
Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional

El autor expone una visión moderna tanto del fraude fiscal en cualquiera de sus manifestaciones como de la naturaleza del mismo, en un contexto de ajustes presupuestarios, señalando que, actualmente, el fraude fiscal internacional sólo puede combatirse mediante la acción coordinada de autoridades del mismo orden, por ejemplo, la OCDE y que, en el plano puramente doméstico, es un grave error contemplar el fraude como un fenómeno puramente fiscal, de impacto recaudatorio. Por el contrario, la acción contra el fraude necesita la cooperación internacional y la instauración en España de un Plan Integral, a largo plazo, que contemple tal acción de manera coordinada contra otros fenómenos antisociales e integre diferentes medidas: educativas, normativas, de organización, etc.

Egileak iruzur fiskalaren eta haren izaeraren ikuspegi modernoa aurkeztuko digu, edozein dela ere iruzur mota, eta, betiere, aurrekontuen doikuntzako testuinguru batean. Hala, azpimarratzen du, gaur egun, nazioarteko iruzur fiskala ordena bereko agintarien (adibidez, ELGE) ekintza koordinatuaren bidez baino ezin dela gainditu, eta arlo hertsiki domestikoan, akats larria dela iruzurra fenomeno fiskal soiltzat hartzea eta bilketari baino eragiten ez diola pentsatzea. Aitzitik, iruzurraren aurkako ekintzak nazioarteko lankidetzara behar du, baita Espainian epe luzeko plan integral bat ezartzea ere, ekintza hori gizartearen aurkako beste fenomeno batzuekin koordinatuta jorratuko duena eta hainbat neurri bilduko dituena: hezkuntzakoak, araudiari buruzkoak, antolamenduzkoak eta abar.

The article lays out the author's view regarding the relevance of fiscal fraud in the present economic and social conditions of globalization and its true nature. From the author's perspective, actually the only way to counteract fiscal fraud is the cooperation amongst international Tax Administrations and the establishment of a kind of an international fiscal order ruled by the OECD aegis. Due to the present circumstances, the international fiscal fraud would be only counteracted using the international exchange of information for fiscal matters and implementing the Action Plan on BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). On the domestic side, the author explains some considerations concerning the nature of fiscal fraud as an antisocial behavior and comment several potential measures to reduce it.

Índice

1. Consideraciones generales
2. El nuevo contexto de la lucha contra el fraude fiscal y sus diferentes manifestaciones
3. El contexto de la lucha contra los «paraísos fiscales» y los territorios de baja tributación
4. Los mecanismos de acción contra el fraude fiscal internacional
5. Algunas medidas para reaccionar contra los «paraísos fiscales» desde la perspectiva nacional
6. Más sobre el fraude desde el lado de la realidad española
7. Conclusiones generales

Referencias bibliográficas

Palabras clave: Fraude fiscal, iniciativa BEPS, paraísos fiscales, Plan de Acción BEPS, OCDE.

Keywords: Tax fraud, BEPS initiative, tax havens, Action Plan on BEPS, OECD.

Nº de clasificación JEL: H26, H30, H87.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

La crisis sistémica que padecen las economías de la zona euro, ha tratado de ser contrarrestada por las autoridades de la Unión Europea (en adelante, UE) mediante Políticas de ajuste (o, según algunos, por políticas de ajuste presupuestario más reformas estructurales) plasmadas en instrumentos normativos como el denominado *six pack* o la versión remozada del Pacto de Estabilidad y Crecimiento Económico (PEC), cuya manifestación legal más precisa es el llamado «Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria»¹, el *Fiscal compact* (Hacker, 2012), a partir de la configuración de la UE como una institución dominada por Alemania y por su obsesión a favor de la estabilidad y el equilibrio presupuestarios como claves de bóveda de la economía de la Unión Económica y Monetaria (Bilbao Ubbillos, 2012).

* El artículo refleja la situación de esta problemática a principios de septiembre de 2014.

¹ Publicado en el «Boletín Oficial del Estado»; en adelante, BOE, de 2 de febrero de 2013.

Con independencia de las críticas que estas políticas de ajuste nos puedan merecer (García y Ruesga, 2014), lo cierto es que conllevan la obligación, para los 28 Estados miembros de la UE, de reducir sus déficits públicos a lo largo de una senda temporal que se va negociando con las autoridades europeas, además de implantar las modificaciones y políticas incluidas en los diferentes Planes Nacionales de Reforma², ³.

Tales sendas de minoración del déficit público hasta el «Santo Grial del déficit» cero sobre el Producto Interior Bruto (en adelante, PIB) conllevan bien reducciones en el volumen y la distribución del gasto público, bien aumentos en los ingresos públicos, aunque la ortodoxia dominante parece preferir afectar al gasto público, sin aumentar la presión tributaria, conceptuando tal distribución del camino reductor del déficit público como más «eficiente».

En cualquier caso, la dificultad de conseguir objetivos de equilibrio presupuestario, más o menos realistas (pues, por otra parte, tales finalidades se desplazan, en general, hacia el futuro, años 2016-2017), en un contexto de depresión económica y cuasi-deflación (De la Rocha *et al*, 2012), son evidentes. Y ello, aunque solamente sea por un hecho tautológico: la falta de políticas expansivas, vía gasto público, unida al ciclo económico recesivo con importantes elementos de deflación⁴, generan unos menores ingresos tributarios, lo cual, a su vez, se traduce en una mayor dificultad para cubrir los presupuestos y, nuevamente, en una mayor presión para ajustar el déficit público y así, sucesivamente (Novelo, 2011).

Si a esto unimos las ineficiencias de sistemas tributarios inadaptados al nuevo modelo de economía digital (*Expert group of taxation on the digital economy*, 2014) y de dislocación de la cadena de valor de las empresas transnacionales, las cuales trasladan sus rentas a las jurisdicciones de baja tributación, eludiendo impuestos; la contradicción entre la globalización y la persistencia de administraciones tributarias (en adelante, AATT) nacionales con competencias limitadas a las fronteras de los Estados es evidente, tal y como intenta contrarrestar el conocido como Informe BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) (OECD, 2013, a), cuyo Plan de Acción (OECD, 2013 b) constituye el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional (Carbajo, 2014). Por otro lado, la resistencia social a la inequidad, también en el plano fiscal, y problemas particulares de algunos modelos tributarios (verbigracia, en el caso español, la complejidad de las relaciones hacendísticas entre las comunidades

² En el caso español, la obligatoriedad de cumplimiento de las políticas de ajuste es todavía más perceptible, si consideramos que se impone en la propia Constitución Española, mediante la modificación de su artículo 135.

³ Para España, puede verse el Programa Nacional de Reformas del Reino de España, 2014, www.mineco.gob.es/sstfls/mineco/prensa/noticias/2014/Programa_Reformas_2014.pdf

⁴ En nuestro país, por ejemplo, el Índice de Precios al Consumo del mes de agosto de 2014 ha disminuido un 0,5%.

autónomas; en adelante, CCAA y el Estado central) junto a otros factores, hacen que en varios países de los analizados y, en particular, en España, nos enfrentemos ante un caso típico de lo que se conoce como «crisis fiscal del Estado» (Carbajo, 2014 b), cuyas manifestaciones más claras, son, por un lado, la incapacidad para cubrir anualmente las previsiones de ingresos tributarios y, en segundo término, por la reducción de la carga tributaria.

De esta forma, España es la única nación miembro de los 34 países que integran la OCDE que durante la crisis económica ha visto minorar su presión fiscal de manera significativa, pasando desde el 37,3% sobre el PIB en el ejercicio 2007 al 32,9% en el año 2012 (datos provisionales) (OECD, 2014 c)⁵.

2. EL NUEVO CONTEXTO DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y SUS DIFERENTES MANIFESTACIONES

2.1. En general

En este contexto, el fraude fiscal y la lucha contra el mismo adquieren un nuevo protagonismo en las sociedades occidentales modernas, tanto por razones coyunturales como por causas de tipo estructural.

Por un lado, obtener recursos tributarios «frescos», afectando a actividades o sectores económicos que no contribuyen en atención a su capacidad económica, produce un aumento de ingresos impositivos muy necesarios para continuar en el camino del *santo temor del déficit*⁶ y, además, lo hace de la manera más eficaz y eficiente posible, pues no supone incremento de la carga tributaria sobre los obligados tributarios que ya pagan sus gravámenes, mejora la competitividad económica, al colocar a los obligados tributarios en el mismo nivel de costes, ni genera resistencia social alguna, sino al contrario.

Por otra parte, la contribución de sectores económicos «ocultos» al fisco, cualquiera que sea la causa (economía ilegal, economía sumergida, problemas de valoración en ciertos sectores, etc.) o con una fiscalidad inferior a la legalmente establecida (aunque determinar tal legalidad no es nada sencillo, especialmente, en períodos de planificación fiscal agresiva) coadyuva también a la mejora en la competitividad de la economía, al aumentar la transparencia en los mercados e igualar a todos los

⁵ De hecho, la crisis fiscal del Estado español es todavía más manifiesta, si consideramos que, para el ejercicio 2011, los datos de la OCDE recogen una presión fiscal del 32,2%; por lo que las décimas de incremento del período 2011-2012 lo que reflejan es el impacto de los aumentos de la presión tributaria nominal llevados a cabo en el marco de las políticas de ajuste presupuestarias del Gobierno del Partido Popular: subida de alícuotas del IVA, establecimiento de pagos fraccionados mínimos en el Impuesto sobre Sociedades, etc.

⁶ Por repetir la conocida frase de José de Echegaray, conocido dramaturgo español, Premio Nobel de Literatura, pero también matemático, estadístico...y Ministro de Hacienda en la Restauración.

agentes económicos en los costes de producir bienes y servicios, ya que los sectores y las actividades económicas soportarían idénticos costes fiscales (Sanz, 2010).

En este sentido, si bien no cabe equiparar la llamada «economía sumergida» con el fraude fiscal, ni tampoco cabe colocar a este último bajo la expresión de la «economía ilegal», por tratarse de realidades diferentes, con causas sociales y económicas diferenciadas y relaciones complejas entre los variados fenómenos (Ruesga y Carbaajo, 2013), lo cierto es que, como sucede con otros ámbitos de la «economía ilegal» y de los conocidos, estadísticamente hablando, como «sectores no observados» en la Contabilidad Nacional (OECD, 2014, d)), existen importantes relaciones entre ellos y el fraude fiscal alimenta y se ve nutrido, en particular, por actividades económicas ilegales (blanqueo de capitales, prostitución no regulada, juego ilícito, contrabando, etc.) o que se encuentran bajo la cobertura de la «economía sumergida».

De esta forma, sucede asimismo que la lucha contra el fraude facilita también el incremento en la transparencia de las transacciones económicas y de los mercados, dado que las actividades ilícitas, ocultas o que no contribuyen según su capacidad económica, son auténticos *free riders*, «agujeros negros» en la economía, bien doméstica, bien internacional, como sucede en este último supuesto con los denominados «paraísos fiscales» y jurisdicciones de baja o nula tributación (Escario, 2011).

En estas condiciones, la lucha contra el fraude fiscal, particularmente, en su vertiente internacional, no puede ser vista exclusivamente como una cuestión de justicia, de equidad o un medio expeditivo para allegar ingresos, sino también, y primordialmente, como una herramienta necesaria para facilitar el funcionamiento de la economía, potenciando su estabilidad, mejorando su seguridad y la transparencia de los mercados y reforzando, en última instancia, la cohesión social ínsita en el modelo de Estado social y democrático de Derecho que plantea nuestra Constitución, como meta, artículo 1.1.⁷

De ahí, la insistencia moderna en enmarcar el combate contra cualquier fórmula de fraude fiscal, incluyendo la moderna planificación fiscal agresiva o abusiva, en la búsqueda de una mayor transparencia y una mejor gobernanza en las relaciones económicas (*Comisión de las Comunidades Europeas*, 2009).

En otro orden de cosas, en una situación de crisis económica, la existencia del fraude supone una quiebra directa del «contrato social» e incrementa la sensación de injusticia, desigualdad y mala distribución de la renta y la riqueza que las consecuencias de la crisis van expandiendo en las economías occidentales.

Por ello, los propios Gobiernos de los países de la OCDE u de otros Estados se ven obligados a combatir el fraude para reforzar el modelo de cumplimiento volun-

⁷ «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político».

tario, siquiera inducido, que sostiene la recaudación de tributos tan generales, como puede ser el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) español⁸, pues de no hacerlo así, la crítica social y la resistencia a la imposición se incrementarían exponencialmente.

2.2. El fraude fiscal como un fenómeno internacional

Pero, además, desde la perspectiva coyuntural, también ha cambiado la visión del fraude fiscal y la urgencia por afrontarlo.

En principio, la contradicción creciente entre globalización y AATT nacionales (Carbajo, 2007) y el nacimiento de la crisis sistémica conducen a que, sólo se puede conceptualizar y emprender la lucha contra el fraude fiscal desde una visión internacional del problema, aunque solamente sea porque, en el plano internacional, son las empresas multinacionales⁹, como las agentes de la globalización, las que aprovechan tales contradicciones para desarrollar políticas sofisticadas de elusión y planificación fiscal agresiva, cuyos volúmenes (aun discutidos y discutibles, ver abajo) reflejan su carácter sistémico y el riesgo que causan a las sociedades democráticas, causa inmediata para el desarrollo de la precitada iniciativa BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*.

En estas condiciones, se produce el cambio del paradigma internacional que señala el Informe BEPS: de evitar la doble imposición sobre las rentas y capitales internacionales a luchar contra la no imposición o menor imposición de la legalmente establecida para estas rentas.

Este nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, cuyo contenido supone una alteración radical en la filosofía que regía las relaciones fiscales internacionales hasta la fecha, implica también una transformación significativa en la lucha contra los «paraísos fiscales» y otros regímenes de baja o nula tributación. Además supone también adaptar los parámetros en los cuales se movían los textos normativos más relevantes para regular aquélla, en especial, el modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio (en adelante, CDI) y la Guía de Precios de Transferencia, cuya última edición se remonta a julio de 2010 (OCDE, 2010), para adaptarlos a los nuevos contextos técnicos y económicos, vinculados a la expansión de la denominada «economía digital»¹⁰.

⁸ Que es declarado, anualmente, por más de 19,5 millones de contribuyentes, sin considerar los datos de las Diputaciones Forales, ver www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas.

⁹ Aunque preferimos el uso del término «empresa transnacional», pues creemos refleja más adecuadamente la realidad actual de estas instituciones; en adelante, ETN.

¹⁰ Esta nueva modalidad de economía que, en general se entiende por la doctrina, no representa un nuevo modelo económico, sino la «digitalización» y desmaterialización de las actividades económicas ordinarias, debido al impulso de las omnipresentes tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), conlleva relevantes cambios en los conceptos y parámetros tributarios «*ad usum*», verbigracia, la

En síntesis, la iniciativa BEPS cambia la finalidad fundamental del Derecho Internacional Tributario y nos recuerda que, hoy por hoy, en esta economía mundializada que vivimos, sólo es posible combatir el fraude, actuando en un contexto de cooperación y coordinación internacional de las AATT, ya que, en vez de buscar la eliminación o reducción de la doble imposición internacional, se pasa a combatir contra la doble no imposición o la reducción ilegal, incluso contra el espíritu de la Ley, de los impuestos a pagar en las diversas haciendas nacionales.

Y aquí tenemos un primer cambio de perspectiva en la importancia otorgada por las autoridades internacionales, tanto por la OCDE como por las instituciones de la UE, a la lucha contra los «paraísos fiscales», que ya no se ven como un problema aislado, vinculado a la existencia de un fraude fiscal directo y de pérdida de recursos públicos derivada del mismo, sino que se enmarcan en una nueva filosofía: la búsqueda de una nueva «gobernanza» a nivel mundial. Una gobernanza que persigue que, tanto las empresas (en especial, las multinacionales o ETN)¹¹ como los ciudadanos paguen su justa parte en atención a la capacidad económica que manifiestan en cualquier jurisdicción o Estado donde tengan un *nexus*, evitando tanto la doble imposición como la no imposición, por razones no sólo de equidad, sino de «transparencia»; impidiendo, asimismo, el riesgo sistémico que genera la existencia de millones de rentas y capitales sin control y por la competencia imperfecta que suponen, vía menores costes, las actividades al margen del control tributario.

Todo ello explica, por ejemplo, el énfasis puesto dentro del proyecto BEPS y de otras iniciativas internacionales, lideradas por la OCDE y también por la propia UE (Era Seminar, 2014), para acabar con la denominada «planificación fiscal agresiva» o abusiva y los conocidos popularmente como «paraísos fiscales», pues aunque la definición de qué es un «paraíso fiscal», como la de cualquier otro concepto jurídico indeterminado, es discutible y debatible, supone directamente que en el territorio calificado como tal se producen: falta de información, descontrol de recursos, riesgo sistémico y ausencia de justicia en la distribución de la carga tributaria.

2.3. Las causas del cambio de paradigma en el derecho tributario internacional¹²

¿Y por qué ha cambiado este paradigma del Derecho Tributario Internacional y se ha relanzado la acción contra los paraísos fiscales y otras jurisdicciones calificadas con una terminología similar, caso de las llamadas «zonas de baja o nula tributación»?

diferencia entre entrega de bienes y prestación de servicios en el IVA; y sus relaciones con el sistema tributario son objeto de un significativo debate en los momentos actuales, tanto como Acción 1 del citado Plan de Acción de la BEPS como en el seno de la propia UE.

¹¹ Se estima que el 60% del comercio mundial se produce entre ETN.

¹² En general, si se desea disponer de una versión actualizada de los debates fiscales internacionales, conviene acudir al portal de la OCDE, www.oecd.org, mediante el uso de las pestañas *Topics* y, luego, *Tax*.

La respuesta más sencilla es porque, desde los inicios de la crisis económica, la institución clave a nivel mundial para desarrollar la coordinación, siquiera limitada, de las Políticas Económicas, el G-20, ha señalado la necesidad de construir una nueva «gobernanza fiscal» basada en la «transparencia».

De hecho, si por algo se caracterizan los países y jurisdicciones que son «paraísos fiscales» (pues muchas de ellas son, formalmente, colonias de la Corona británica, siendo el ejemplo más sangrante Gibraltar), es por su falta de transparencia, la ausencia de comunicación de la propiedad y el origen de rentas y patrimonios localizados en sus territorios, siendo muchos de ellos producto no sólo del fraude y la evasión fiscal, sino del contrabando, de la corrupción y de todo tipo de crímenes y delitos.

Esta negativa a proporcionar información sobre los orígenes y la licitud de las rentas y capitales situados en estos territorios es peligrosa, acrecienta los problemas de riesgo sistémico en el contexto de la crisis actual y claramente resulta contraria a los principios de libre competencia en una economía de mercado, por lo cual, pueden identificarse los «paraísos fiscales» como un auténtico riesgo para la economía mundial y, nuevamente, como *free riders*, cuya existencia, beneficiándose de las normas y estructuras del orden mundial, viola sistemáticamente las reglas de conducta del mismo, su «buena gobernanza», generando una competencia imperfecta.

Todo lo cual enlaza con la nueva visión de la naturaleza del fraude y la evasión fiscal en cualquiera de sus formas, a la cual nos hemos referido anteriormente.

Se trata, por lo tanto, de auténticos «agujeros negros» en la economía mundial, cuya necesidad de control es evidente, y no sólo por razones recaudatorias, sino para impedir su uso por actividades delictivas, por ejemplo, el lavado de capitales, *money laundering operations*, y para dificultar la imprescindible regulación del sistema financiero internacional, cuya debilidad se halla detrás de la crisis sistémica vigente.

De esta forma, también a nivel internacional, la acción contra el fraude fiscal no puede desligarse de las políticas emprendidas para contrarrestar fenómenos que atentan al corazón de las sociedades democráticas, verbigracia, hace ya tiempo se demostró que mantener el secreto bancario irrestricto, propio de ciertas jurisdicciones, por razones de ocultación tributaria, facilitaba también la financiación del terrorismo y la corrupción (Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, 2014 a), al igual que el blanqueo de dinero suele ser un delito subyacente en el fraude fiscal y viceversa.

Por último, la visión del fraude fiscal como una pieza de una serie de fenómenos económicos y sociales contrarios al contrato social ínsito en las economías occidentales avanzadas, al funcionamiento «transparente» de la sociedad civil y a la competencia perfecta de los mercados, combina también con la crítica a modelos de lucha contra el fraude puramente utilitaristas, donde se trataba de igualar el producto probabilidad de ser sancionado por cuantía de la sanción con el beneficio a obtener por el defraudador, sin computar en esta ecuación factores más complejos y sustantivos,

como es la propia necesidad de que la sociedad acepte el reparto de la carga tributaria, sin una fuerte resistencia social a la misma.

Vistos, pues, de manera sintética, los nuevos contextos de fraude fiscal, ha de empezarse por ser consciente de la enorme dificultad que supone luchar contra un aspecto más de la economía globalizada, con AATT y normativas nacionales, dispersas, fragmentarias e inconexas. De ahí, que no podamos sino insistir en la idea de que, hoy por hoy, para lograr cualquier resultado en las políticas de lucha contra el fraude fiscal (e indirectamente en la obtención de mayores ingresos públicos para cubrir el déficit fiscal, sin impactos negativos), es imprescindible la cooperación internacional entre AATT y la configuración de algún tipo de «orden tributario mundial», como pretende la propia OCDE.

3. EL CONTEXTO DE LA LUCHA ACTUAL CONTRA LOS «PARAÍOS FISCALES» Y LOS TERRITORIOS DE BAJA TRIBUTACIÓN

Hace algunos años, la lucha contra los territorios calificados como «paraísos fiscales» se desarrollaba de manera aislada, doméstica y se centraba en consideraciones de justicia tributaria y éticas; al igual que el planteamiento de la llamada «competencia fiscal dañina» (*harmful tax competition*), también originada en la doctrina OCDE y extendida a la UE por medio de la acción del conocido como «Grupo Primarolo» que desarrolla y estudia el Código de Conducta empresarial. Entonces, se buscaba acabar con situaciones fiscales que favorecían a determinadas inversiones de no residentes para competir en condiciones de competencia imperfecta con otras empresas.

En los momentos actuales, los planteamientos al respecto se han alterado sustancialmente porque la lucha contra los «paraísos fiscales» se enmarca en la búsqueda de un nuevo orden fiscal, transparente, equilibrado y sistémico, donde existan reglas de conductas equilibradas y solidarias para todos sus componentes. En particular, para los agentes más dinámicos de la globalización: las ETN; pues en el presente estado de la misma, con problemas mundiales evidentes y acuciantes (cambio climático, pérdida de biodiversidad, crisis financieras, etc.), deben exigirse unas reglas mundiales de conducta, una «responsabilidad social corporativa», la «buena gobernanza», en suma.

Estas ideas no han hecho sino reforzarse y generalizarse tras la reciente crisis sistémica, de la cual se cumplen ahora siete años y cuya salida en muchas zonas del mundo, especialmente, en la denominada «zona euro»¹³, aún no se vislumbra claramente, así como tampoco la eficacia de las diferentes medidas adoptadas para solucionarla.

La acción contra los «paraísos fiscales» que, hasta las decisiones políticas del G-20 y su implantación por su brazo técnico, la OCDE, solía limitarse a algunos cír-

¹³ De la cual forman parte en estos momentos 19 Estados miembros de la UE, incluyendo España.

culos oficiales y a conjuntos arcanos de teóricos y funcionarios, así como a aquellas personas, instituciones, Organizaciones No Gubernamentales¹⁴, etc., los cuales llevan exponiendo desde hace tiempo la necesidad de recuperar para el erario público las cantidades ingentes que el fraude fiscal, la elusión fiscal y la ahora denominada «planificación fiscal agresiva» o «abusiva»¹⁵ detraen cada año de las arcas públicas, ha entrado ahora en la Agenda Internacional y se incorpora armónicamente en el seno de la precitada iniciativa BEPS.

Y la razón inmediata, repetimos, es evidente: aunque difíciles de estimar y con evaluaciones muy diversas, es tal el volumen de recursos financieros que resultan perdidos por el fraude y la elusión fiscal internacionales, utilizando los «paraísos fiscales», que su cuantía pone en riesgo el equilibrio financiero internacional. Y es que la ausencia de control sobre los movimientos de capitales, la existencia entre los mismos de recursos detraídos ilícitamente de muchos Estados y la carencia de información sobre sus orígenes, su opacidad y el vacío de regulación y control financiero sobre las entidades y fondos en los cuales se ocultan estos fondos, ponen en peligro la propia estabilidad de la economía mundial. En definitiva, como ahora se indica, los «paraísos fiscales» conforman un riesgo sistémico para la estabilidad del orden económico mundial, y no solamente un problema de recaudación, sin menospreciar el asunto.

Por ello, la lucha contra los «paraísos fiscales» es, hoy por hoy, no sólo un acto de justicia y de equidad tributarias, sino una necesidad para evitar riesgos sistémicos a la economía mundial, lograr el óptimo paretiano que supone la competencia perfecta en los mercados y obtener recursos públicos necesarios para atender necesidades urgentes de la sociedad, tanto internacionales (nuevamente, la lucha contra el cambio climático aparece en primer lugar) como nacionales, como es el caso de la sanidad pública.

3.1. Diversas estimaciones del fraude

En cualquier caso, estamos hablando de cantidades ingentes, así los volúmenes de fraude fiscal en general suponen, según las propias estimaciones del denominado *tax gap*, realizadas por el Consejo de la UE (Consejo de la UE, 2013), la impresionante cifra de un billón de euros de pérdida recaudatoria anual sólo en el espacio europeo (Murphy, 2012) y su cierre resulta imprescindible, en muchos casos, en el marco de políticas de austeridad presupuestaria, como las propugnadas por la propia UE, que exigen la reducción del déficit público, como se ha comentado más arriba.

¹⁴ Entre las más activas destacamos, por ejemplo, *Tax Justice Network*, ver www.taxjustice.net, Oxfam-Intermón, www.oxfamintermon.org.

¹⁵ No existe acuerdo entre la doctrina española acerca de cuál es la expresión más apropiada al respecto.

Sin embargo, con independencia de un fraude doméstico, interno, vinculado o autónomo de la economía sumergida, fenómeno en expansión a causa de la crisis¹⁶, lo cierto es que la preocupación de las entidades citadas arriba, los *stakeholders* de la Hacienda Pública, se ha trasladado en los últimos ejercicios hacia la planificación fiscal «agresiva» internacional, practicada fundamentalmente por el protagonista esencial de la globalización: la ETN, tal y como señala el Informe BEPS y la lucha contra los «paraísos fiscales».

En este sentido, *Tax Justice Network* estima en 21 trillones de dólares el dinero oculto en los paraísos fiscales. Este importe ascendería a 31 billones, si incluyéramos en la estimación la riqueza mantenida en tales paraísos fiscales en forma de bienes de lujo: propiedades, yates, colecciones de arte, etc.

Por su parte, un economista de Oxford, (Cohman, 2005) evaluó en 2005 que solamente las rentas no declaradas situadas en estos «paraísos fiscales» (que, por el contrario, sólo suponían el 3% del PIB mundial) ascendieron anualmente a 860 billones de dólares americanos.

Asimismo, en el trabajo firmado por James S. Henry, en julio de 2012, bajo los auspicios de la misma *Tax Justice Network*, titulado *The Price of Offshore Revisited*, se indica que el valor de los capitales ocultos en territorios *offshore* se sitúa en una horquilla de entre 21 a 32 billones de dólares, equivalente al doble del PIB de Estados Unidos y a la décima parte del PIB mundial.

El mismo James S. Henry ha cuantificado también que, en diciembre de 2010, en 12,06 billones de dólares de riqueza situada en territorios *offshore* que se hallaba en manos de los 50 principales bancos mundiales especializados en banca privada y, especialmente, en los 21 más importantes. Es decir, que, según el mencionado análisis, el grueso de la riqueza escondida en territorios *offshore* no se encuentra en manos de oscuros bancos innominados situados en islas paradisíacas, sino en las de los principales bancos del mundo especializados en banca privada, así como de los más importantes despachos de asesoría legal y contable, situados no en ignotos y lejanos territorios, sino en las mayores capitales del Primer Mundo como Nueva York, Londres, Ginebra, Frankfurt y Singapur.

Y también nos dice el precitado profesor que 91.000 personas, el 0,001% de la población mundial, ostentan el 30% de esa riqueza y que los últimos datos, 2013, de la ONU y la ONG Oxfam-Intermon (2014) revelan un aumento de la desigualdad social en el mundo, producto de la crisis sistémica.

Asimismo, según el profesor Reuven Avi Yonah, las rentas evadidas por individuos norteamericanos por medio de «paraísos fiscales» suponen para el Tesoro USA entre 40 y 70 billones de dólares al año. (Figazzolo y Harris, 2011).

¹⁶ Nuestras propias estimaciones para España evalúan el peso de la economía sumergida en nuestra patria, en el ejercicio 2011, en el 28,7% del PIB. En cualquier caso, importa resaltar (como hace también el informe) que no toda la economía sumergida se convierte en fraude fiscal y viceversa.

Otros ejemplos de la importancia de los paraísos fiscales son los siguientes:

- El mayor importador de plátanos en la Unión Europea está en la Isla de Jersey.
- Las principales compañías de seguros se hallan establecidas en Bermudas y en las Islas Caimán.
- 83 de las 100 empresas más importantes de Estados Unidos tienen estructuras en paraísos fiscales.
- En el caso de España, de acuerdo con un informe del Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, con información relativa al ejercicio 2011, 33 de las 35 empresas del IBEX 35, el 94%, tienen presencia en paraísos fiscales, habiendo aumentado aquella un 8% desde 2010, y un 60% el número de filiales y sociedades participadas o dependientes en dichos territorios desde el año 2009.

Parece, en consecuencia, que mientras la estrategia de las ETN para «reducir» su carga tributaria se centra en la planificación fiscal agresiva y en diferentes técnicas de erosión de la base imponible, denunciadas en BEPS, los «paraísos fiscales» siguen permitiendo una evasión directa de impuestos y resultan válidos tanto para las ETN como para los particulares y empresarios, por lo que podíamos señalar que su abuso del Derecho internacional es doble.

4. LOS MECANISMOS DE ACCIÓN CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL

Como hemos anticipado, contra una realidad mundial sólo es posible actuar desde la cooperación internacional y la asistencia mutua entre las AATT nacionales que siguen, por razones obvias, inmersas en una defensa numantina de principios obsoletos e inapropiados para esta tarea, caso de la soberanía nacional como clave de bóveda de los sistemas tributarios nacionales (Cazorla, 2010).

No podemos, en estas breves páginas, exponer qué medidas se están adoptando (mucho más en el plano de la retórica que en su aplicación práctica, hay que advertirlo desde el principio) para lograr tal cooperación internacional, aunque conviene resaltar que, en el muy incipiente estado actual de las relaciones fiscales internacionales, solo el intercambio de información tributaria internacional puede, pragmáticamente, solucionar algunos de los problemas de la evasión fiscal mundial y siempre, además, que éste sea de carácter automático, como señala el último estándar de la OCDE en la materia (Carbajo y Porporatto, 2013).

4.1. El papel de la OCDE

En estas condiciones, no es de extrañar que sea la OCDE, la institución que haya liderado los documentos base de Política Fiscal que responden al desafío de las ETN y a su «planificación fiscal agresiva» y con mucha mayor tradición histórica, el combate contra los paraísos fiscales.

Esta respuesta la ha dado la OCDE, bien mediante su Comité de Asuntos Fiscales, bien por medio de entidades creadas bajo su tutela, pero que le permiten una mayor flexibilidad y, sobre todo, una universalización de sus miembros (las naciones integrantes de la OCDE son 34, mientras que las instituciones citadas a continuación se precian de integrar más de 120) así como para eludir las críticas a su «imperialismo fiscal». Los ejemplos prototípicos son el Foro de Administraciones Tributarias (FAT) y el llamado «Foro Global» (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information*)¹⁷, centrándose en el primero la iniciativa BEPS y el segundo en la acción coordinada contra la falta de transparencia en las relaciones fiscales internacionales que incluye a los «paraísos fiscales», mediante la atribución de «listas negras» a las jurisdicciones consideradas como tales y la exigencia, al menos, de intercambio de información tributaria para las restantes.

Hay que tener en cuenta, asimismo, que la OCDE se ha destacado en los últimos años mediante el impulso al denominado «Diálogo Internacional Tributario», (www.itdweb.org), por tratar de erigirse en la institución configuradora del naciente Derecho Internacional Tributario, adaptado a las nuevas necesidades de la globalización.

De esta forma, desde principios del siglo XXI, la OCDE y sus entidades hermanas, FAT y Foro Global, se han convertido en las organizaciones creadoras e impulsoras de un Derecho Internacional Tributario que, si bien basado en el consenso y el desarrollo de medidas de *soft Law* (recomendaciones, declaraciones, sistemas de revisión o *peer review*, etc.), ha ido tejiendo una red de acuerdos internacionales en materia fiscal y de expansión de instrumentos y modelos jurídicos que suponen la clave de bóveda del citado Derecho Internacional Tributario.

Se consideraba que estos instrumentos y modelos jurídicos suponían un mínimo de gobernanza y transparencia internacionales y se centraban en la necesidad de que los países y territorios que no quisieran ser declarados como «no cooperantes», firmaran acuerdos de intercambio de información internacional tributaria, al menos, con otros 12 Estados o territorios, no pudiendo alegarse ante este Acuerdo internacional ni el secreto bancario ni ningún otro tipo de restricción (se llegó a indicar que «*la era del secreto bancario había terminado*»).

Además, tales acuerdos de intercambio de información tributaria internacional debían seguir el modelo OCDE, lo que supone, en estos momentos (y ésta resulta ser una novedad remarcable) que ese es el estándar del intercambio automático de información.¹⁸

Al principio de esta historia, el estándar del acuerdo de intercambio de información internacional era la petición de información previa demanda (*on request*) y, así-

¹⁷ El «Foro Global» cuenta, actualmente, con 129 miembros. Ver www.oecd.org/tax/transparency.

¹⁸ OECD. Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf.

mismo, los Estados y territorios integrantes del Foro se comprometían a permitir la revisión, primero, de su legislación y después de sus prácticas, en materia de buena gobernanza y transparencia internacional, mediante un sistema de *peer review*, de forma tal, que tras cada informe, quedaban comprometidos a cumplir las recomendaciones emanadas de los mismos.

Éste era el paquete de medidas que la OCDE planteaba hasta 2013 como paradigma de un modelo de transparencia y buena gobernanza fiscal internacionales, de forma tal que los Estados no cumplidores de la misma pasaban a formar parte de la «lista negra» de cooperantes, contra la cual se podrían adoptar medidas de represalia y sanciones internacionales (expresadas siempre de manera muy vaga o tan débil como la ausencia de firma de CDI con los mismos).

El mencionado «paquete», claramente insuficiente para luchar contra la falta de transparencia mundial en materia tributaria, está todavía siendo implementado.

Sin embargo, la velocidad de la crisis económica, la preocupación por los recursos perdidos a causa de la «planificación fiscal agresiva internacional», la presión social ante el injusto reparto de las cargas tributarias derivadas de las políticas de ajuste y la necesidad por parte de muchos Gobiernos de obtener fondos para compensar los ingresos tributarios perdidos a causa de la crisis económica, así como para minorar los déficits públicos, han hecho que el citado modelo de «gobernanza y transparencia fiscal internacional» haya quedado obsoleto. El modelo no disponía de muchas medidas coactivas, ni planteaba ningún modelo fiscal propio o la implementación de una AT internacional, salvo el impulso dado y pedido a la cooperación entre las AATT, la asistencia mutua y el intercambio de información tributaria. Por ello el sistema BEPS es su potencial sustituto, así como la generalización del intercambio de información tributaria internacional en su modalidad automática.

4.2. El rol de la Unión Europea

El protagonismo alcanzado por la OCDE en la esfera fiscal internacional, no conlleva afirmar que las instituciones de la UE, tanto la Comisión, el «motor de la UE», como el Parlamento Europeo, su pretendido foro de debate y representación democrática, se hayan quedado atrás, en lo que se refiere a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales. Aunque mucho más en el terreno del discurso y la propaganda que en los aspectos prácticos, pues la armonización fiscal sigue siendo una política europea de carácter secundario, y la llamada «Unión Fiscal» un sueño o, quizás, una pesadilla para algunos, cuya pretensión es, sencillamente, mantener como hasta ahora los corsés presupuestarios, pero no acuerdos fiscales que acaben con la pervivencia de AATT domésticas, facilitando a determinados capitales y rentas la libre circulación sin control fiscal.

Por ello, su papel es distinto al de la OCDE y todavía más limitado; diferente porque, al configurarse la UE como un elenco de instituciones de integración económica

y política, podría, en principio, parecer que éstas, empezando por la Comisión Europea, disponían de poderes y competencias suficientes para implantar medidas concretas y obligatorias de fiscalidad, al menos en el territorio de la UE, cuyo tenor respondiese a este desafío derivado de la planificación fiscal agresiva de las ETN.

Téngase en cuenta que el Derecho Europeo, por su propia naturaleza de Derecho Internacional Público, siquiera específico, prima sobre los Derechos nacionales¹⁹ y es de eficacia directa y de aplicación inmediata en muchos supuestos, siendo fuente jerárquica prioritaria sobre cualquier rama o especialidad del Derecho nacional, incluyendo el Tributario²⁰.

Ahora bien, la competencia de la UE en relación a la armonización fiscal comunitaria es de las más débiles y secundarias en el proceso de integración europea, además de que lograr el consenso de los 28 Estados miembros para aprobar una normativa europea fiscal se ha demostrado (véase la reciente historia de la llamada «fiscalidad sobre el ahorro» (Delmás, 2012) y la todavía más novedosa de la «imposición sobre las transacciones financieras») muy dificultosa (De la Rocha y Rodríguez, 2014).

De hecho, en el seno de la UE hay auténticos «paraísos fiscales», *free riders* como hemos señalado con anterioridad, desde diferentes colonias inglesas, cuya manifestación más evidente es Gibraltar, hasta Estados como Luxemburgo (cuyo 80% del PIB se estima procede de actividades puramente financieras), los cuales resisten denodadamente cualquier intento de avanzar en materia de lucha contra la elusión fiscal a nivel europeo y, en especial, a la idea de intercambiar información en materia fiscal, ya que la deslocalización de capitales y residentes en el propio seno de la UE es una de sus bases económicas fundamentales.

En este sentido, cabe señalar que, a pesar de diversos trabajos de la propia UE para luchar contra los «paraísos fiscales» en la esfera mundial, difícilmente se conseguirá acabar con tales *free riders*, de no resolver los problemas de falta de transparencia de diferentes jurisdicciones europeas.

También dificulta el desarrollo y aplicación de medidas para combatir el fraude fiscal internacional en cualquiera de sus formas, el hecho de que la armonización fiscal de la imposición directa en materia del Impuesto sobre Sociedades (uno de los más relevantes a la hora de decidir la localización de una actividad empresarial cualquiera) está lejos de concluirse en la UE. Hay que tener en cuenta, a pesar de la re-

¹⁹ Tal y como reconocen expresamente los artículos 93, 94 y 96.1 de la Constitución Española y la jurisprudencia constante de nuestro Tribunal Constitucional.

²⁰ En este sentido, es contundente el artículo 7 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Financiero, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al señalar:

«Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se regirán:

...c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución».

ciente propuesta BICCIS (Comisión Europea, 2011), que, tradicionalmente, la elusión fiscal internacional y la planificación fiscal agresiva se han centrado en las rentas y en los beneficios y, no tanto, en el tratamiento fiscal de las transacciones y operaciones económicas, materia propia de la fiscalidad indirecta.

Este planteamiento no supone negar que la UE no considere la lucha contra el fraude fiscal una prioridad; es más, la necesidad de enfrentarse a la misma, incluso en el ámbito no armonizado de los gravámenes sobre la renta y el capital, viene de lejos.

En este sentido, la aprobación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE y su modificación de 2014; supone configurar una auténtica Base de Datos fiscales común en el territorio UE que conlleva un paso significativo para el control común de las rentas obtenidas por todos los contribuyentes de la UE en ese territorio, cualquiera que sea el país de su domicilio o residencia (Montero, 2011). De la misma manera, la publicación de Recomendaciones, caso de la ya lejana Recomendación del Consejo, de 8 de junio de 2010, sobre la coordinación de la transparencia fiscal internacional (SEC) y subcapitalización en la Unión Europea («Diario Oficial de la Unión Europea»; serie C 156, de 16 de junio de 2010, página 1), avala este interés de las autoridades europeas en luchar contra el fraude fiscal internacional sofisticado que es el practicado por las ETN.

Este cambio de óptica, hacia una mayor preocupación de las instituciones europeas por la adopción de medidas contra el fraude se nota, incluso, en la institución clave para superar, vía la denominada «armonización fiscal implícita», los defectos de la «armonización fiscal», nos referimos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

En este sentido, el desarrollo de doctrinas como la de «abuso de Derecho» ha ido cambiando la perspectiva liberal, de «platonismo» ingenuo del primitivo TJUE, hacia la aceptación de medidas nacionales para luchar contra el fraude, siquiera proporcionales.

Ahora bien y, a pesar de su insistencia en la idea de que el cumplimiento de las obligaciones fiscales es un aspecto esencial en una buena gobernanza y en la transparencia de la sociedad, lo cierto es que, en el ámbito de la imposición directa, el proceso armonizador comunitario es, como se sabe, muy restringido y las Recomendaciones no constituyen normas jurídicas de carácter obligatorio, no siendo vinculantes ni para los particulares ni para los Estados miembros (último párrafo del artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

4.3. El plan de acción de la BEPS

En consecuencia, la clave para actuar efectivamente contra la evasión fiscal internacional en cualquiera de sus formas, incluyendo el uso de los denominados «pa-

raízos fiscales», es una efectiva aplicación, además coordinada, de las acciones de la Iniciativa BEPS de la OCDE ²¹.

Podíamos definir la BEPS como una síntesis de fórmulas modernas de elusión fiscal internacional, practicadas esencialmente por las ETN, incluyendo la utilización de «paraísos fiscales», las cuales concluyen en una no imposición o en una menor tributación de sus bases imponibles respecto de la legalmente querida por el legislador.

El informe BEPS resalta que el nuevo modelo del sistema económico y el nuevo modelo organizativo de las ETN no han hecho sino favorecer estas estrategias de elusión fiscal, a las cuales no han sabido o podido reaccionar unas AATT de competencia territorialmente limitada a sus fronteras nacionales. Es más, se reconoce paladinamente que tampoco los instrumentos jurídicos diseñados por la propia OCDE para configurar un marco fiscal internacional adaptado a estas ETN, en especial, la red de CDI y la «Guía de Precios de Transferencia» responden ya a las necesidades de nuestro tiempo o son útiles para aumentar la fiscalidad efectiva sobre las citadas empresas.

El Informe comenta diferentes estrategias BEPS, muchas de ellas anticipadas en documentos anteriores de la propia OCDE, así, en lo que se refiere a la «erosión de las bases imponibles», se plantea el clásico problema de la deducibilidad irrestricta de los gastos financieros intra-grupos, discriminando el uso del capital propio, las oportunidades que plantean las enormes dificultades para determinar el precio de mercado en operaciones con intangibles, etc. y, en el supuesto de la «ubicación de los beneficios», el uso de fórmulas híbridas de financiación, la proliferación de entidades que, según los Estados, gozan de diferentes personalidades jurídicas, etc. (véase el Anexo C del informe BEPS).

Impulsado por el G-20, la OCDE lanzó rápidamente un Plan de Acción para luchar contra la BEPS, ver arriba que en septiembre de 2014, fecha en la cual se redacta este texto, va a ser objeto de un avance significativo en la aprobación de sus medidas y en cuyo detalle no podemos entrar en este texto.

Las medidas propuestas, de manera muy sintética, son las siguientes:

- a) Plantearse los impactos fiscales de la economía digital.
- b) Introducir la coherencia internacional en la fiscalidad de la renta de las sociedades, lo cual conlleva a su vez:
 - Neutralizar los efectos de los acuerdos de híbridos que conllevan un tratamiento diferente de los rendimientos de estos productos financieros (*mismatch*).

²¹ La información general sobre este proyecto, documentos y su desarrollo puede encontrarse en: www.oecd.org/ctp/beeps.htm.

- Reforzar las reglas de la transparencia fiscal internacional, las denominadas normas CFC, *Controlled Foreign Corporations*, en España, la transparencia fiscal internacional.
 - Limitar la deducibilidad fiscal de los gastos financieros y otros pagos financieros.²²
 - Contrarrestar las prácticas de competencia fiscal dañina, atendiendo a la transparencia y a la sustancia de los negocios.
- c) Restaurar plenamente los efectos y beneficios de los estándares internacionales, principio que comprende:
- Prevenir el abuso fiscal utilizando los CDI.
 - Impedir la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.
 - Asegurarse que las reglas de precios de transferencia están en línea con la creación de valor por parte de las ETN, específicamente, en tres áreas: intangibles, riesgos y capital y otras transacciones que implican altos riesgos.
- d) Asegurar la transparencia, a la vez que se promueven la certeza y la predictibilidad de las normas, lo que supone:
- Establecer metodologías para obtener y analizar *data* sobre la BEPS y las medidas para enfrentarla.
 - Pedir a los contribuyentes que informen acerca de sus acuerdos de planificación fiscal agresiva.
 - Reexaminar la documentación solicitada en materia de precios de transferencia.
- e) Poner en marcha las medidas de Política Fiscal acordadas y la necesidad de aplicar rápidamente tales medidas, lo que se traduce en implementar instrumentos jurídicos multilaterales de cooperación tributaria internacional.

Asimismo, el Plan de Acción, presentado el 19 de julio de 2013, incluye un calendario de introducción de las citadas medidas y una metodología de trabajo y se está desarrollando ya, una vez que la reunión del G-20 de Moscú dio su aprobación al mismo. A nuestro entender, hizo algo más importante: afirmó que el estándar de la OCDE en materia de intercambio de información tributaria internacional pasaba de ser un proceso de obtención de la información bajo previa demanda, un mecanismo lento, premioso, escasamente eficiente, etc., a uno de intercambio automático de datos, el cual asegura obtener datos sobre rentas y patrimonios de obligados tributarios, en los Estados que firman el Acuerdo, de manera masiva mediante sistemas telemáticos, *on line*, es decir, rápidamente y con bajo coste.

²² Lo que ya sucede con la nueva redacción del artículo 20 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades español y va a ser reforzado en la próxima reforma del tributo, desde el día 1 de enero de 2015.

De hecho, reiteramos, la verdadera revolución en el campo de la fiscalidad internacional y en la lucha contra, al menos, la evasión fiscal directa que es la practicada por medio de los «paraísos fiscales» (otra cosa son los mecanismos de «planificación fiscal» en cualquiera de sus formas), es el impulso dado recientemente al intercambio de información internacional automático en materia fiscal. En este ámbito, cuyo nuevo hito se produjo el día 1 de julio de 2014 con la entrada en funcionamiento del sistema FACTA (*Foreign Account Compliance Act*) y que en España ha sido recientemente puesto en marcha mediante el Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional (FACTA. Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras, hecha en Madrid el 14 de mayo de 2013, publicada en el BOE de 1 de julio de 2014²³, aunque sus efectos y aplicación definitiva deben esperar a 2017).

5. **ALGUNAS MEDIDAS PARA REACCIONAR CONTRA LOS «PARAÍOS FISCALES» DESDE LA PERSPECTIVA NACIONAL**

Como ya hemos anticipado en páginas anteriores, hoy puede decirse que cualquier fraude fiscal tiene un claro componente internacional y que, muchas de las medidas adoptadas para combatirlo, sea a nivel mundial o en el plano nacional, han de tomar en consideración esta óptica.

Es decir, se trata de una lucha mundial, en la cual el papel de España es presionar a la OCDE para implantar tanto la iniciativa BEPS, como la generalización del estándar del intercambio automático de información internacional en materia tributaria. En el caso supuesto de la UE es, por un lado, luchar contra las estrategias dilatorias contra la transparencia y el fin de los «agujeros negros» para el control fiscal que suponen algunos territorios europeos (como las islas inglesas del Canal o estados como Austria) y reforzar las medidas de asistencia mutua ya citadas, la lucha coordinada contra el *tax gap* y la armonización fiscal (Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, 2014, b).

En suma, si bien el fraude internacional, en cualquiera de sus formas, solo puede ser óptimamente confrontado al mismo nivel, los ordenamientos tributarios nacionales han de trabajar también al respecto, y no sólo apoyando y potenciando las iniciativas universales o de organización más limitadas, territorialmente hablando, a este respecto ya señaladas, sino introduciendo propuestas propias, internas, en la normativa, en la aplicación de los tributos, etc.

A este respecto, la primera petición en esta área para combatir el fraude fiscal internacional es que la situación no va a cambiar sustancialmente, mientras no se incrementen los medios humanos y materiales destinados a la lucha contra el fraude,

²³ Y desarrollado por la Orden HAP/113672014, de 30 de julio, «BOE» de 2 de julio de 2014.

especializando a los funcionarios de la Agencia Tributaria en fiscalidad internacional y en los métodos de elusión fiscal internacional y no se combatan eficazmente los instrumentos utilizados, como los «paraísos fiscales».

En segundo lugar, deben aprovecharse los medios para obtener información sobre bienes, derechos y rentas de residentes españoles en el extranjero, caso del Modelo 720.

Ciertamente, el modelo 720, declaración de bienes en el extranjero, aprobado por la Ley 7/2012, de medidas contra el fraude, conforma una medida que se evalúa muy positiva para la lucha contra el fraude fiscal doméstico utilizando medios internacionales, sobre todo por los efectos que produce la falta de presentación de la declaración o la no inclusión de algunos bienes en la misma, dada la consideración, en dichos supuestos, de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades y su severo régimen sancionador.

No obstante, para que fuera realmente eficaz la presentación del modelo 720, sería necesario incrementar las posibilidades de detección de los bienes situados en el extranjero, sobre todo en aquellos territorios calificados como paraísos fiscales.

En este sentido, la AEAT va logrando lentos y trabajosos avances mediante la firma de Convenios y acuerdos de intercambio de información bilaterales con algunos de dichos territorios. Pero tales acuerdos se suscribieron conforme con el estándar de transparencia que propugnaba hasta hace muy poco la OCDE, precisamente hasta la implementación del Informe BEPS, conforme al intercambio de información con esos territorios se efectúa en base a requerimientos individualizados en los que ha de identificarse a la persona respecto a la que se solicita la información y acreditarse que la información que se solicita es «*previsiblemente relevante*» para el esclarecimiento del caso.

Por ello, es imprescindible adaptar los Convenios y Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria Internacional, TAIES, firmados por España con paraísos fiscales o países con secreto bancario al nuevo estándar internacional de intercambio de información tributaria y, además, hacerlo de manera rápida y consistente.

Continuar con Acuerdos firmados con determinadas jurisdicciones, supuesto de Andorra, en base a información individualizada y no automática, no es operativo, por las siguientes circunstancias:

- Los intercambios de información previstos en los Convenios firmados han de ser fundamentados y sobre casos concretos. No admiten que se requiera, por ejemplo, la identidad de los españoles que tienen cuentas en Suiza en el UBS, iniciativa que sería tildada peyorativamente como de «expedición de pesca», *fishing expedition*, y rechazada como han dejado muy claro, por ejemplo, las autoridades de Andorra en el Convenio de Intercambio de Información Tributaria firmado con España.

- Algunos paraísos han firmado convenios con otros paraísos para salir de la lista. Es el caso de Mónaco, donde la mayoría de los convenios firmados ha sido con otros paraísos fiscales. Ha salido de la lista de paraísos, al haber cerrado 12 acuerdos de intercambio con los siguientes países: Andorra, Austria, Bahamas, Bélgica, Estados Unidos, Francia, Liechtenstein, Luxemburgo, Qatar, Samoa, San Marino y Saint Kitts (el país más pequeño del continente americano, tanto en tamaño, 261 km², como en población 38.000 habitantes).
- Cuando se utilizan los paraísos fiscales, no se usa, generalmente, solo uno de ellos, sino que se teje una red de sociedades que actúan en varios, por lo que será preciso poner a prueba la sinceridad del paraíso de que se trate, a la hora de cumplir el compromiso al que le obliga la suscripción del Convenio de identificar al propietario real y efectivo de la sociedad o cuenta de que se trate.

Tax Justice Network, por poner un ejemplo, es contundente a la hora de valorar la utilidad del estándar propugnado por la OCDE hasta muy recientemente:

«El intercambio de información en virtud de un requerimiento no constituye un efectivo intercambio de información porque exige que el Estado requirente conozca ya la información que está requiriendo».

Pues bien, desde la reunión del G-20 en Moscú y tras la aprobación del Informe BEPS por la OCDE, es claro que el estándar internacional de intercambio de información tributaria a nivel internacional ha pasado del modelo de petición individualizada (*by demand, on request*); al intercambio automático y, por ello, no queda sino solicitar al Gobierno español (cosa que, por otra parte, está haciendo, verbigracia, en lo que se refiere a la firma del modelo FACTA) que revise todos los Acuerdos de Intercambio de Información firmados hasta la fecha con paraísos fiscales, caso de Andorra, para implantar el nuevo estándar internacional de intercambio de información tributaria.

España tiene, por lo tanto, que exigir intercambio automático de información tributaria fiscal, conforme al modelo normalizado de la OCDE y la generalización del sistema FACTA que también va en esta línea.

Por último, ha de aprovecharse la reforma fiscal en marcha, para actualizar las normas internas españolas acerca de la utilización de los paraísos fiscales, publicándose anualmente el listado de «paraísos fiscales» que, editado en el Real Decreto 1080/91, de 5 de julio, donde hasta un total de 48 países tenían la consideración de paraísos fiscales, ha quedado totalmente obsoleto, pues el citado Real Decreto fue modificado por el Real Decreto 116/2003, del 31 de enero, en el que se incluía una nueva disposición por la cual aquellos países de la lista que firmasen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, o un CDI, dejarán de ser considerados paraísos fiscales y la mayoría de los territorios y países integrantes de la lista original han ido abandonando por esa vía tal listado.

Además, se han adoptado recientemente algunas medidas legales contraproducentes para la lucha contra los paraísos fiscales. Así como por ejemplo, el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica. En esta norma se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que establecía la exención de los rendimientos derivados de la Deuda Pública obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España, salvo que esos rendimientos se percibieran por entidades domiciliadas en paraísos fiscales.

Ahora, dichos rendimientos están exentos de pagar impuestos, aunque se perciban por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

Con esta reforma, por ejemplo, el dinero situado en los paraísos por los implicados en casos de corrupción, puede ser reinvertido en Deuda Pública española, pero con la novedad de que sus rendimientos están exentos de tributación y debe, por lo tanto, ser abolida.

También sería importante que, al igual que con los titulares USA con FACTA, las entidades financieras tuvieran que proporcionar información sobre la identidad de los clientes de sus filiales y sucursales sitas en jurisdicciones calificadas como «paraísos fiscales».

Por último, no nos cansaremos de indicar que el multilateralismo en la asistencia mutua en AATT es el único modelo de cooperación internacional coherente con la situación actual de la globalización, por lo que se deberían impulsar los acuerdos políticos necesarios, para que todos los Estados y jurisdicciones suscriban el Convenio sobre Asistencia Mutua Administrativa en Materia Fiscal modelo OCDE-Consejo de Europa, incluida la cláusula para el intercambio automático de información.²⁴

6. MÁS SOBRE EL FRAUDE DESDE EL LADO DE LA REALIDAD ESPAÑOLA

El nuevo contexto del fraude, y no sólo su internacionalización, conlleva también, a nuestro entender, la adopción de un elenco de medidas novedosas en el plano de la acción nacional.

En este sentido, no hacemos sino sintetizar algunos de los planteamientos expuestos recientemente por la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado

²⁴ Es un acuerdo multilateral, diseñado en 1988 por el Consejo de Europa y la OCDE, reformado en mayo de 2010 y abierto a todos los países. Contempla el intercambio de información en sus tres modalidades: previo requerimiento de acuerdo con el estándar de 2005, espontánea y automática, comprobaciones tributarias simultáneas, inspecciones fiscales en el extranjero, asistencia para la recaudación de tributos y medidas de aseguramiento patrimonial. Incluye la posibilidad de realizar inspecciones tributarias conjuntas.

(2014, b), en un Informe que me cupo el honor de dirigir, y a cuyo texto completo remitimos al lector más exigente, sin perjuicio de las necesarias actualizaciones.²⁵

En primer lugar, es preciso acabar en España con la visión excesivamente restringida de las actividades de fraude fiscal, así como con la concepción simplista que suele reinar en la doctrina española, según la cual el fraude, la elusión, la evasión fiscal, la planificación fiscal agresiva, etc., no son sino problemas recaudatorios.

Esta visión unilateral del fenómeno impide relacionar y coordinar el mismo con otras actividades y comportamientos antisociales, cuyo enlace facilita y es facilitado por el fraude tributario en cualquiera de sus formas y que, asimismo, generan rentas o patrimonios ocultos, proclives y necesitados de ocultación fiscal. Una visión que conduce a pensar en soluciones mágicas y unilaterales para solucionarlo, la mayoría de ellas puramente represoras, sin comprender el contexto, así como la necesidad de disponer de una estrategia, de una visión a largo plazo y de un Plan Integral, en suma, para luchar contra el fraude fiscal y fenómenos conexos.

6.1. La necesidad de un plan integral para combatir el fraude fiscal en cualquiera de sus modalidades

Por un lado, la lucha contra el fraude fiscal en cualquiera de sus modalidades requiere plantearse que se trata de un fenómeno anti-social, pero no el único.

Asimismo, su delimitación es compleja y presenta, tanto interna (los problemas para diferenciar la «evasión fiscal» respecto de la «elusión fiscal» son crónicos en la literatura y doctrina hacendística) como externamente enormes dificultades conceptuales y prácticas, pues el impago voluntario de impuestos se superpone y se ve facilitado por otros fenómenos anti-sociales.

Nos referimos expresamente a lo que la doctrina económica denomina, con amplia variedad terminológica e importantes debates conceptuales, «economía ilegal» y «economía sumergida».

Todos estos fenómenos se nutren de rasgos comunes de ilegalidad, búsqueda desenfrenada del lucro, ausencia de visión social y colectiva, insolidaridad, comportamientos delictivos, etc. y, además, desde el punto de vista de los flujos económicos están interconectados, aunque de manera compleja.

Por ello, luchar contra el fraude fiscal no puede ser visto de manera diferenciada y con instrumentos y actuaciones separadas respecto de los planteamientos de lucha contra la economía ilegal y la economía sumergida, aunque la acción contra estas manifestaciones de insolidaridad y delincuencia no comprenden exclusivamente los aspectos tributarios.

²⁵ www.inspectoresdehacienda.org

Pero, además, la existencia del fraude tiene un efecto social, de insolidaridad, de permisividad en comportamientos contrarios al orden democrático, a la legalidad en su conjunto, de imagen negativa de acción social, de compromiso con el destino de los restantes administrados que no pueden permitirse.

Es más, el fraude fiscal coadyuva a varios tipos de fraude y evasión en el gasto público y en los comportamientos privados que, de llevarse a cabo una lucha sistemática contra el fraude *stricto sensu*, se verían mejorados.

Por ello, la lucha contra el fraude fiscal no es sólo un problema o entra dentro de las competencias de la AEAT, sino que es una materia nacional, de carácter social que sólo puede ser solucionada con un apoyo decidido de todas las instituciones de la sociedad civil y el conjunto de las Administraciones Públicas.

En segundo lugar, es preciso reivindicar y tener en cuenta que la mejora en la lucha contra el fraude afecta también directamente al control y la gestión del gasto público y que, asimismo, cuando se analiza el proteico mundo del fraude fiscal, no puede olvidarse su vertiente social.

De esta forma, sólo si existe el convencimiento por parte de la sociedad civil en su conjunto de que el gasto público está adecuadamente destinado en sus funciones y usos y que la tramitación y gestión del mismo es transparente y eficiente, podrá exigirse un comportamiento estricto en materia fiscal a los ciudadanos y este principio, en el contexto actual de descrédito de la Política, con mayúsculas, y de fenómenos de corrupción (Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, 2014), no se está logrando en España.

Porque, frente a lo que pudiera parecer, el fraude fiscal no es sólo un ataque a las arcas del Estado y al presupuesto de ingresos, sino una violación directa de los principios del Estado social y democrático de Derecho. Por lo mismo, para lograr que la sociedad comprenda el carácter de esta acción como una política de Estado y la clave de bóveda de la sociedad española resulta imprescindible combatir el despilfarro y el descontrol en el manejo de los caudales públicos, actuando duramente contra cualquier fenómeno de corrupción e ineficiencia en el uso del gasto público.

Paradójicamente, por lo tanto, para lograr éxitos en la lucha contra el fraude fiscal en España hay que combatir la corrupción, mejorar la utilización del gasto público y plantearse medidas de eficacia al respecto.

En tercer término, combatir el fraude fiscal significa que estas actuaciones se adopten con carácter estructural, a largo plazo, como Políticas de Estado, y no como meros remedios coyunturales, para obtener recursos inmediatos para cubrir los «remiendos» de los ingresos públicos.

Como, acertadamente, señala la Exposición de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal:

«El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario.

Frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias».

Pero el análisis de estos efectos no agotan el daño que el fraude fiscal supone y lo que pretendemos es, precisamente, hacer hincapié en los efectos contaminantes que el fraude fiscal tiene en áreas extratributarias, lo que podríamos denominar «efectos colaterales», los cuales, aunque evidentes, no se perciben con claridad por los ciudadanos y que deberían pronunciarse más explícitamente; para que eso constituya, no solo un elemento más de pedagogía tributaria, para que el reproche y la intolerancia social frente al fraude penetren en la conciencia fiscal, sino también para que se reaccione frente a esas extensiones de los beneficios económicos y de otro tipo que el defraudador obtiene (a título de ejemplo, exigir el reintegro de becas indebidamente obtenidas por descendientes de defraudadores fiscales en materia de políticas de becas, al ser las rentas declaradas por los obligados tributarios un elemento importante en su concesión).

En muchas ayudas públicas, si es la renta del individuo, declarada en el IRPF, acompañada en ocasiones por otros indicadores, la que determina que un gasto se canalice a una u otra persona, a una u otra economía familiar, es necesario evitar que una declaración fraudulenta pueda ser utilizada para la obtención de la ayuda pública.

Además, lógicamente, esta política de mejorar la gestión del gasto público y evitar el despilfarro, se integraría en una campaña de concienciación ciudadana que requiere tiempo, medios, introducción en el modelo educativo, etc. y de la que no cabe esperar resultados inmediatos.

De hecho, en España, se pretende afectar al fraude con disposiciones puramente represoras, de impacto coyuntural, sin diseñar una política integral y a largo plazo para combatir un fenómeno complejo, envolvente y de hondas raíces estructurales, ante el cual se necesitan planificación y paciencia.

También es evidente que se necesitan medios y que ni el número, ni la estructura organizativa de la AEAT y de otras instituciones públicas y ajenas a la Administración Central (la gestión tributaria de muchas CCAA y de sus AATT es, por decirlo de manera eufemística, «manifestamente mejorable»), se ha ajustado a los nuevos contextos del fraude fiscal y, además, debería potenciarse la acción conjunta con entidades, como la Tesorería General de la Seguridad Social, para combatir esos fenómenos asociales que, como hemos citado previamente, van de la mano y coadyuvan al fraude fiscal, supuesto de la denominada «economía sumergida».

La AEAT no puede, ni debe ser la única organización pública encargada de la acción contra el fraude fiscal en España. Es más, dicha opción es inasumible por parte de la AEAT con los medios actuales, siendo necesario, ciertamente, un crecimiento de los medios personales y materiales que la AEAT necesita para combatir el fraude fiscal, pero también los mismos deben dirigirse hacia sus objetivos a largo plazo, planificados y coordinados con otras entidades públicas y privadas mediante la elaboración de mejores planes plurianuales de lucha contra el fraude tributario.

Por tanto, siendo necesario que la AEAT se comprometa en este objetivo de control global, y constituyendo una ventaja obvia que sea la AEAT la única depositaria de facultades de comprobación de la realidad de los datos y hechos económicos de los individuos, tal hecho no se compensa con la ingente tarea de actuaciones comprobadoras que supondría dirigir el trabajo hacia la colaboración con otros Ministerios del Estado, así como con todas las Administraciones Públicas locales y autonómicas, y todas las solicitudes de Tribunales y Juzgados de toda clase (social, familia, civil).

Por otra parte, se necesitan cambios normativos, ciertamente, para mejorar la lucha contra el fraude y en atención a los principios de legalidad y seguridad jurídicas. Algunas de estas alteraciones se han producido ya, por ejemplo, en la precitada Ley 7/2012 o se van a introducir en la próxima Reforma Fiscal.

No es el momento de analizarlos o exponerlos, por razones de espacio y oportunidad, pero sí señalar que, en vez de ir creando normativas *ad hoc* para solucionar (*sic*) fenómenos fraudulentos que van apareciendo en la realidad, por ejemplo, la expansión de la inversión del sujeto pasivo en el IVA, sería mejor anticiparse en el tiempo a los mismos, pues es mucho más eficaz y eficiente, con mayor seguridad jurídica, la estrategia previsoras que la represiva.

7. CONCLUSIONES GENERALES

La contradicción creciente entre la globalización económica, impulsada por las ETN y la pervivencia de AATT nacionales, cuyas competencias a la hora de aplicar los tributos se ven restringidas por las fronteras nacionales, ha generado una acelerada preocupación por el desarrollo por parte de aquellas de estrategias de planifica-

ción fiscal agresiva o abusiva y ha reforzado la urgencia por acabar con los «paraísos fiscales», como fórmula aún más «descarada» de evasión fiscal internacional.

Estas estrategias se ven favorecidas por elementos coyunturales, caso del cambio de modelo organizativo de las propias ETN, así como por el desarrollo de la economía digital, la desmaterialización y las TIC, mientras que el nivel de cooperación y asistencia mutua entre AATT está en un nivel de infancia.

La OCDE se ha erigido en portavoz de las preocupaciones de los Estados miembros y también de las naciones asociadas a trabajos anteriores de la OCDE en favor de una buena gobernanza y transparencia internacional, como puedan ser los territorios implicados en los trabajos del Foro Global, lo que implica la exclusión del «orden mundial» económico y financiero de los «países y jurisdicciones no cooperativas» con los estándares internacionales de transparencia y buena gobernanza mundial, esto es, los «paraísos fiscales».

Estas preocupaciones derivan, no sólo de la urgencia de lograr nuevos ingresos tributarios para colmar los déficits públicos, sino de la presión popular ante lo que se percibe como un sistema tributario injusto y una constante elusión por parte de las ETN de sus obligaciones fiscales, así como de la calificación de los «paraísos fiscales» como «agujeros negros» para la estabilidad económica mundial.

De esta forma, tanto el informe BEPS como las medidas adoptadas por la UE para luchar contra el fraude y la evasión fiscales, se dirigen directamente a contrarrestar tanto la utilización de los «paraísos fiscales» como el uso de estrategias sofisticadas de elusión fiscal internacional desarrolladas por las ETN.

Sin embargo, es difícil saber, por un lado, cuánto hay de retórica en estos informes y textos normativos y cuánto de realidad, pues los mismos gobiernos que postulan, por ejemplo, una tributación más elevada de las ETN, no cesan, por otro lado, de ofrecer nuevos incentivos fiscales (por poner un ejemplo, recientemente, en materia de *patent box*), cuyas beneficiarias directas son las ETN. Y por otro lado, en el ámbito de la UE, continúa la resistencia a la aprobación de normas generales de Derecho Tributario anti-fraude, por ejemplo, la negativa de Austria a aplicar el intercambio de información en materia de la Directiva de imposición mínima sobre el ahorro o la aprobación, dilatada en el tiempo y sólo para 11 Estados miembros, del Impuesto sobre las transacciones financieras.

En lo que respecta a la posición del OCDE, aunque se hace una cierta autocrítica respecto de instrumentos, caso de la «Guía de precios de transferencia», que no sólo no parece estén dando los resultados apetecidos de poner en igualdad de condiciones y de competencia en los mercados a las empresas nacionales y las ETN, sino que indirectamente está favoreciendo las tácticas elusivas de estas últimas. La organización sigue negándose a alterar alguna de sus concepciones clásicas en materia del Derecho Internacional Tributario, pero aquí sí se anotan fuertes avances en materia

de lucha contra los Estados, naciones y territorios «no cooperativos», nueva denominación de los clásicos «paraísos fiscales».

Ahora bien, las presiones sociales y recaudatorias, el nacimiento de una conciencia cívica universal en materia de tributos y, especialmente, el principio de sostenibilidad de los presupuestos públicos van, lentamente, creando instrumentos de cooperación internacional tributaria, los únicos que, de forma pragmática, permiten la lucha contra cualquier fórmula de elusión y evasión fiscal internacionales.

Por ello, conviene señalar que, en el estado actual del Derecho Internacional Público, la única forma realista de luchar contra las estrategias BEPS, incluyendo la acción efectiva contra los «paraísos fiscales», es convertir el intercambio de información automática internacional en obligatorio, con carácter automático y fomentar la creación de Bases de Datos fiscales compartidas, lograr el fin de cualquier secreto bancario o mecanismo de anonimato fiscal y la ampliación de los instrumentos de asistencia mutua y recaudatoria internacionales.

En el plano puramente doméstico, también hay que trabajar para combatir el fraude fiscal, dejando visiones simplistas, coyunturales, puramente represivas de este complejo fenómeno y adoptando las características de integrarlo en un Plan Integral de lucha contra una variedad de fenómenos antisociales que ponen en cuestión el propio Estado Social y de Derecho desde el contrabando hasta el blanqueo de capitales.

Es preciso, en general, acabar con la visión excesivamente restringida de este fenómeno, así como de una concepción simplista, según la cual el fraude, elusión, evasión fiscal, planificación fiscal agresiva, etc., no son sino problemas recaudatorios.

Esta visión unilateral del fenómeno impide relacionar y coordinar el mismo con otras actividades y comportamientos antisociales que facilitan el fraude y que, asimismo, generan rentas o patrimonios ocultos.

Como decimos, la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado ha presentado, recientemente, cerca de 300 medidas de todo orden para abordar el fraude fiscal en cualquiera de sus formas, a las que nos remitimos, por si el lector quiere profundizar en la materia. Por último, queremos señalar que sólo un Plan Integral, de Estado, con planificación a largo plazo, con una visión del fraude como un fenómeno social y relacionado con otros comportamientos antidemocráticos, en colaboración con la sociedad civil y el resto de las instituciones públicas y que escape de consideraciones puramente coyunturales y represivas, podrá dar resultados, aunque también insistimos en que, en estos momentos, cualquier Política Nacional contra el fraude tendrá alcance limitado, pues un gran volumen del mismo se encuentra en la esfera internacional y sólo la cooperación entre AATT podrá reducirlo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BILBAO UBILLOS, J. (2012): «Gobernanza europea de la crisis, una visión crítica: racionalidades inherentes a las estrategias de salida», *Eurobank*, 93-128.
- CARBAJO VASCO, D. (2007): «Hacienda Pública y globalización», *Crónica Tributaria*, n.º 123, 41-67.
- (2014): «Crisis económica y crisis fiscal en la España del siglo XXI», en García, Norberto E.; Ruesga Benito, Santos M. (coordinadores). *¿Qué ha pasado con la economía española? La Gran Recesión 2.0 (2008 a 2013)*, Editorial Pirámide, 227-2047.
- (2014, b): «El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional», *Carta Tributaria*, monografías, mayo de 2014.
- CARBAJO VASCO, D.; PORPORATTO, P. (2013): «Avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria», *Revista de Administración Tributaria, CIAT/AEAT/IEF*, 35, 82-115.
- CAZORLA PRIETO, L. (2010): *El Gobierno de la globalización financiera: una aproximación jurídica. Discurso leído el día 15 de septiembre de 2010 en el acto de su recepción como Académico de Número y contestación del Excmo. Sr. D. Aurelio Menéndez Menéndez*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid.
- COHMAN, A. (2005): *Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance*, Queen Elizabeth House Working Papers, Oxford.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2009): *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social*. «Promoviendo la buena gobernanza en materia fiscal», COM (2009) 201 final, Bruselas, 28/04/2009.
- COMISIÓN EUROPEA (2011): *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS)*, COM (2011) 121 final, 2011/0058/(CNS), Bruselas, 16.3.2011.
- DELMÁS, F. (2012): «Propuesta de Directiva de Impuesto sobre Transacciones Financieras», *Crónica Tributaria*, 145, 75-96.
- ERA SEMINAR (2014): *Tax evasion and tax fraud in the European Union*, ERA, Academy of European Law, Trier, 16-17 June 2014.
- ESCARIO, J. L. (2011): *Paraísos fiscales: agujeros negros de la economía globalizada*, Ediciones La Catarata, Madrid.
- EXPERT GROUP ON TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY. *Report*, 28/05/2014, www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf
- FIGAZZOLO, L.; HARRIS, B. (2011): *Global Corporate Taxation and Resources for the Quality of Public Services*, Education International Research Institute, Brussels.
- GARCÍA, N.; RUESGA BENITO, S. (coordinadores) (2014): *¿Qué ha pasado con la economía española? La Gran Recesión 2.0 (2008 a 2013)*, Editorial Pirámide, Madrid.
- HACKER, B. (2013): «A New European Economic Governance Structure with Major Shortcomings», en VVAA. *The State of the European Union. The failure of austerity*, Fundación Alternativas, Friedrich Ebert Stiftung, 67-77, Madrid.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2011): «Comentario a la nueva Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», *Carta Tributaria*, monografías, 9, primera quincena de mayo.
- MURPHY, R. (2012): *Closing the European Union Tax Gap. A report for the Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*, 10 February 2012, www.taxresearch.org.uk/blog
- NOVELO URDANIVÍA, F. (2011): *De Keynes a Keynes. La crisis económica mundial en perspectiva histórica*, Universidad Autónoma Metropolitana, Sitia, Ciudad de México.
- OCDE (2010): *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, OCDE/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- (2013, a): *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, París. www.oecd.org/ctp/beps.htm
 - (2013, b): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, París. www.oecd.org/ctp/beps.htm
 - (2014, c): «The Non-Observed Economy in the System of National Accounts», *OECD Statistics Brief*, June 2014, n.º 18.
 - (2014, d): *Revenue Statistics of Country members, 1965-2013*, OECD Publishing, París, www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics.htm.
- ORGANIZACIÓN DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO (2014): *Inspectores de Hacienda urgen a la adopción de medidas de transparencia, anticorrupción y de concienciación social para luchar contra el fraude*, www.inspectoresdehacienda.org
- (2014, b): *Reforma Fiscal y «agujeros negros» del fraude. Propuestas y recomendaciones*, www.inspectoresdehacienda.org
- OXFAM-INTERMÓN (2014): *¿ Tanto tienes, tanto pagas ? Fiscalidad justa para una sociedad más equitativa*, www.oxfamintermon.org
- ROCHA VÁZQUEZ, M. DE LA *et al* (2012): «Economic Policy in the Eurozone: Austerity versus Growth and Solutions for the Crisis», en VVAA. *The State of the European Union. The failure of austerity*, Fundación Alternativas, Friedrich Ebert Stiftung, 79-93, Madrid.
- ROCHA VÁZQUEZ, M. DE LA; RODRÍGUEZ PINZÓN, E. (2014): *El impuesto a las transacciones financieras en el marco de la cooperación reforzada de la UE: Evolución y Perspectivas*, Economistas Frente a la Crisis/Fundación Salud por Derecho, Madrid.
- RUESGA B.; SANTOS M.; CARBAJO VASCO, D. (2013): *El «tax gap» en España, definición, estimaciones y medidas para su reducción*, mimeo.
- SANZ GADEA, E. (2010): «La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales», *Carta Tributaria, Boletín de Actualidad*, 1.