

LA NECESIDAD DE TRABAJAR EN EQUIPOS MULTIDISCIPLINARES EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y ADUANERO EN LA AGENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA DEL SIGO XXI

Fernando Iglesias Pérez, AEAT¹

Pilar López Medina, AEAT²

1. Introducción: El dilema del contribuyente. El dilema de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
2. La necesidad de mejorar los resultados en la lucha contra la economía sumergida
3. La AEAT: una estructura del siglo XX que necesita actualizarse ante los retos del siglo XXI
4. Investigaciones/Inspecciones realizadas conjuntamente por funcionarios de distintos departamentos de la AEAT
5. Conclusiones
6. Bibliografía

Sumario:

El fraude fiscal es un problema no resuelto del Estado Español. Ante este hecho el obligado tributario se plantea el dilema de contribuir con el Estado o convertirse en un *defraudador free-rider*. La Administración Tributaria debe evitar el fraude fiscal. El sistema hasta ahora no lo ha resuelto.

El objetivo de este artículo es proponer una revisión de la metodología de trabajo en la AEAT mediante la creación de equipos permanentes de trabajo con carácter multidisciplinar integrados por funcionarios de distintas áreas (AEAT). La experiencia ha demostrado que dan lugar a resultados óptimos en la lucha contra el fraude.

Palabras claves: Dilema del contribuyente, dilema de la AEAT, fraude fiscal, economía sumergida, equipos multidisciplinario en la lucha contra el fraude fiscal y aduanero.

¹ Licenciado en Derecho económico empresarial (Universidad de Vigo); Doctor en Economía de la Empresa (Universidad Rey Juan Carlos). Funcionario del Cuerpo Superior de Investigación de Vigilancia Aduanera (AEAT) actualmente desempeña sus funciones como Jefe de Área en la Subdirección General de Operaciones del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT; Presidente de la Asociación del Cuerpo Superior de Investigación de Vigilancia Aduanera

² Licenciada en Geografía e Historia (Universidad de Granada). Funcionaria del Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera (AEAT). Vicepresidenta de la Asociación del Cuerpo Superior de Investigación de Vigilancia Aduanera.

1. Introducción

El dilema del contribuyente

La lucha contra el fraude fiscal y aduanero en el siglo XXI, debe desarrollarse en un nuevo marco estructural. Tiene que dotarse de herramientas eficaces que permitan éxito en las investigaciones. Especialmente las dirigidas a combatir la corrupción, la evasión fiscal, la economía sumergida y el blanqueo de capitales.

La estructura actual de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) está compartimentada³ y cada área tiene asignadas unas competencias. En aras de una mayor eficiencia en la lucha contra el fraude, se propone una coordinación más eficaz mediante la creación de equipos multidisciplinares de investigación, con carácter horizontal e interdepartamental.

La sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril (fundamento jurídico tercero), dictaminó que *“La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y los órganos de la Administración Tributaria”*.

Los principios básicos del sistema tributario están recogidos en Constitución de 1978 en su artículo 31.1 *“Todos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”*.

La AEAT, fue creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Entró en funcionamiento en 1992.

³ La A.E.A.T está compuesta por el Departamento de Gestión Tributaria, Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, Departamento de Recaudación, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales donde se integra actualmente la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera, Departamento de Informática Tributaria, Departamento de Recursos Humanos, Servicio Jurídico, Servicio de Gestión Económica, Servicio de Estudios Tributarios y Estatal, Servicio de Planificación y Relación Institucional. Una Delegación de Central de Grandes Contribuyentes y 17 Delegaciones Especiales y 39 Delegaciones Provinciales.

Tiene encomendada desde su creación, la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como aquellos recursos de otras Administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio.

Es a la AEAT a la que le corresponde aplicar el sistema tributario de tal forma que se cumpla el mandato constitucional 31.1. No obstante, no tiene competencias para elaborar y aprobar normas tributarias ni asignar recursos públicos entre las diversas finalidades. Pero sí tiene la obligación de velar por que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias.

La AEAT, para cumplir sus compromisos constitucionales, desarrolla dos líneas de actuación: por un lado, la prestación de información al contribuyente de sus obligaciones fiscales, y por otra parte, la detección y regulación de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control.

La Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre, define en su artículo dos los tributos como *“Ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización de un supuesto hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”*

Por lo tanto, los impuestos son recursos que el Estado obtiene de las contribuciones privadas, tanto de los sujetos pasivos físicos como jurídicos. No todos los ingresos que obtienen los obligados tributarios les pertenecen, un porcentaje proporcional a sus ingresos, corresponden al Estado. Es el Estado, el que debe velar para que todos los obligados tributarios contribuyan con sus obligaciones fiscales. Además le corresponde gestionar estos recursos para devolverlos a los ciudadanos, convertidos en bienes y servicios de uso comunitario. Estos, pueden apropiarse de ellos mediante su uso.

Los beneficiarios o apropiadores de los recursos (Ostron, 2000), hayan o no participado con su contribución económica a los mismos, se benefician igualmente de ellos. Es muy difícil discriminar si han contribuido o no con sus recursos. No se puede discriminar una vez que el Estado ha puesto los bienes y servicios en circulación, si el

receptor ha eludido intencionadamente su deber con la comunidad o por el contrario ha sido un sujeto tributario que ha cumplido con sus obligaciones.

El que elude su carga fiscal, está provocando daños al Estado, y está perjudicando a la comunidad de la que forma parte. Estos obligados tributarios se convierten en *defraudadores -free-rider* (Markiw,2012), ya que los bienes y servicios públicos no pueden evitar que estos se beneficien de las prestaciones de bienes y servicios que ponen al servicio de la comunidad.

El que elude pagar impuestos, disfruta igualmente de los bienes y servicios públicos que el Estado pone a disposición de los ciudadanos, que si contribuyen.

El sistema no diferencia entre el obligado tributario que cumplen con sus deberes impositivos y quién no cumple con los mismo.

Se produce ante esta situación, el *Dilema del Contribuyente*, partiendo del clásico Dilema del Prisionero (Poundsstone, 2005). Se comprueba que existen dos tipologías de obligados tributarios. El primero sería *El buen contribuyente*, es decir, el obligado tributario que es consciente de que los ingresos obtenidos, bien como persona física o jurídica, no le pertenecen de forma privada en su totalidad. Contribuye proporcionalmente al sostenimiento del orden social, que nos hemos creado, como sujetos sociales. El segundo sujeto sería, *El mal contribuyente*, el obligado tributario, que decide de forma voluntaria, no colaborar económicamente con la comunidad, bien utilizando argucias legales o bien no haciendo nada y esperando que el sistema fiscal no detecte su omisión. Este sería el contribuyente defraudador/free-rider. Defraudador porque no cumple con sus obligaciones fiscales y free-rider porque se aprovecha de los bienes y servicios que se crean donde él no ha participado económicamente.

El buen contribuyente se sentirá engañado por el Estado, si este no detecta y castiga al *defraudador /free-rider*, e incluso se planteará si comportarse en el próximo ejercicio fiscal como el segundo. El segundo si no es castigado por el Estado continuará con su estrategia defraudadora/free-rider. Apropiándose de unos bienes y servicios que el Estado no puede discriminar si ha participado económicamente en ellos o no. El *defraudador/free-rider*, no solo se apropia de unos bienes y servicios a los que no ha contribuido, sino que defrauda al Estado y engaña a todos los miembros de la comunidad.

La sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 de 26 de noviembre (fundamento jurídico tercero), al hilo de los defraudadores dice muy certeramente "... *De otra forma se producirá una distribución injusta en la carga fiscal ya que los que*

uno no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

En España es necesario la educación fiscal y que el defraudador, corrupto, evasor fiscal, contrabandista, blanqueador de dinero, no sea un sujeto bien visto socialmente. Sino que se tome consciencia que es una persona que engaña y defrauda a los miembros de la comunidad.

Hay que educar a la ciudadanía de que formamos parte de una comunidad. El buen funcionamiento de la comunidad depende de la colaboración de todos, en la parte proporcional a los ingresos que obtenemos. La ciudadanía debe exigir a sus políticos y gestores, que de los bienes y servicios que gestionan, no pueden disponer de ellos para su propio interés o del partido. Todos debemos de cuidar de ellos, para legarlos a las generaciones futuras.

El dilema de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (A.E.A.T.)

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) es la obligada por ley a recaudar los impuestos no cedidos a las Comunidades Autónomas.

Es absolutamente necesario y urgente que dé una respuesta eficaz al dilema del contribuyente. El contribuyente no debe de optar por la opción del defraudador /free-rider. No debe de percibir su contribución impositiva como una carga. La frustración social del contribuyente neto, tiene que evitarse. La carga impositiva no debe de recaer exclusivamente en las clases medias asalariadas. El Estado tiene que adoptar medidas eficaces que corten la raíz las malas prácticas de los contribuyentes defraudadores/ free- rider.

Los poderes públicos encargados de la gestión deben ser éticos, eficientes y castigar, a los que malversen los caudales de erario público de forma rápida y eficaz. Lo mismo debe de hacer con los que se dedican a la actividad de la economía sumergida, defraudadores fiscales, contrabandistas, blanqueadores de capital, en general con todos aquellos sujetos que sean corrupto o eludan su contribución impositiva con la sociedad.

La corrupción, el fraude fiscal, el contrabando, el blanqueo de capitales, no puede formar parte de las noticias diarias con las que se levantan los contribuyentes.

No se puede normalizar en la vida de los ciudadanos un hecho que debe ser una excepción. Si estas situaciones de fraude se normalizan, *el buen contribuyente* se planteara ser un defraudador, sino en toda la carga impositiva, si en aquella que tenga a su alcance.

El que no contribuye al sostenimiento de la comunidad, está provocando un daño a los intereses generales de la misma, y por ello debe ser castigado. Hay que transmitir al resto de la sociedad la lesividad que con su comportamiento provoca al conjunto de la sociedad

El bien jurídico que protege los impuestos es el erario público y el mandato constitucional, como ya se ha señalado en el artículo 31.1. A parte de estos bienes jurídicos también protege a los ciudadanos y el Estado del bienestar, tan denostado en esto tiempos de crisis.

Si el Estado no obtiene los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto no podrá invertir o sostener bienes y servicio de uso comunitario. No puede reducir las desigualdades, ni luchar contra la pobreza ni garantizar la dignidad de las personas (*Informe de Oxfam Intermón 2015*). Por lo que es necesario su recaudación y que los organismos encargados de recaudarlos tengan herramientas eficaces para ello.

La AEAT encargada de la recaudación de los impuestos estatales tiene el deber de desarrollar las herramientas y dotarse de personal técnico, eficaz en la lucha contra el fraude fiscal y aduanero. El personal de la AEAT está altamente cualificado técnicamente, pero necesita replantearse sus metodologías de investigación y detención del fraude con el fin de obtener los máximos beneficios con los medios que dispone.

Los medios humanos que dispone la AEAT son escasos y muy compartimentos en distintos departamentos, eficaces, pero no suficientes para abarcar todo el control que se debe ejercer para evitar el fraude.

La AEAT tiene que plantearse este dilema, bien seguir estancada en la estructura que puso en funcionamiento en el año 1992 con una división departamental, o avanzar a la modernidad para combatir delitos financieros altamente sofisticados, de forma eficaz, mediante la creación de equipos multidisciplinares.

Es necesario abrir este debate en el seno de la AEAT, para ser eficaz en la investigación compleja.

Como se expone en este artículo, es necesario la creación de equipos de investigación multidisciplinares con carácter horizontal y interdepartamental,

integrados estos por funcionarios de la propia AEAT que hoy están en distintas aéreas; especialmente funcionarios pertenecientes a los departamentos de Inspección y del Área Operativa del Departamento de Aduanas e II.EE (Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera) para la lucha contra el fraude complejo. La hibridación entre la investigación que viene desarrollando en la AEAT la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera y la inspección ejercida por el Departamento de Inspección Tributaria produce resultados eficaces, como se exponen en el apartado cuarto donde se relatan los resultados de algunas operaciones que excepcionalmente se han desarrollado conjuntamente en la AEAT.

Lo óptimo sería que no hubiese economía sumergida, fraude, corrupción, tráfico de estupefacientes y blanqueo de capitales. Que todos los sujetos tributarios tuviesen una conciencia fiscal no defraudadora y tomaran decisiones solidarias para la colectividad. En España parece que es una utopía en el momento actual y, tal y como se expone en el apartado siguiente, el peso de la economía sumergida en España es significativo. Es un problema no resuelto aún por la Administración Tributaria Española.

2. La necesidad de mejorar los resultados en la lucha contra la economía sumergida

Según estudios del CIS existe una percepción muy generalizada, 82,7%, de que en España hay mucho o bastante fraude fiscal, que se ha intensificado desde el año 2003 (CIS, 2007; Vera, 2008). Asimismo ha aumentado, de forma muy significativa, la percepción de que el fraude es mayor. Supone 12,8 puntos más respecto a la misma pregunta en 1999. Asimismo, el barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales refleja una acentuada apreciación ciudadana de empeoramiento del cumplimiento fiscal en los años 2005 y 2006.

Según los datos del CIS, la percepción de que la Administración hace muchos o bastantes esfuerzos en la lucha contra el fraude (44,7%) ha aumentado respecto a las de 2003 (41,5%) y 1999 (40,1%). Sin embargo, esa mejora parece insuficiente. Una cifra superior al 40% expresa la insatisfacción, basada en el entendimiento de que la Administración dedica pocos o muy pocos esfuerzos a la materia (CIS, 1999; CIS, 2003).

Además, estas opiniones contrastan fuertemente con las muy favorables valoraciones relativas a la forma en que la Administración facilita el cumplimiento mediante medidas de asistencia a los contribuyentes.

Este contexto obliga a plantearse cuales han sido las medidas adoptadas por la Administración Tributaria para combatir la economía sumergida y sus resultados.

Las características generales del sistema de control tributario.

En primer lugar, tal y como apunta el propio Vera (2008, p. 33), "la Administración española gestiona un amplio sistema de información tributaria y realiza una gestión eficaz y tecnológicamente moderna de la aplicación de los impuestos". La elevada tecnificación de sus procedimientos permite que la Administración española tenga unos costes de administración que la sitúan en la zona inferior de los países de la OCDE (OCDE, 2007), ya que la ratio de coste de administración total por cada 100 unidades de recaudación neta es 0,82.

Tal y como se ha señalado, es reconocida la insatisfacción respecto al desarrollo de la función de control: "En definitiva, el esfuerzo realizado y los resultados obtenidos en el área de atención al ciudadano no han tenido su correspondencia en el área de control, cuyas prioridades no han sido correctamente definidas, apreciándose una insuficiente adaptación a la realidad económica y a la evolución del fraude" (p. 33).

A la hora de controlar la existencia de economía sumergida el modelo administrativo tradicional de control incluye dos tipos de actuaciones:

- Comprobaciones automatizadas, mediante instrumentos informáticos, basados en sistemas de cruce de información y realizadas por órganos del departamento de gestión tributaria.
- Comprobaciones intensivas desarrolladas por órganos del departamento de inspección. El ejercicio de la función inspectora se corresponde con un conjunto de facultades administrativas reguladas en la Ley General Tributaria en su artículo 142. Este modelo, se caracteriza por la realización de comprobaciones intensas sobre la situación de contribuyentes respecto a los cuales, de acuerdo con la información que posee la Administración Tributaria, existe riesgo de incumplimiento de sus obligaciones.

Vera (2008, p.34) diferencia los métodos de comprobación administrativa y los de investigación del fraude complejo y organizado en dos planos:

- Desde el punto de vista de los derechos y obligaciones de las personas afectadas por el procedimiento probatorio.
- Desde la perspectiva de los medios y métodos utilizables (fundamentalmente, con la incorporación de instrumentos policiales en la investigación).

Con la idea de desarrollar la investigación se creó la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) por la Resolución de 27 de octubre de 1998 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respondía a esa preocupación.

El objetivo de la creación de la ONIF fue perfeccionar la lucha contra el fraude, generando métodos preventivos, desarrollando sistemas de análisis del fraude y sistematizando nuevos procedimientos de control. Asimismo, en aras de intentar mejorar los resultados de la investigación, el Consejo de Ministros aprobó a inicios del año 2005 el Plan de Prevención del Fraude (PPF). El PPF ha sido el marco de referencia de los Planes Generales de Control Tributario establecidos para los años 2005 y siguientes.

Con el PPF se priorizó el desarrollo de actividades relacionadas con la investigación del fraude, así como la lucha contra el fraude organizado y contra las manifestaciones interiores del fraude fiscal internacional. El balance general de actuaciones derivadas del PPF ha resultado muy positivo, estimándose la recaudación obtenida por aplicación del PPF en el período 2005-2007 en 19.400 millones de euros, derivados tanto de recaudación directa por actuaciones de control como por recaudación inducida (AEAT, 2008).

A pesar de estos avances, el balance de la experiencia de la AEAT en la investigación del fraude tributario sigue siendo insuficientes, motivo por el que recientemente se han aprobado nuevas medidas para la mejora de un sistema al que, a la espera de que transcurra un tiempo prudencial para analizar los resultados de las últimas modificaciones, se le pueden reprochar los siguientes defectos señalados por Vera (2008, p. 40):

- El modelo de control fundamentado en comprobaciones intensivas adaptadas al procedimiento administrativo de inspección es inapropiado para afrontar los nuevos fenómenos de fraude. La Administración Tributaria ha intentado combatir fenómenos cada vez más organizados y complejos

con soluciones administrativas tradicionales, diseñadas para afrontar situaciones de incumplimiento individual mucho menos grave, y carentes, casi siempre, del carácter estructurado de las actuales redes de fraude.

- Aunque en los últimos cuatro años, a raíz del PPF, se han producido avances significativos, se carece aún de un modelo de investigación estable y suficientemente definido.
- El modelo tradicional de denuncia penal es inadecuado.
- La respuesta penal en relación con las actividades delictivas relacionadas con el fraude tributario es altamente insatisfactoria.

Algunas de las últimas medidas concretas de control tributario en España.

Con la Ley 7/2012⁴ se adoptaron importantes medidas que tienen como punto de mira el objetivo de la reducción del fraude, que en los últimos años ha adoptado principalmente alguna de las siguientes modalidades:

- La confección de facturas por falsas ventas.
- La contratación de trabajadores evitando las correspondientes altas (eludiendo el pago de las cotizaciones a la Seguridad Social o de las retenciones a cuenta del IRPF).
- La contratación de personas que compatibilizan su trabajo con el cobro de una prestación.
- La no declaración de actividades realizadas.
- El cobro de subvenciones indebidas.
- La no prestación de servicios contratados.
- La realización de operaciones internacionales fraudulentas.
- La ocultación de capitales.
- La utilización de facturas sin IVA. Se estima que las cuotas de IVA que se han dejado de ingresar en el último año podrían acercarse a 18.000 millones de euros.

Las medidas de la mencionada Ley 7/2012 se pueden resumir en:

1. La limitación del pago en efectivo a 2.500 euros en operaciones en las que esté implicado un profesional.

⁴Ley 7/2012, de 29 de octubre, para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude.

El pasado 19 de noviembre de 2012 entró en vigor la limitación que afecta a las ventas en las que al menos una de las partes es un empresario o profesional. La restricción, que se asemeja a otras medidas adoptadas en Francia e Italia, persigue frenar la economía sumergida, acabar con el ya tradicional "¿con o sin IVA?", y también prohíbe fraccionar los pagos para eludir ese límite de 2.500 euros.

Incumplir la ley supone una sanción equivalente al 25% del pago realizado en efectivo y la Agencia Tributaria puede exigir su cobro a cualquiera de las partes (comprador o vendedor) o establecer que la multa se sufrague de forma solidaria. Si quien ha recibido el pago en efectivo es un empresario insolvente, la responsabilidad de abonar la sanción recae en su cliente. En el caso de que uno de los empresarios denuncie ante la Agencia Tributaria los hechos, se puede librar de la sanción, que recae en la otra parte. Este límite para pagar en efectivo se amplía a 15.000 euros para los ciudadanos no residentes.

En este punto la propia exposición de motivos se señala que la utilización de medios de pago en efectivo en las operaciones económicas facilita notablemente los comportamientos defraudatorios, en sus distintas manifestaciones.

Favorece la opacidad de las operaciones y actividades y su ocultación a la Administración.

Frente a tales comportamientos, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la detección y regularización de los incumplimientos, sino también a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude.

La utilización de efectivo y su relación con el fraude constituye también una preocupación generalizada en países de nuestro entorno, donde ya se han adoptado limitaciones al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas, como ha sido por ejemplo el caso de países como Italia o Francia.

En este contexto, la presente Ley establece limitaciones al uso de efectivo en determinadas transacciones económicas pues la lucha

contra el fraude fiscal es un motivo de interés público que prevalece sobre el efecto de las limitaciones reguladas en esta Ley. Dicha limitación no es incompatible con la condición de moneda de curso legal de los billetes y monedas al existir otros medios legales de pago para la liquidación de deudas monetarias.

2. Las rentas no declaradas no prescriben y se imputan al último periodo impositivo no prescrito.

Además, se refuerzan las acciones cautelares de la Agencia Tributaria, incluidos los embargos, para evitar que los presuntos evasores se declaren insolventes o realicen alzamiento de sus bienes.

3. La aprobación de una regularización fiscal del "dinero negro".

Consiste en una amnistía fiscal que ofrece a los contribuyentes la oportunidad de aflorar capitales ocultos, procedentes de rentas no declaradas, mediante el pago de un gravamen especial del 10% del importe de los bienes y derechos objeto de regularización, con exoneración de sanciones, recargos y consecuencias penales.

Aunque era una de las medidas más destacadas, por la expectación que ha generado, el proceso recaudó 1.200 millones de euros, la mitad de los calculados por el Gobierno.

4. El endurecimiento de la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida.

Hacienda investiga la realización de actividades económicas ocultas o parcialmente declaradas a través de los consumos eléctricos o los terminales de tarjetas de crédito de las empresas.

También utiliza los datos que le faciliten los países que ya no figuran en las listas de paraísos fiscales. En este sentido, España ha suscrito convenios de intercambio de información con Suiza, Andorra, Panamá, Bahamas, Antillas Holandesas y Luxemburgo. Además, la Agencia Tributaria podrá embargar cuentas que se encuentren en otros países de la UE.

5. Información sobre el patrimonio en el extranjero.

Todos los contribuyentes deben informar sobre su patrimonio en el extranjero. En principio, todo el patrimonio del que no se comunique

puede considerarse una ganancia patrimonial no justificada, por lo que el contribuyente debe abonar el 52% del valor de los bienes no declarados (el tipo marginal se sitúa en el 52% en la mayoría de comunidades autónomas). Además, sobre ese importe hay que aplicar los intereses de demora (en torno a un 25%) y una sanción equivalente al 150% de la cuota defraudada.

El incumplimiento de esta nueva obligación lleva aparejadas también multas de 5.000 euros por cada dato omitido.

6. Inversión del sujeto pasivo del IVA en operaciones inmobiliarias.

La nueva ley contra el fraude intercambia al obligado tributario que debe ingresar el IVA en ciertas operaciones inmobiliarias. Por la inversión del sujeto pasivo, el obligado tributario al pago del impuesto del IVA ya no es quien entrega los bienes o presta el servicio, sino quien recibe esos bienes o el servicio.

Hasta ahora, cuando un promotor con problemas de liquidez entregaba un inmueble al banco para cancelar su deuda hipotecaria, debía ingresar el IVA de esa operación. Sin embargo, la Agencia Tributaria, a veces, no cobraba porque el promotor utilizaba el dinero recibido del banco para pagar otras deudas. Con la nueva normativa, Hacienda se asegura el cobro ya que, al invertirse el sujeto pasivo es el banco el que deberá declarar e ingresar el IVA repercutido.

7. Obstrucción a la autoridad.

La nueva ley refuerza la figura del inspector fiscal y endurece las sanciones a las empresas por obstrucción a la autoridad, cuando no se facilite a Hacienda los justificantes de sus operaciones y demás información solicitada.

8. Mayor responsabilidad para socios y administradores de empresas.

Para evitar vaciamientos patrimoniales, se eleva la responsabilidad de los socios y administradores de las compañías. Cuando una empresa deudora con Hacienda se disuelve, alegando que no tiene patrimonio, y sus socios recibieron bienes de ella, la Agencia Tributaria puede, con ciertos límites, actuar contra estos socios. Hacienda puede exigirles que

abonen, a través de esos bienes, la deuda tributaria de la compañía desaparecida.

9. Otras medidas.

Para frenar la economía sumergida, se incluye el control de alquileres en zonas turísticas (con especial atención a los locales comerciales en puertos deportivos y las actividades de restauración en playas), los amarres en puertos deportivos, la venta ambulante en mercadillos, las ferias de muestras, la organización de conciertos, el personal de discotecas, los hoteles de turismo rural o, incluso, las actividades extraescolares (las clases particulares, deportes, etc.).

Además, los inspectores pueden embargar los vehículos históricos o de gran cilindrada y la caja del día en los negocios y tiendas de quienes tengan deudas fiscales.

Asimismo, se controla a los premiados en juegos de azar que mantienen deudas con el fisco. En este sentido, Hacienda tiene pendiente el cobro de 6.000 millones de euros por delito fiscal.

3. La AEAT: una estructura del siglo XX que necesita actualizarse ante los retos del siglo XXI

El hecho de que las diferentes medidas arriba apuntadas no hayan tenido el impacto que en principio se esperaba es posible que se deba al hecho de que el engranaje de la AEAT precisa de una profunda revisión.

Un análisis de la fotografía de los Departamentos que integran hoy en día la AEAT en relación con la organización de la misma en sus orígenes, apenas revela cambios significativos. En este sentido la Orden de 2 de junio de 1994 por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ya hacía referencia en su redacción originaria a los Departamentos de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Departamento de Recaudación, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, Departamento de Informática Tributaria, Departamento de Recursos Humanos y Departamento Económico-Financiero. Y dentro de dichos

Departamentos seguimos hoy en día teniendo prácticamente sin cambios en mismo número de Subdirecciones Generales.

Sin perjuicio de que a lo largo de estos años se han aprobado diferentes protocolos de colaboración interdepartamental, es cierto que no se ha sabido hasta la fecha aprovechar las sinergias que produce el trabajo en equipos de funcionarios especializados en diferentes áreas de la AEAT.

El control del cumplimiento fiscal y la investigación del fraude, fundamental para garantizar la generalidad y equidad del sistema tributario, necesitan ser permanentemente perfeccionados para adaptarse a las constantes variaciones de las estructuras sociales económicas e institucionales; la desaparición de las fronteras interiores de la Unión Europea o fenómenos como la globalización de la economía, sitúan en una realidad con nuevos sistemas de fraude que necesitan abordarse con métodos y estrategias distintos a los aplicados tradicionalmente.

Se hace necesario redefinir los sistemas de investigación para poder detectar los nuevos fenómenos elusivos, y establecer un nuevo modelo de control tributario, con imaginación y dinamismo que supere la visión funcionalista y segmentada que ofrece la actual organización de la Agencia Tributaria.

La investigación debe ser el nuevo elemento fundamental en la lucha contra el fraude fiscal, orientada básicamente en dos direcciones: detección temprana de los fenómenos elusivos; y persecución del fraude cometido procurando la obtención de pruebas necesarias para regularizar los impuestos defraudados.

Por ello, es fundamental distinguir entre el concepto tradicional de investigación y un nuevo concepto moderno, funcional, dinámico y efectivo, basado en la constitución de unidades de investigación de carácter multidisciplinar, que permitan obtener un enfoque global e intersectorial del riesgo del fraude.

Dice el Diccionario de la Real Academia, que investigar viene del latín *investigare*, y se dice de la realización de actividades intelectuales y experimentales de modos sistemáticos, con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia. Es sinónimo de indagar,

observar, escrutar, explorar, preguntar, buscar, averiguar, inquirir, sondear, vigilar, estudiar; de proteger, amparar y defender. La Inspección es básicamente técnica, pericial y documental, y está sujeta a plazos. La Investigación, por el contrario, es más operativa o policial, goza de autonomía temporal y suele alcanzar zonas de fraude esquivas a la Inspección. Tanto en la semántica, como en la práctica operativa, ambos conceptos tienen contenidos y alcances distintos.

Es por tanto necesario ampliar el campo de la investigación operativa combinando varios tipos de medidas; unas de carácter tecnológico, como por ejemplo las técnicas de análisis de riesgo, y otras que fomenten la investigación contra tramas específicas de fraude.

En este mismo sentido se debe impulsar la coordinación y cooperación con otras Instituciones Públicas de países comunitarios y extracomunitarios competentes en la lucha contra el fraude. En este punto, estudios del FMI (Anoop, Sonali y Adil, 2012) apuntan a que es prioritario dar un papel cada vez más importante a las instituciones dedicadas a la prevención del crecimiento de las economías sumergidas.

La investigación en la lucha contra el fraude fiscal y aduanero, requiere trabajar bajo una nueva perspectiva, con un concepto moderno de organización integral y cohesionada supradepartamental, de carácter horizontal, que posibilite la creación de unidades de control integral constituidas por especialistas de diversos Departamentos y la participación directa del Área Operativa del Departamento de Aduanas e II.EE. (Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera).

Son varias las instituciones que han evolucionado hacia esta perspectiva multidisciplinar:

- La Oficina Europea de la Lucha contra el Fraude (OLAF), que es el instrumento europeo de la lucha contra la criminalidad tras frontera y el fraude. Creada por decisión de la Comisión el 28 de abril de 1995, tiene atribuida la investigación administrativa contra el fraude y posee un estatuto especial de independencia⁶.

5 DOCE L 136 DE 31.05.1999

6 Reglamento (CE) n 1076/99 del Parlamento Europeo y del Consejo , de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la OLAF (DOCE L136 de 31.05.1999) y reglamento (EURATOM) n

La particularidad del equipo de investigadores de la OLAF es su carácter multidisciplinar que le permite tener un enfoque global e intersectorial. El hecho de que la mayoría de los investigadores proceda de los distintos Servicios Nacionales de investigación de los Estados miembros, es fundamental en cuanto al mantenimiento de estrechas relaciones con los investigadores nacionales.

- FIOD-ECD de la Agencia Tributaria Holandesa. El FIOD es el servicio de información e investigación de la Administración Fiscal y Aduanera de Holanda, y ECD es el Servicio de Investigación Económico. En el año 2001 se fusionaron ambos departamentos dando lugar al FIOD-ECD lo que les permite realizar investigaciones de tipo fiscal y económico. El FIOD-ECD está integrado por dos divisiones: Información e Investigación. La división de información se subdivide en cuatro centros operativos cuya misión principal es obtener información de tipo económico y fiscal para someterla a estudio con el fin detectar modalidades de fraude para ser trasladados a los servicios de investigación. La división de investigación realiza las tareas de investigación y detección del fraude bien a iniciativa propia, o bien por encargo expreso tanto del departamento aduanas como del resto (inspección, gestión, recaudación etc). La investigación y detección tienen lugar en el campo económico y fiscal y financiero. Estas diversas formas de fraude van a menudo juntas. Gracias a la combinación de conocimientos fiscales, económicos y financieros en la Administración fiscal y aduanera, su acción es más eficaz.

Estos ejemplos marcan el camino del futuro de la AEAT, que necesita un Estatuto que reestructure su organigrama y redefina el papel que actualmente tiene Vigilancia Aduanera; de modo que se convertiría en una Oficina interdepartamental que mantendría las actuales competencias de policía mixta (administrativa y judicial), con dos claros objetivos: mantener las actuales labores de prevención y represión de ilícitos de contrabando y blanqueo de capitales, así como la colaboración permanente con Inspección y Recaudación en la obtención de pruebas mediante actuaciones policiales que permitan a los primeros obtención mejores resultados en las actuaciones de lucha contra la economía sumergida.

1074/99 del Consejo de 25 de mayo de 1999 relativo a las investigaciones efectuadas por la OLAF (DOCE L 136 DE 31.05.1999).

4. Investigaciones/Inspecciones realizadas conjuntamente por funcionarios de distintos departamentos de la A.E.A.T.

A continuación se exponen algunos ejemplos de colaboraciones que se han realizado por funcionarios de distintos departamentos de la AEAT en años del 2016 al 2013. Los funcionarios que participan en estas operaciones conjuntas proceden del Área Operativa de Vigilancia Aduanera, Inspección Tributaria, Auditoría informática, Oficina de Investigación del Fraude, y en algunos casos de Recaudación. Los resultados como se exponen han sido exitosos, lo que colabora a la tesis de las necesidades de la creación permanente de equipos de investigación multidisciplinarios con el fin de intensificar las acciones para aflorar la economía sumergida, la lucha contra el fraude aduanero y fiscal y el blanqueo de capitales.

Operación Chopin, realizada en julio de 2016. Enmarcada dentro del Plan de Control de la Economía Sumergida de la AEAT. Se realizó en el sector de ocio nocturno a nivel nacional. En la investigación previa se había detectado un volumen de cobros con tarjetas declarado a la AEAT, anormalmente alto para un sector donde prima el pago en efectivo, lo que alertó sobre la existencia de un gran circuito paralelo de efectivo completamente en negro. Del análisis del aforo de los locales y del precio de las entradas y consumiciones se confirmó la inconsistencia entre la actividad real y las declaraciones realizadas por las sociedades investigadas (AEAT, 2016).

Operación Flash realizada en febrero de 2015. La AEAT desmanteló en las Comunidades de Madrid y Castilla La Mancha una organización dedicada al fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A) en el sector de la informática y la electrónica. Se calculó que el fraude cometido en los ejercicios investigados (2011 al 2014) pudo haber superado los 35 millones de euros.

Operación Juguetes, realizada en noviembre de 2014. La AEAT junto con la participación de la Fiscalía Anticorrupción, desmanteló una organización internacional dedicada a la importación y comercialización de mercancías originarias de China. Declaraban en las importaciones, valores inferiores a los legalmente establecidos; en el comercio interno en España, no declaraban íntegramente las ventas de las mercancías. Se calculó que el fraude en

distintos impuestos (Aranceles a la importación, I.V.A. e Impuesto de Sociedades) fue superior a los 100 millones de euros. En esta operación se contó con la colaboración de las Autoridades Holandesas Judiciales y del FIOD.

Operación familia, realizada en julio de 2013. En esta operación se desmanteló una organización empresarial dedicada al fraude de IVA simulando salidas a países comunitarios, Portugal y Chipre. El fraude en IVA entre el 2011,2012 y principios del 2013 fue superior a los 5 millones de euros

Operación Raspa, realizada en abril de 2013. Se desarticuló una organización del sector de hidrocarburos, que operaba en Cataluña y Levante. La organización se dedicaba a la intermediación en el negocio de carburantes que mediante la apropiación del IVA cobrado por el suministro de hidrocarburos a gasolineras, podría haber defraudado a la Hacienda Pública más de 10 millones de euros.

Operación Bella durmiente, realiza en enero de 2013 en Valencia. Las mercancías importadas desde China se declaraban en la aduana española por un importe inferior a su valor real, el fraude supero los 20 millones de euros entre Aranceles a la Importación, IVA e Impuesto de Sociedades.

5. Conclusiones

La lucha contra el fraude, la economía sumergida, la corrupción, el blanqueo de capitales, el contrabando son obligaciones y objetivos de la AEAT. Y esa obligación debe ser llevada de la forma más eficaz posible, siguiendo las premisas de la Constitución de 1978 en su artículo 103.1 al señalar que “*la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”.

Una lucha eficaz por parte de la Administración es importante para evitar que el buen contribuyente se plantee el dilema del convertirse en un defraudador/ free -rader. El Estado debe de realizar políticas de conciencia fiscal y los gobiernos y políticos dando ejemplo de transparencia.

Dentro del los recursos y herramientas de las que dispone la AEAT debe replantearse, con la finalidad de incrementar la eficacia en el logro de sus objetivos, la necesidad de crear equipos multidisciplinares estables, donde se una, la pericia y conocimiento de los funcionarios que trabajan en ella, especialmente aunando técnicas de investigación policial que aporta el Área Operativa de Vigilancia Aduanera y las técnicas de inspección que aporta Inspección Financiera.

La AEAT debe trabajar en todos los campos, en los tradicionales de información e inspección pero también debe de incorporar la investigación como una herramienta cotidiana de su trabajo. Siendo necesario y urgente en el siglo XXI incorporar nuevas metodologías de trabajo.

La hibridación que se produce cuando se suma investigación con inspección da unos resultados óptimos, que difícilmente se conseguirían solo con la inspección o solo con la investigación. Una y otra deben estar unidas, especialmente en los casos complejos de fraude fiscal y aduanero.

El entorno del fraude cada vez es más complejo y globalizado. La AEAT actualmente ha aumentado los espacios objeto de control (la economía digital figura dentro de los sectores de fraude del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016⁷), pero sin una adaptación adecuada de los equipos encargados de su ejecución.

⁷ Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016.

6. Bibliografía

- AEAT, Agencia Estatal de la Administración Tributaria (2008). *Balance de actuaciones del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*. Madrid: Autor
- AEAT, Agencia Estatal de la Administración Tributaria (2016). *Notas de prensa*. Disponible en www.aeat.es (último acceso Noviembre 2016)
- Anoop, S., Sonali, J.Ch. & Adil, M. (2012). *Inclusive Growth, Institutions, and the Underground Economy*. Working Paper (12/47). Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- CIS, Centro de Investigaciones Sociológicas (1999). Opinión pública y política fiscal, Avance de resultados. Madrid: autor
- CIS, Centro de Investigaciones Sociológicas (2003). Opinión pública y política fiscal, Avance de resultados. Madrid: autor
- CIS, Centro de Investigaciones Sociológicas (2007). Opinión pública y política fiscal, Avance de resultados. Madrid: autor
- MARKIW, G. (2012) *Principios de Economía*. (6ª Edición) Ed Cengage Learning Editorial. México: autor.
- Organización para la cooperación económica y el desarrollo, OCDE (2007). *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: serie Información comparada 2006*. París: editor.
- OSTRON, E. *El gobierno de los comunes (2000). La evolución de las instituciones de acción colectiva.*, Fondo de Cultura Económica. México: autor.
- POUNSDSTONE, W. (2015) *El dilema del prisionero: John Von Neumann, la teoría de juegos y la bomba*. Alianza Editorial S.A. Madrid: autor
- Vera, J.M. (2008). *Nuevos mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación* (Documento de trabajo 131/2008). Madrid: Fundación Alternativas
- VV.AA. (2015) *Informe de Oxfam Intermón nº36*. Marzo 2015.

