequest.html

⁷⁰ Reglamento de Ejecución UE n.º 1156/2012, de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, publicado en el "DOUE" el 7 de diciembre de 2012.

⁷¹ Reglamento de Ejecución UE n.º 162/2013 de la Comisión, de 21 de febrero de 2013, por el que se modifica el anexo del Reglamento CE n.º 3199/93, relativo al reconocimiento mutuo de procedimientos para la desnaturalización completa del alcohol a efectos de su exención de los impuestos especiales, publicado en el «DOUE» de 22 de febrero de 2013.

⁷² Directiva 2011/96/CEE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes ("DOUE" de 29 de diciembre de 2011).

De la misma manera, se quiere acometer la la revisión de cláusulas antiabuso en la citada Directiva y en las de intereses y cánones y fusiones.



Plan de acción contra el fraude fiscal

Futuras acciones (en 2013):

- Revisión de varias Directivas (Matriz-Filial, intereses y cánones, fusiones).
- Promoción del intercambio automático de información en los foros internacionales.
- “Código del contribuyente europeo”.
- Reforzar la cooperación con jueces y funcionarios encargados de la lucha contra el blanqueo de capitales y fraudes a la Hacienda Pública y Seguridad Social.
- Inspecciones simultáneas y presencia de funcionarios extranjeros en las inspecciones nacionales.
- Solicitar la autorización del Consejo para iniciar negociaciones con terceros países con el fin de alcanzar acuerdos bilaterales sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA.

Promoción del intercambio automático de información (16.^a)

Presentándola en los foros internacionales (OCDE, CIAT, IOTA, ITD, ITC y ATAF) como “la futura norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal”. Lo mismo se hará con las herramientas informáticas desarrolladas y formularios normalizados, teniendo en cuenta las sugerencias recibidas de terceros países.

“Código del contribuyente europeo” (17.^a)

Para incrementar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la Comisión abrió en el mes de febrero⁷³ una consulta pública para confeccionar un “*Código del contribuyente europeo*”, concebido como recopilación de buenas prácticas administrativas en los Estados miembros para reforzar la cooperación, la fiabilidad y la confianza entre las Administraciones fiscales y los contribuyentes, para garantizar una mayor transparencia

⁷³ Vid. “La Comisión pone en marcha dos consultas públicas sobre medidas de la UE para luchar contra la evasión fiscal”, en Euroalert.net, 25 de febrero de 2013 (en línea: <http://euroalert.net/news.aspx?idn=16325>).

sobre los derechos y las obligaciones de estos últimos y fomentar un enfoque basado en el servicio.

Reforzar la cooperación con jueces y funcionarios encargados de la lucha contra el blanqueo de capitales y fraudes a la Hacienda Pública y Seguridad Social (18.ª)

Pensando en la mejora de la gobernanza fiscal se quiere reforzar dicha cooperación. En este punto, la Comisión elevó un informe al Parlamento Europeo y al Consejo, en abril del año pasado, sobre la aplicación de la “tercera” Directiva 2005/60/CE, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo.

Aparte de la revisión de dicha Directiva, la Comisión quiere proponer una “cuarta” Directiva sobre el mismo tema en este año, considerando las recomendaciones recibidas del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI o FATF por sus siglas en inglés de “Financial Action Task Force”) de vincular expresamente los delitos fiscales como delitos prededicados al blanqueo de capitales.

Promoción de las inspecciones simultáneas y la presencia de funcionarios extranjeros en las inspecciones nacionales (19.ª)

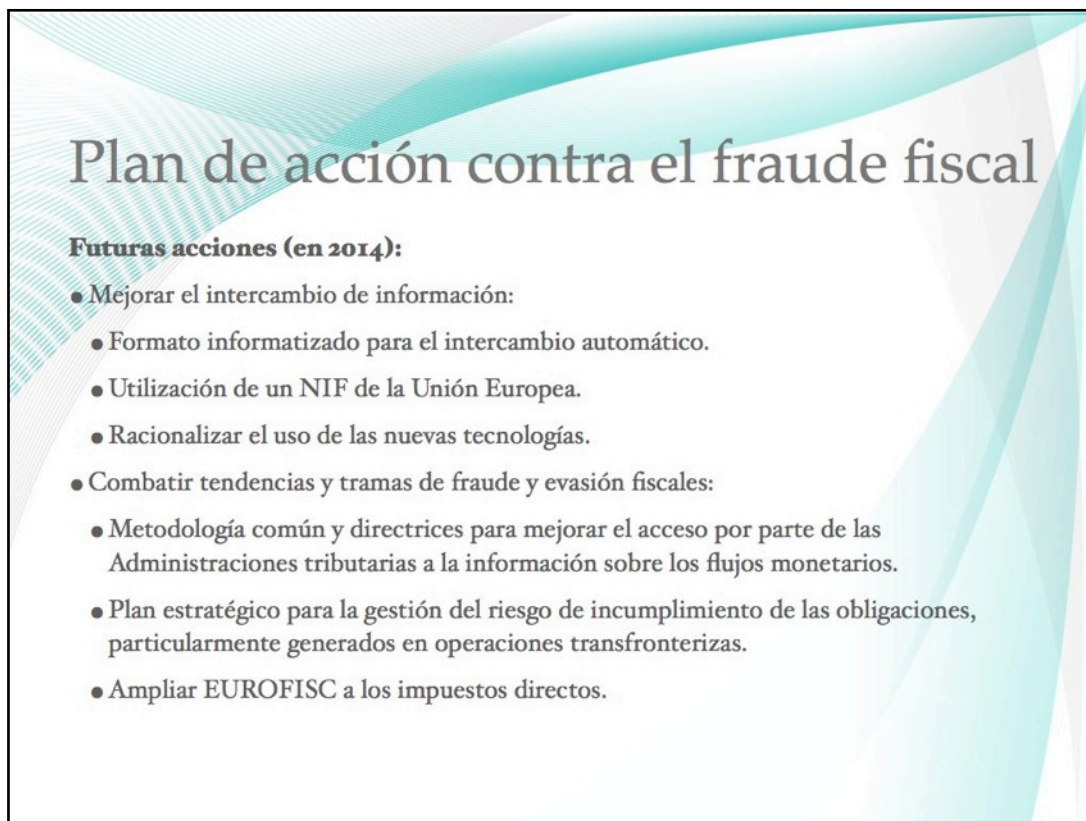
También a corto plazo figura ampliar la cooperación administrativa, promoviendo las inspecciones simultáneas y la presencia de funcionarios extranjeros en las inspecciones nacionales, recomendando efectuar los cambios en los ordenamientos internos con el fin de hacer posible esa cooperación.

Negociaciones con terceros países con el fin de alcanzar acuerdos bilaterales sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA (20.ª)

La Comisión solicitará la autorización del Consejo para iniciar tales negociaciones.

A medio plazo (2014)

Las iniciativas pasan por:



1.º Mejorar el intercambio de información, desarrollando un formato informatizado para el intercambio automático (21.^a), la utilización de un NIF de la Unión Europea (22.^a) y racionalizar el uso de las nuevas tecnologías (23.^a).

En relación con el primer asunto, la Comisión anunció el 12 de junio pasado⁷⁴, la propuesta de que dividendos, plusvalías, ingresos financieros y saldos de cuentas, se incorporen a las categorías objeto de intercambio automático de información, de manera que los Estados miembros puedan compartir entre sí las mismas informaciones que se comprometen a intercambiar con los Estados Unidos en el marco de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA); preparando el terreno para que el sistema de la Unión Europea sea “el más avanzado del mundo”.

Habrá que esperar a que se logre ese empeño y suceda como al poeta del que nos hablaba Joaquín SABINA, que quería escribir “*la canción más hermosa del mundo*” y que logró librarse “*de los tontos por ciento, del cuento del bisnes*”. Pero quizás sea mucho aventurar.

⁷⁴ “Lucha contra la evasión fiscal: La Comisión propone un ámbito de aplicación más amplio para el intercambio automático de información en la Unión Europea”, IP/13/530, de 12 de junio de 2013.

En cuanto al uso de los NIF nacionales y la creación de un NIF comunitario, la Comisión puso en marcha otra consulta pública⁷⁵, cuyo plazo finalizó el pasado 17 de mayo. Las dudas gravitan entre sustituir los primeros por un NIF europeo o simplemente añadir un identificador de la Unión a los NIF nacionales.

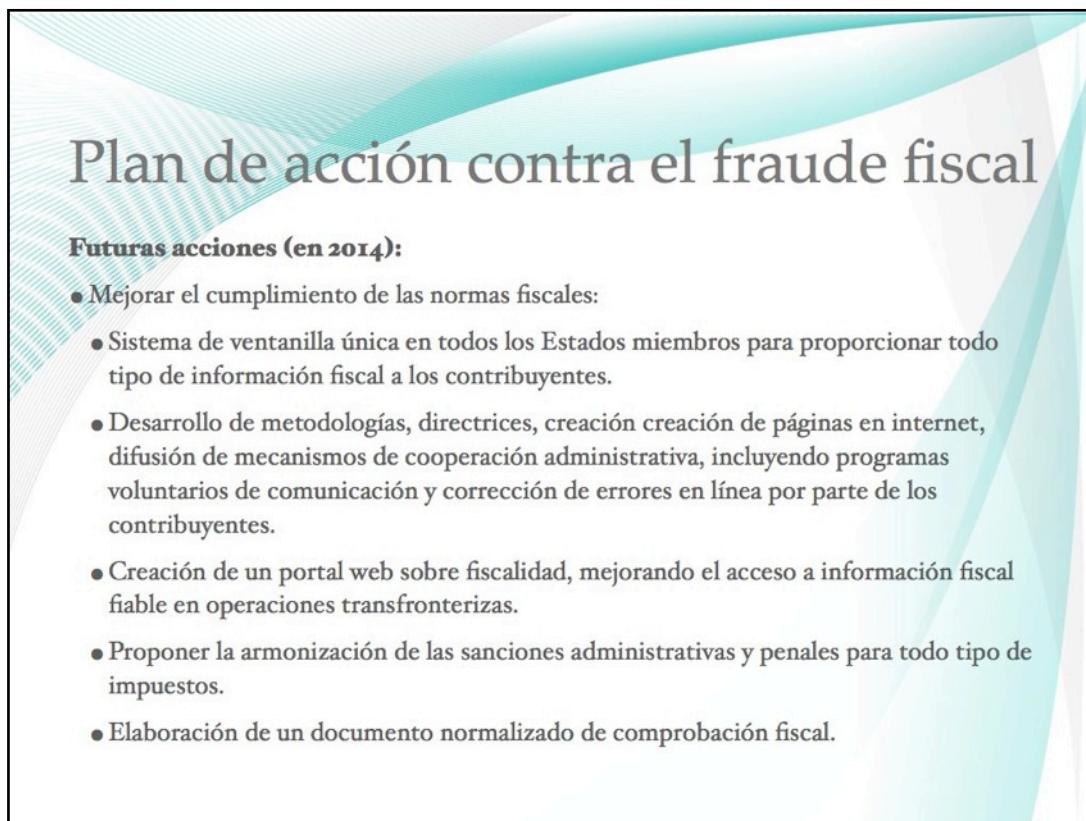
Además, la Comisión parece querer convertirse en una “empresa de software”, indicando que se elaborará una solución informática central para las herramientas electrónicas con el fin de apoyar la cooperación administrativa, reducir los costes informáticos de los Estados miembros y permitir un intercambio de información más rápido y más eficaz.

2.º Otras tres medidas pretenden combatir tendencias y tramas de fraude y evasión fiscales.

A este respecto, la Comisión:

- (24.ª) Desarrollará una metodología común y directrices para mejorar el acceso por parte de las Administraciones tributarias a la información sobre los flujos monetarios, por ejemplo mediante tarjetas de crédito y cuentas bancarias de la Unión o extraterritoriales, facilitando el seguimiento de las operaciones significativas.
- (25.ª) Elaborará un plan estratégico para la gestión del riesgo de incumplimiento de las obligaciones, particularmente generados en operaciones transfronterizas y mejorando la cooperación entre los Estados miembros.
- (26.ª) Ampliar EUROFISC, el sistema de intercambio rápido de información en casos de fraude en el IVA también a los impuestos directos.

⁷⁵ Vid. “La Comisión pone en marcha dos consultas públicas sobre medidas de la UE para luchar contra la evasión fiscal”, en Euroalert.net, 25 de febrero de 2013 (en línea: <http://euroalert.net/news.aspx?idn=16325>).



Plan de acción contra el fraude fiscal

Futuras acciones (en 2014):

- Mejorar el cumplimiento de las normas fiscales:
 - Sistema de ventanilla única en todos los Estados miembros para proporcionar todo tipo de información fiscal a los contribuyentes.
 - Desarrollo de metodologías, directrices, creación creación de páginas en internet, difusión de mecanismos de cooperación administrativa, incluyendo programas voluntarios de comunicación y corrección de errores en línea por parte de los contribuyentes.
 - Creación de un portal web sobre fiscalidad, mejorando el acceso a información fiscal fiable en operaciones transfronterizas.
 - Proponer la armonización de las sanciones administrativas y penales para todo tipo de impuestos.
 - Elaboración de un documento normalizado de comprobación fiscal.

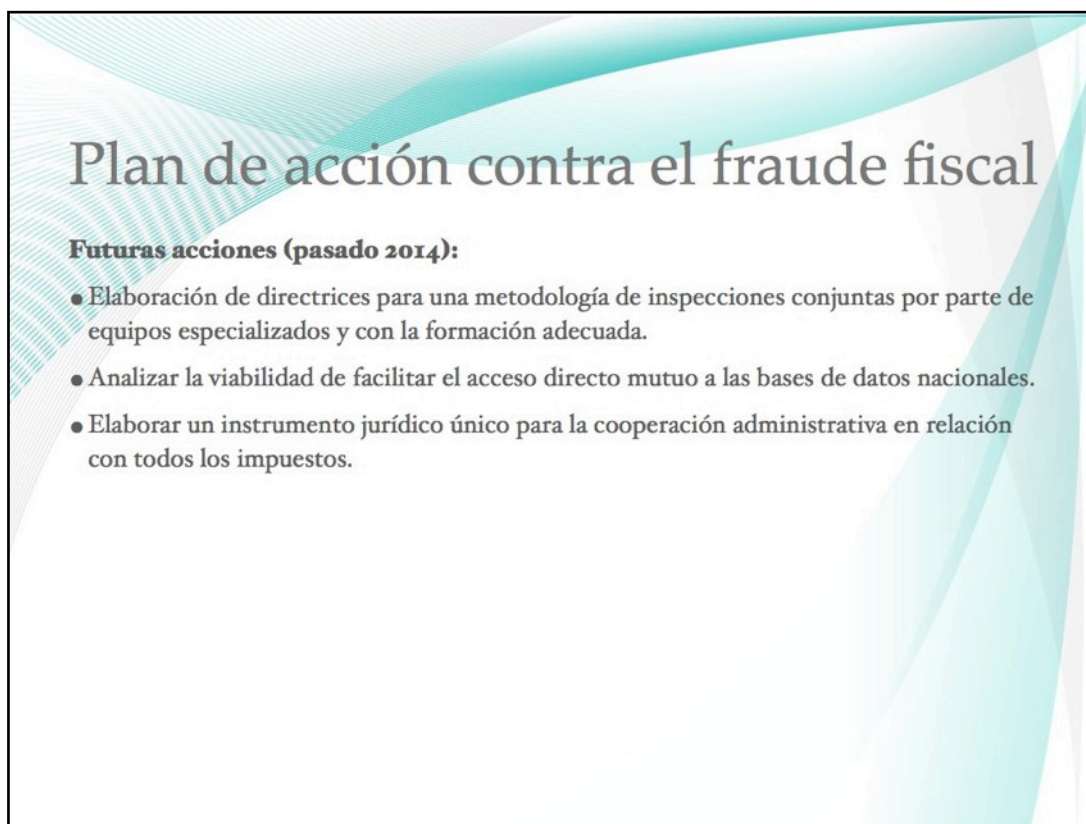
3.º Y otras cinco iniciativas pretenden mejorar el cumplimiento de las normas fiscales.

En este punto, como si fuera un “cajón de sastre”, se recogen propuestas de calado que implicarán cambios en las legislaciones penales nacionales con retoques administrativos y simples tareas de diseño de páginas web. En concreto, citándolas por el orden en que aparecen el en plan de acción de la Comisión están:

- (27.^a) Creación de un sistema de ventanilla única en todos los Estados miembros para proporcionar todo tipo de información fiscal a los contribuyentes, incluidos los no residentes.
- (28.^a) Desarrollo de metodologías, directrices, creación creación de páginas en internet, difusión de mecanismos de cooperación administrativa, incluyendo programas voluntarios de comunicación y corrección de errores en línea por parte de los contribuyentes.
- (29.^a) Creación de un portal web sobre fiscalidad, mejorando el acceso a información fiscal fiable en operaciones transfronterizas.
- (30.^a) Proponer la armonización de las sanciones administrativas y penales para todo tipo de impuestos.

En este punto, verdaderamente importante del plan de acción, sólo se esbozan unas cuantas líneas para recordar la existencia ya de una Propuesta de Directiva (de 11 julio de 2012) sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal⁷⁶ y la Comunicación que la Comisión dirigió a varias instituciones comunitarias, el 20 de septiembre de 2011, titulada “Hacia una política de Derecho penal de la UE: garantizar la aplicación efectiva de las políticas de la UE mediante el Derecho penal”⁷⁷.

- (31.^a) Elaboración de un documento normalizado de comprobación o auditoría fiscal (SAF-T, por sus siglas en inglés de “*Standard Audit File for Tax*”).



Acciones que irían más allá de 2014

Sobre las mismas, la Comisión entiende que sería oportuno reconsiderarlas en una fase posterior, y están:

- (32.^a) Elaboración de directrices para una metodología de inspecciones conjuntas por parte de equipos especializados y con la formación adecuada.

⁷⁶ COM (2012) 363/2 de 11 de julio de 2012.

⁷⁷ COM (2011) 573 final, de 20 de septiembre de 2011.

- (33.^a) Analizar la viabilidad de facilitar el acceso directo mutuo a las bases de datos nacionales.
- (34.^a) Elaborar un instrumento jurídico único para la cooperación administrativa en relación con todos los impuestos.

Anexo 2. Conclusiones del Consejo Europeo celebrado en Bruselas, el 22 de mayo de 2013 (EUCO 75/13)

“El fraude y la evasión fiscales limitan la capacidad de los países de obtener ingresos y realizar sus políticas económicas. En tiempos de estrecheces presupuestarias, la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal no es solo un problema de equidad tributaria: es también esencial para que el saneamiento presupuestario sea aceptable política y socialmente. El Consejo Europeo ha acordado acelerar los trabajos en la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva. En particular, se impulsará con carácter prioritario la promoción y la ampliación del ámbito de aplicación del intercambio automático de información a todos los niveles”.

“10. Es importante tomar medidas eficaces para luchar contra la evasión fiscal y el fraude fiscal, en particular en el actual contexto de saneamiento presupuestario, con el fin de proteger los ingresos fiscales y asegurar la confianza pública en la justicia y eficacia de los sistemas tributarios. Es necesario intensificar los esfuerzos en este ámbito, combinando las medidas en los niveles nacional, europeo y mundial, dentro del pleno respeto de las competencias de los Estados miembros y de los Tratados. Recordando las conclusiones adoptadas por el Consejo el 14 de mayo de 2013, el Consejo Europeo insta a progresar rápidamente en los siguientes asuntos:

a) se dará prioridad a los esfuerzos para ampliar el intercambio automático de información a nivel tanto de la UE como mundial. En el ámbito de la UE, la Comisión se propone presentar en junio unas modificaciones de la Directiva sobre cooperación administrativa, con el fin de que el intercambio automático de información abarque todas las clases de rentas. En el ámbito internacional, y aprovechando los trabajos en curso de la UE y la dinámica que recientemente ha generado la iniciativa tomada por un grupo de Estados miembros, la UE desempeñará un papel clave en el fomento del intercambio automático de información como nuevo estándar internacional, teniendo en cuenta las disposiciones vigentes en la UE. El Consejo Europeo acoge con satisfacción los esfuerzos que se están realizando en el contexto del G8, del G20 y de la OCDE para establecer un estándar mundial;

b) a raíz del acuerdo alcanzado el 14 de mayo de 2013 sobre el mandato para mejorar los acuerdos de la UE con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino, darán comienzo lo antes posible las negociaciones para garantizar que estos países sigan aplicando medidas equivalentes a las vigentes en la UE.

A la vista de lo anterior y tomando nota del consenso relativo al ámbito de aplicación de la Directiva revisada sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro, el Consejo Europeo ha instado a su adopción antes de fin de año;

c) los Estados miembros darán prioridad también al seguimiento concreto del Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal;

d) con el fin de luchar contra el fraude en el IVA, el Consejo Europeo espera que el Consejo adopte la Directiva sobre el mecanismo de reacción rápida y la Directiva sobre el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a finales de junio de 2013 a más tardar;

e) proseguirán los trabajos por lo que respecta a las recomendaciones de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva y la deslocalización de beneficios. La Comisión se propone presentar antes de fin de año una propuesta de revisión de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, y está examinando las disposiciones contra los abusos recogidas en la correspondiente legislación de la UE. El Consejo Europeo espera con interés el próximo informe de la OCDE sobre la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios;

f) es importante proseguir los trabajos dentro de la UE sobre la eliminación de las medidas fiscales perniciosas. A tal fin, debe trabajarse sobre el refuerzo del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas basándose en el mandato existente;

g) los esfuerzos realizados para combatir la erosión de las bases imponibles, la deslocalización de los beneficios, la falta de transparencia y las medidas fiscales perniciosas tienen que llevarse a cabo también en el ámbito mundial, con los terceros países y en los foros internacionales correspondientes, como la OCDE, para garantizar condiciones de competencia equitativas a partir de unas posiciones coordinadas de la UE. En particular, es preciso seguir trabajando para garantizar que los terceros países, incluidos los países en desarrollo, cumplan normas adecuadas de buena gobernanza en el ámbito fiscal;

h) es necesario hacer frente a la evasión y al fraude fiscales y combatir el blanqueo de dinero de manera global, tanto dentro del mercado interior como con respecto a los terceros países y territorios no cooperadores. En los dos casos es esencial identificar a los beneficiarios efectivos, también en lo relativo a las empresas, fondos fiduciarios y

fundaciones. La revisión de la tercera Directiva sobre blanqueo de capitales debe ser adoptada a finales de año;

i) se estudiará la propuesta de modificación de las Directivas contables en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre la diversidad por parte de determinadas grandes sociedades y determinados grupos, en particular con vistas a garantizar que las grandes empresas y grupos informen en cada país;

j) hay que buscar la forma de responder a los desafíos que plantea la fiscalidad en la economía digital, teniendo plenamente en cuenta los trabajos en curso en la OCDE. La Comisión se propone seguir evaluando estas cuestiones, anticipándose al debate del Consejo Europeo de octubre de 2013 sobre la Agenda Digital.

11. El Consejo informará de los progresos realizados en todos estos temas en diciembre de 2013”.

BIBLIOGRAFÍA

AEAT (2010): “La gobernanza fiscal y la presidencia de la UE 2010. Memoria de las actuaciones de la Agencia Tributaria relacionadas con la presidencia” en *Boletín Económico de ICE*, n.º 2996, 2010.

AMORÓS VIÑALS, Alberto (2013): “La planificación fiscal agresiva” en *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF), n.º 362, 2013.

ARROYO ZAPATERO, Luis y NIETO MARTÍN, Adán (2002): “El fraude de subvenciones en la UE y en el CP” en *Derecho penal económico*, Manuales de Formación continuada, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, n.º 14, 2002.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2012): “La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, Asunto SIAT, C-318/10” en *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF), n.º 356, 2012.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2013): “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* (CEF), n.º 363, 2013.

CALVO ORTEGA, Rafarel (2009): “La hora de los paraísos fiscales” en *El País*, de 14 de junio de 2009.

CARRERAS MANERO, Olga y MIGUEL ARIAS, Sabina de (2013): “La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal” en *Crónica Tributaria - Boletín de Actualidad*, n.º 4, 2013.

CUESTA ARZAMENDI, José Luis de la (2001): “El fraude en materia de ingresos de la Unión Europea y su tratamiento por el derecho penal español”, capítulo XII de la obra *El nuevo*

Derecho Penal Español. Estudios en Memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz (coordinada por Gonzalo Quintero Olivares y Fermín Morales Prats), Aranzadi, Navarra, 2001.

DE LA ROCHA, Manuel (2011): “La liebre liberal frente a la tortuga europea” en *El País*, 2 de mayo de 2011.

EMBID IRUJO, Antonio (2012): *La constitucionalización de la crisis económica*, Iustel, Madrid, 2012.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (2013): “La ruta de las Antillas y el ‘sándwich holandés’” en *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2013 (BIB 2013\916).

GIL SORIANO, Alberto (2012): “La lucha contra el fraude fiscal comunitario: nuevas perspectivas” en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (dirigida por Juan José Hinojosa Torralvo), Atelier, Barcelona, 2012.

GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (2003): “La unificación del Derecho Penal en Europa” en *Saberes, Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales* (Universidad Alfonso X El Sabio), vol. 1, 2003.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia (2013): “La crisis económica y financiera de la Unión Europea y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Su contribución al objetivo de estabilidad” en *Crónica Presupuestaria*, n.º 1, 2013.

GRAU RUIZ, María Amparo (2013): “Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial” en *Crónica Tributaria - Boletín de Actualidad*, n.º 1, 2013.

INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO (2003): *Problemas de la Agencia Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal*, marzo de 2003.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María (2010): “La discutible autonomía financiera de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria” en *Quincena Fiscal* (Aranzadi), n.º 19, 2010 (BIB 2010\2211).

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María (2012): “La lucha contra el fraude fiscal en el Derecho de la Unión Europea” en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (dirigida por Juan José Hinojosa Torralvo), Atelier, Barcelona, 2012.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María (2013): La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” en *Revista de Contabilidad y Tributación* (CEF), n.º 361, 2013.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. (2012): “Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea” en *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2012 (BIB 2012\551).

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso (2012): “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK” en *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2012 (BIB 2012\3095).

- MIGUEL BÁRCENA, Josu de (2011): *El gobierno de la economía en la Constitución Europea. Crisis e indeterminación institucional*, J. M. Bosch, Barcelona, 2011.
- MORENO VALERO, Pablo Antonio (2011): “El fraude en el IVA y sus desencadenantes” en *Crónica Tributaria*, n.º 139, 2011.
- NAVARRO SANCHÍS, Francisco José (2012): “¿Juan sin Tierra ha muerto?” en la *Revista Jurídica El Economista*, n.º 13, de 20 de abril de 2012.
- PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. (2011): “Propuestas contra el blanqueo de capitales y el fraude fiscal: el fomento de la gobernanza en el ámbito fiscal” en *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2011 (BIB 2011\1397).
- PÉREZ BERNABEU, Begoña (2005): *Los intereses financieros comunitarios: conceptop y principios que informan su sistema de protección*, Tesis doctoral, Universidad de Alicante, 2005.
- PÉREZ ROYO, Fernando (2012): “¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?” en *El País*, de 16 de mayo de 2012.
- RIBES RIBES, Aurora (2009): “Reflexiones en torno a la propuesta de nueva directiva comunitaria sobre la asistencia mutua en materia recaudatoria” en *Quincena Fiscal*, n.º 15, 2009 (BIB 2009\918).
- SAMPLÓN SALVADOR, Roser (2007): “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal” en *Cuadernos de Formación* (Instituto de Estudios Fiscales), vol. 3, 2007.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (2011): *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Bosch, Barcelona, 2011.
- SANZ GÓMEZ, Rafael J. (2013): “La ‘relación cooperativa’ entre Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal” en *Crónica Tributaria - Boletín de Actualidad*, n.º 3, 2013.
- TOVILLAS MORÁN, José María (2013): “La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria” en *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2013 (BIB 2013\1002).
- VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña (2013): “Medidas antifraude y buena gobernanza fiscal en la UE. Otro intento más de lucha contra los ‘paraísos fiscales’” en *Boletín CeDe UsC*, marzo de 2013.
- VVAA (2011): *Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* (dirigida por Javier Lasarte Álvarez), Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari de la Universidad de Bolonia, 2011.
- VVAA (2012): *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (dirigida por Juan José Hinojosa Torralvo), Atelier, Barcelona, 2012.