



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas
Trabajo Fin de Grado

LA COYUNTURA ECONÓMICA COMO MOTOR DE CAMBIO FISCAL

Alumna: María Casas Choza

Junio, 2015

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	6-8
2. NECESIDADES DE INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN (SUBIDA DE TIPOS).	
2.1. Introducción. Las políticas públicas	8-9
2.2. La presión fiscal en España. Comparativa con la UE	9-10
2.3. La evolución de la recaudación impositiva en España durante la crisis económica	10-11
2.4. El IVA en tiempos de crisis	11-14
2.5. Perspectivas para 2015	14-15
3. LUCHA CONTRA LA ECONOMÍA SUMERGIDA (INVERSIÓN SUJETO PASIVO).	
3.1. Introducción	16
3.2. Inversión del Sujeto Pasivo	16-18
3.3. El fraude carrusel	18-19
3.3.1. Modalidades.	
3.3.2. Variantes.	
3.3.3. Consecuencias del fraude.	
3.4. La economía sumergida	20-28
3.4.1. Visión panorámica de la economía sumergida en Europa.	
3.4.2. La economía sumergida en España.	
4. EVOLUCIÓN PLANES GENERALES TRIBUTARIOS.	
4.1. Introducción	29-30
4.2. Cambios en el Plan General de Control Tributario y Aduanero de 2015	30-31
5. EL DEVENGO DEL IVA Y LOS IMPAGOS (CRITERIO DE CAJA).	
5.1. Rasgos esenciales del Régimen de Caja	31-32
5.2. Principales implicaciones para los destinatarios de operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja	32-33
6. LUCHA CONTRA EL FRAUDE PARA LA MEJORA DE LA RECAUDACIÓN Y LA REDISTRIBUCIÓN FISCAL.	
6.1. Medidas legislativas. Control del fraude	33-35
6.1.1. Paraísos fiscales.	

6.1.2. Amnistía fiscal.	
6.1.3. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.	
6.2. Mejora de la aplicación tributaria	35-38
6.2.1. Gestión e impresión de los contribuyentes.	
6.2.2. Gestión recaudatoria.	
6.2.2.1. Dación al pago.	
6.2.2.2. Ampliación del límite exento de la obligación de aportar garantía en el aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias.	
7. CONCLUSIONES	39-40
8. BIBLIOGRAFÍA	41-42
9. NORMATIVA	43-44
10. ANEXO GRÁFICOS Y TABLAS	45-54
11. ANEXO SIGLAS Y ACRÓNIMOS	55

RESUMEN

Este proyecto tiene como objetivo la incidencia de la crisis económica sufrida por España desde el año 2008 en la evolución, y transformaciones, del Sistema Fiscal Español. Nos centramos particularmente en los cambios sufridos por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), particular exponente de este fenómeno. Por su carácter paradigmático, comenzamos nuestro estudio aportando una visión del entorno que desató el incremento de los tipos impositivos en la imposición sobre el consumo. Para lo cual resulta inevitable referirse a la situación de la imposición indirecta en los países de nuestro entorno inmediato. No estamos ante un cambio estructural de figuras tributarias, ni se trata de una transformación de principios, lo que ha supuesto la crisis económica en materia tributaria es una revitalización de la función extra fiscal del tributo, que se traduce en la incorporación de una casuística de ajustes *ad hoc*, operados sobre impuestos concretos. De ahí que este estudio deba realizar un análisis particularista de los cambios ocasionados, que no dejan de tener importancia, e incluso significar una mutación en la concepción ideológica subyacente. Analizaremos, por ejemplo, el efecto y razón de ser de la inversión del sujeto pasivo y el criterio de caja en el IVA.

Pero los ajustes inevitables en las distintas figuras tributarias no son la única consecuencia de la crisis económica, es prioritaria una decidida transformación de las técnicas de aplicación de los tributos que minimicen la claudicación que representa el porcentaje de la economía sumergida en el PIB. Mejorar la eficacia en el funcionamiento de la AEAT y dotarla de instrumentos que favorezcan la prevención del fraude, que debe ser también una apuesta para mejorar la recaudación. Estudiamos las medidas que el gobierno ha establecido para paliar este fenómeno.

Por último, se establecen una serie de conclusiones al estudio realizado, aportando una opinión personal sobre el tema tratado.

SUMMARY

This project aims analyze the effects of the economic crisis suffered by Spain since 2008 on the evolution of the Tax System of Spain. We focused on the changes suffered by the Value-Added Tax (VAT). Due to its paradigmatic character we began our project giving an overview of the environment where the tax rate over consumption was increased by the government. Also we included a study about indirect taxation in the neighboring countries. We are not dealing with a structural change of tax figures, so that the economical crisis has

contributed to the revitalization of the extra-fiscal function of the tax. For that reason, this study has to make an analysis about the reversal of the taxable person and the cash settlement in the VAT.

However, the adjustments about the taxes aren't the only consequence of the economic crisis, it's a priority the transformation of the application techniques of the taxes which minimize the claudication that represents the percentage of the informal economy in the GDP. Improving the efficiency in the functioning of the AEAT and equipping it with instruments against the fraud. We are going to study the measurements that the government has established in order to minimize this situation.

By the end, we have established a list of conclusions to the study, giving as well a personal opinion about the subject.

1. INTRODUCCIÓN.

La coyuntura económica en la que el país ha vivido a lo largo de los últimos años, ha estado marcada por la grave crisis económica, que ha quebrado los cimientos de nuestro sistema financiero, viéndose el gobierno obligado a tomar medidas drásticas al respecto.

Como principales desencadenantes de la crisis podríamos señalar la incidencia de factores tanto externos como internos:

- Factores externos: Cabría resaltar en este apartado la crisis financiera iniciada en Estados Unidos por las llamadas hipotecas *subprime*, que tuvo su punto álgido en la quiebra de Lehman Brothers, y que ha conmocionado al sistema financiero internacional.
- Factores internos: Una economía excesivamente dependiente del sector inmobiliario, lo que provocó que el estallido de la burbuja inmobiliaria zarandeara los cimientos del propio sistema económico.

En la época anterior a la crisis, se dirigían fuertes críticas desde el ámbito económico a las medidas de intervención vía fiscal. Se consideraba que podían afectar a la neutralidad fiscal como consecuencia del impacto económico que generarían. Se prefería la diferenciación de las medidas que buscaban una finalidad económica y las que tenían un objetivo puramente recaudatorio, para compensar con mayor información al contribuyente que ya sufría una considerable presión tributaria.

Una vez se vio la economía azotada por la crisis, comenzó a producirse el efecto contrario. Se comenzó a exigir el establecimiento de incentivos fiscales, instrumentos de política económica para impulsar la inversión y el empleo de las empresas. Al mismo tiempo, se ha tomado conciencia de que su uso va en detrimento de las políticas de gasto, debido al efecto que tienen sobre los recursos públicos disponibles. La utilización de estas medidas será justificable siempre y cuando favorezcan realmente el aumento de las posibilidades de financiación del sector empresarial.

Desde el inicio de la crisis, se han aprobado distintas medidas tributarias con el objetivo de minorar los efectos adversos provocados por la recesión. Entre ellas, por ejemplo, se encuentran reducciones Impuesto sobre Sociedades si se mantenía o se incrementaba la plantilla, buscando frenar la destrucción de empleo¹; posibilitar la libertad de amortización a

¹ Muchas de las cuales, se han incorporado en la nueva regulación del impuesto. Vd. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (BOE núm. 288, de 28/11/2014)

las empresas, buscando, en este caso, incentivar el consumo a través de la inversión empresarial. Ninguna de estas medidas tuvieron efectos positivos relevantes, las empresas por sí solas carecían de la fuerza necesaria para sacar al país de la recesión.

En el ámbito empresarial, la crisis ha tenido efectos devastadores, hasta el punto que las subvenciones se habían convertido en imprescindibles para la supervivencia de algunos sectores. Además, han disminuido las posibilidades de acceso al crédito privado, provocando un descenso de la inversión empresarial y, como consecuencia, un descenso en la creación de empleo.²

Si se extrapola la situación a los hogares españoles, se pueden apreciar los efectos del desempleo, influyendo directamente sobre el nivel de vida y el consumo, que, perjudicado por los incrementos de tipo en el IVA, va decayendo. Sobre todo entre los años 2009 y finales del 2014.

El Gobierno Español consideró la subida del IVA como una medida recaudatoria para sanear sus presupuestos. A lo largo de este documento, desarrollaremos el tema en profundidad.

- El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es un impuesto de naturaleza indirecta, porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios. Este impuesto grava tres clases de operaciones distintas:
- Las Entregas de bienes y prestaciones de servicios ya sean desarrolladas por empresarios o profesionales en proceso de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes son hechas por empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares.
- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

En cuanto a su aplicación por los empresarios o profesionales, se pueden distinguir dos aspectos:

- Por sus ventas o prestaciones de servicios repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.

² Vd. sobre el tema: García-Torres Fernández, M.J. (2013). “Situación actual de la fiscalidad de la financiación empresarial tras la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013)”, *Impuestos*, Nº 11, pp. 15 y ss.(Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

- Por sus adquisiciones soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas.³

El Impuesto sobre el Valor Añadido apareció en Francia en los años 60, en concreto en España se instauró en 1985 con un tipo impositivo del 12% y hasta la fecha, se ha extendido por más de 150 países. Con la llegada de este impuesto en España desapareció el antiguo impuesto General sobre el tráfico de empresas.

Las razones del éxito de este impuesto son económicas debido a que es el modo más efectivo para recaudar impuestos sin perjudicar la productividad de un país. Adicionalmente, es un impuesto que resulta favorable económicamente para el estado ya que se gestiona, declara, calcula y paga por el contribuyente. Por último y no menos importante, es pagado en cada eslabón de la cadena productiva y por lo tanto, el fraude fiscal en un mercado interno es prácticamente nulo.

En resumen, se trata de un impuesto rentable, efectivo, difícil de defraudar y con bajos efectos negativos sobre la economía de un país.

2. NECESIDADES DE INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN (SUBIDA DE TIPOS).

2.1. Introducción. Las políticas públicas.

Los gobiernos utilizan como instrumento para dar respuesta a las demandas o problemas de la sociedad las políticas públicas. Estas políticas pueden ser de índole variada, como por ejemplo, social o fiscal. Será esta última, la protagonista de este epígrafe, ya que como indican Michael Kraft y Scott Furlong en su obra “Public Policy: Politics, Analysis and Alternatives”: *“Las políticas públicas reflejan no solo los valores más importantes de una sociedad, sino que también el conflicto entre valores. Las políticas dejan de manifiesto a cuál de los muchos diferentes valores, se le asigna la más alta prioridad en una determinada decisión”*⁴, y concretamente, el gobierno español, ha tenido como principal objetivo paliar el deterioro de las finanzas públicas a causa de la crisis económica que ha azotado a la economía española. Como consecuencia el desarrollo de las políticas fiscales en los últimos siete años

³ Vd., en relación a la aplicación de este impuesto, Departamento de Gestión Tributaria (2014). *Manual Práctico del IVA 2014*. Madrid, Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 510 pp. (Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es>)

⁴ Kraft, M., y Furlong, S. (2009). *Public Policy: Politics, Analysis and Alternatives* (2º ed.). Washington, DC; CQ Press. 608 pp. (Citado por: Velásquez Gavilanes, R. (2009). *Desafíos* N°20, pp.149-187.) (Disponible on line: <http://dialnet.unirioja.es/>)

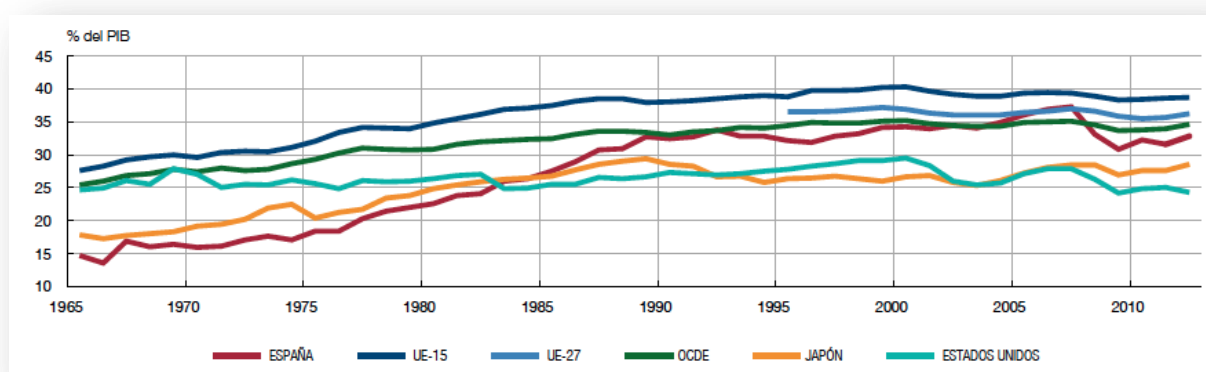
ha estado condicionado por la necesidad de reducir los niveles de déficit y deuda pública hacia niveles sostenibles. En España, el déficit público alcanzó su máximo histórico del 11,1% del PIB en 2009, y como consecuencia de las políticas implementadas, se ha visto reducido hasta un 7,1% en 2014, cifra que debe seguir viéndose reducida.

Con la intención de subsanar la situación económica española, el gobierno encargó en 2013 a un Comité de Expertos, la elaboración de un informe que incluyera un diagnóstico de los problemas del sistema impositivo y propusiera un conjunto de reformas. Más adelante, trataremos en profundidad las reformas propuestas.

2.2. La presión fiscal en España. Comparativa con la UE.

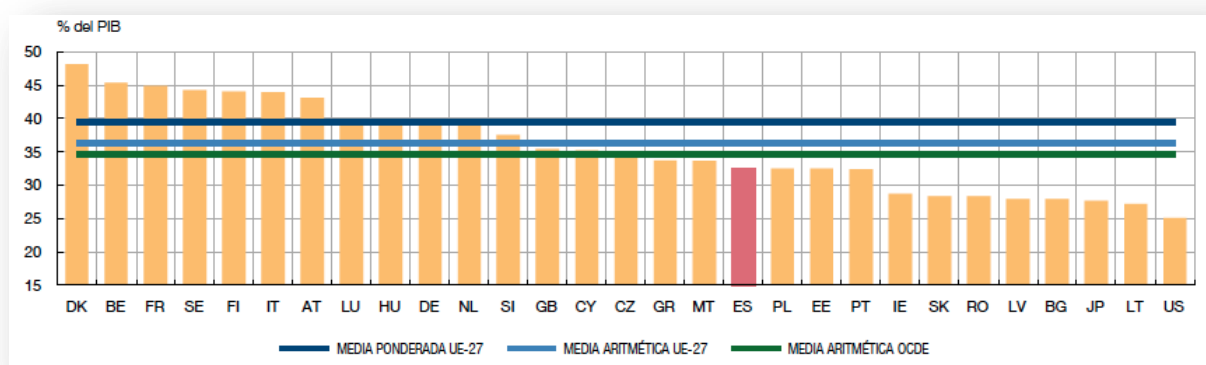
El término de presión fiscal se refiere al porcentaje que las personas físicas y jurídicas aportan económicamente al estado en forma de impuestos en relación con el PIB. En los últimos años, en países como Bélgica, los Países Nórdicos, Francia e Italia, se ha superado la media de la UE en cuanto a esta variable se refiere. En el caso de España, hemos de destacar que, tal y como se indica en los gráficos adjuntos (gráficos 1 y 2), la presión fiscal se encuentra por debajo de la media. Esta situación era muy diferente antes de la crisis económica, cuando nuestro país se encontraba en consonancia recaudatoria con el resto de las economías de la Eurozona. Sin embargo, la recesión económica ha tenido como consecuencia un descenso de la recaudación impositiva, en más de siete puntos porcentuales.

Gráfico 1 – Evolución de los ingresos impositivos en % del PIB en la UE y la OCDE (1965-2012).



Fuente: Banco de España.

Gráfico 2 – Ingresos impositivos en % del PIB en la UE y la OCDE.



Fuente: Banco de España

2.3. La evolución de la recaudación impositiva en España durante la crisis económica.

Como hemos podido comprobar anteriormente, la crisis económica que ha azotado España en los últimos años, ha tenido efectos devastadores sobre el nivel de ingresos públicos, llegando a caer un 11% entre 2007 y 2013. En la tabla adjunta (tabla 1) podemos observar el desglose de beneficios fiscales como consecuencia de recaudación impositiva.

Han sido dos las figuras tributarias que más han sufrido a lo largo de la crisis económica, el impuesto sobre sociedades y el IVA, en cuanto al primero, se ha visto reducido en 2,5 puntos de PIB. En el siguiente apartado haremos un estudio en detalle de la evolución del IVA en estos últimos años.

Otros impuestos que han visto reducida su capacidad recaudatoria han sido el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), el impuesto sobre consumo, el IRPF y las cotizaciones sociales, aunque estos dos últimos en menor medida.

Como se puede ver, las figuras tributarias más afectadas han sido las relacionadas con el consumo, los beneficios empresariales y la compra de vivienda, lo que acompañaría a la tendencia seguida por la economía española en los últimos años.

Tabla 1. Desglose beneficios fiscales por recaudación impositiva.

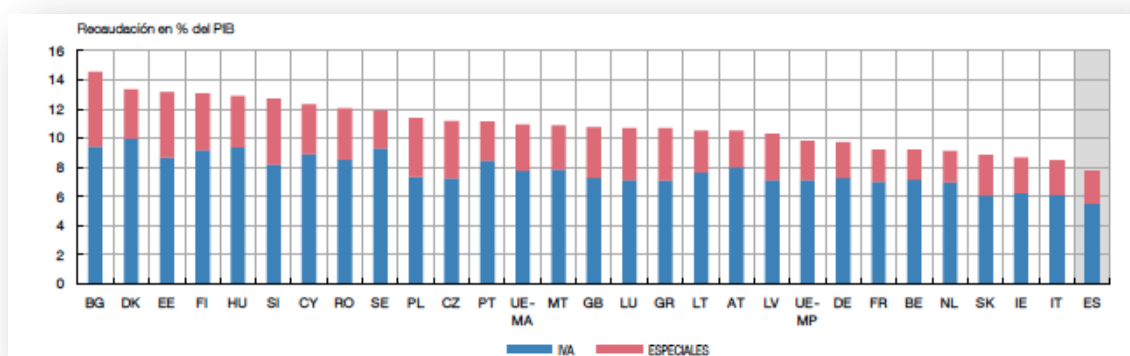
	Millones de Euros
Beneficios fiscales en el IVA	33.256,64
Exenciones	13.642,88
Tipo superreducido (4 %)	5.551,88
Tipo reducido (10 %)	14.061,88
Beneficios fiscales en los impuestos especiales	1.966,67
a. Impuesto sobre Hidrocarburos	1.895,45
Exenciones	757,74
Tipos reducidos	906,76
Devoluciones	230,95
b. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas	72,40
Exenciones	61,14
Tipos reducidos	11,26
Beneficios fiscales en el IRPF	31.027,30
Reducciones en la Base Imponible	21.256,00
<i>Del cual: Rendimientos del Trabajo</i>	<i>13.864,92</i>
<i>Del cual: Tributación Conjunta</i>	<i>3.609,44</i>
<i>Del cual: Aportaciones Planes de Pensiones</i>	<i>2.173,84</i>
Deducciones en la Cuota	7.058,98
<i>Del cual: Inversión en Vivienda Habitual</i>	<i>3.570,86</i>
Exenciones	2.441,92
Beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades	3.309,95
Ajustes de la Base Imponible	251,74
Tipos reducidos	1.251,57
<i>Del cual: Tipo del 25 % para pyme</i>	<i>495,53</i>
<i>Del cual: Reducción del tipo para pyme por Empleo</i>	<i>365,76</i>
Bonificaciones en la Cuota	188,23
Deducciones en la cuota	1.618,41
<i>Del cual: Actividades de I+D</i>	<i>243,27</i>
<i>Del cual: Inversión de beneficios de pyme</i>	<i>547,00</i>

Fuente: Banco de España

2.4. El IVA en tiempos de crisis.

El IVA es el principal impuesto por excelencia para representar el consumo en Europa. Este tipo de carga tributaria recauda en torno al 8% del PIB en la media de la UE27. Cada país tiene poder para variar los tipos generales del IVA, además de tener la posibilidad de aplicar tipos reducidos y superreducidos sobre ciertos bienes. Como podemos ver en el siguiente gráfico (gráfico 3), este hecho ha producido importantes divergencias en la capacidad recaudatoria de los países en Europa.

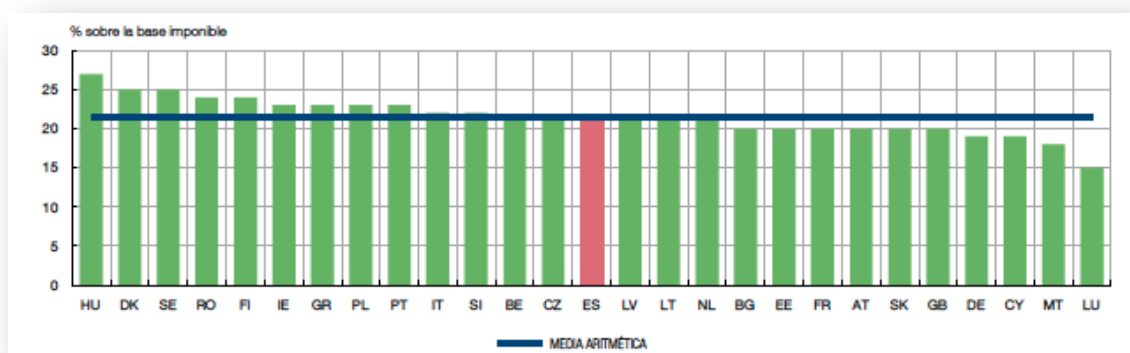
Gráfico 3. Ingresos por Impuestos sobre el consumo en 2014 en la UE.



Fuente: Eurostat (2014).

La crisis económica ha tenido numerosos efectos sobre el IVA, principalmente provocando alzas en el mismo, aumentando en casi dos puntos porcentuales la media del tipo general del impuesto de la UE27, colocándola en torno al 21,3% como podemos ver en el gráfico siguiente (gráfico 4).

Gráfico 4. Tipo general del IVA en España y en la UE en el año 2014.⁵



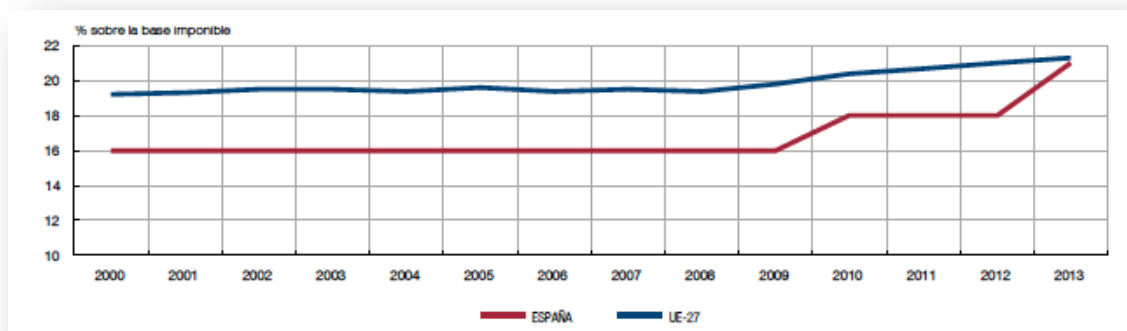
Fuente: Comisión Europea (2014)

España es uno de los países que en mayor medida ha incrementado el IVA, tanto el general (del 16% en 2009 al 21% en la actualidad) como de los tipos reducidos (del 7% al 10%), como se puede apreciar en el gráfico adjunto (gráfico 5). Los tipos reducidos están pensados para compensar a las familias con menos recursos económicos, pero son las familias con rentas más altas las que se benefician en mayor medida por ejercer un consumo superior.

⁵ Última subida de IVA, año 2012. Vd. Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, del Impuesto sobre Valor Añadido, (BOE núm. 168, de 14/07/2012).

Sin embargo, no se ha cumplido el objetivo de política fiscal que se marcó el gobierno en su día, ya que la capacidad recaudatoria del IVA en España continúa siendo una de las más bajas de los países de la UE⁶. Aún así, desde la Troika, formada por la Comisión Europea, el Banco Central Europeo y el Fondo Monetario Internacional, se sigue proponiendo la posibilidad de reducir la cesta de bienes que se ven afectados por IVA reducido con el fin de mejorar el indicador VAT *Revenue Ratio* (VRR).

Gráfico 5: Evolución del tipo general del IVA en España y la UE (2000-2014).



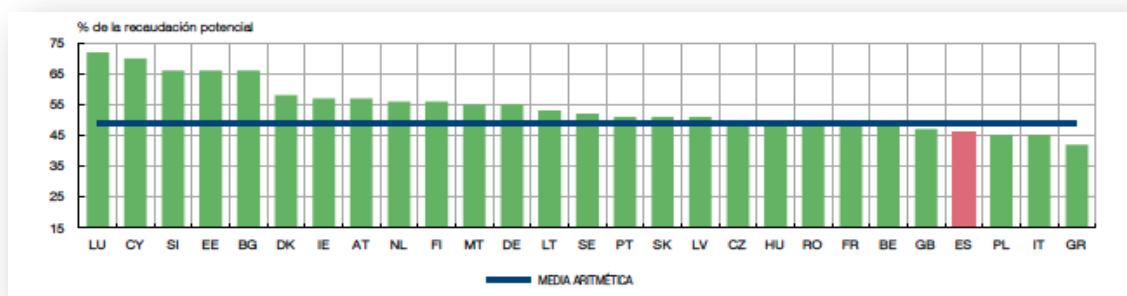
Fuente: Comisión Europea (2014).

El VRR representa una medida comparativa de cómo las exenciones y las tasas reducidas afectan a la recaudación de impuestos y a la habilidad de los países para asegurar efectivamente la base del IVA. Esta medida compara los ingresos actuales por IVA con los que teóricamente se obtendrían en un estado en el que se aplicase el impuesto a la totalidad del consumo privado⁷. Este indicador, mide la pérdida recaudatoria asociada a la existencia de tipos reducidos pero también a la presencia de fraude fiscal. Como podemos apreciar en el siguiente gráfico (gráfico 6), España destaca por ser uno de los países con un menor VRR, recaudando solo un 45% de sus ingresos potenciales.

⁶ Rodríguez, P. H. (2014). *Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: Un análisis comparado con la UE*. Madrid, Banco de España. 45 pp. (Disponible on line: www.bde.es).

⁷ Vd. sobre el indicador en, OCDE. (2014). *Consumption Tax Trends 2014*. Publicaciones OCDE. pp. 180. (Disponible on line: www.oecd.org).

Gráfico 6: VAT Revenue Ratio en la UE (2000-2014).



Fuente: Comisión Europea (2013).

Por lo tanto, vemos que las actuaciones en cuanto a política fiscal se refiere, no han tenido el efecto deseado, ya que el IVA se debería subir en productos cuyo precio no altere la demanda y estos son, los bienes básicos. De esta forma, aumentar la cesta de alimentos sujetos al tipo general generaría mayores ingresos para el Estado sin afectar al empleo. Obviamente todas estas medidas deben ir acompañadas de compensaciones fiscales en el IRPF para las rentas más reducidas con el fin de evitar perjuicios sociales para ciertos sectores de la sociedad.

2.5. Perspectivas para 2015.

Según el actual Gobierno Español, en 2015 entrará en vigor una reforma tributaria, que modificará los principales impuestos, con la intención de impulsar el crecimiento económico y la creación de empleo.

Serán numerosas las medidas que se implementarán en el sistema tributario, pero se ha desestimado la idea de nuevas subidas de IVA, con el fin de evitar efectos nocivos sobre el consumo.

Se estima que, debido al contexto de mayor crecimiento económico, las bases imponibles de los principales tributos crecerán, lo que provocará un aumento de la recaudación. También se verá incrementado el consumo lo que repercutirá de forma positiva a lo que comporta a este impuesto indirecto.

En términos de política tributaria estricta, se seguirán las directrices marcadas por el Consejo *ECOFIN*, que entre otras acciones, indicaban como recomendables las siguientes:

- Modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con el objetivo de eliminar la deducibilidad del deterioro de valor de las participaciones en el capital de entidades y

de las rentas negativas obtenidas en el extranjero por los establecimientos permanentes.

- Establecimiento de nuevo impuesto sobre gases fluorados con la intención de limitar la aplicación de los tipos de IVA reducidos.
- Establecimiento de incentivos a la capitalización empresarial como alternativa al endeudamiento. Consiste en una deducción por reinversión de beneficios empresariales y a la inversión en nuevas empresas y los denominados business angels, que son personas con un capital elevado que prestan ayuda financiera para la apertura de start-ups.
- Refuerzo de la normativa interna para conseguir la restricción máxima al fraude tributario. Entre otras medidas, se incluye la limitación del uso de efectivo en operaciones empresariales/profesionales, creación de una nueva obligación de informar sobre cuentas, valores e inmuebles situados en el extranjero, se declara la imprescriptibilidad de las rentas no declaradas, y se establece la exclusión del régimen de estimación objetiva para los empresarios que facturen menos de la mitad de sus operaciones a particulares.

Además de las medidas propuestas anteriormente con el objetivo de mejorar la estructura del sistema fiscal español, fueron aprobadas en 2013, mediante la Ley 14/2013, varias medidas con la intención de reactivar la actividad y el empleo:

- IVA de caja: A partir de enero de 2014, se crea el régimen especial del criterio de caja con carácter voluntario para los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2 millones de euros. Dicho régimen permite evitar ingresar el IVA hasta que se pague o se cobre la factura.
- Deducción por inversión de beneficios.
- Incentivos fiscales a la I+D.
- Ampliación del *patent box*, que es un incentivo fiscal que premia la innovación y fomenta la creación de patentes⁸.

⁸ Vd. al respecto: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2015) *Plan Presupuestario 2015*. MHAP, 70 pp.. (Disponible *on line*: www.minhap.gob.es).

3. LUCHA CONTRA LA ECONOMÍA SUMERGIDA (INVERSIÓN SUJETO PASIVO).

3.1. Introducción.

Se entiende por economía sumergida al conjunto de transacciones que se escapan del control de las autoridades tributarias y por lo tanto, no se incluyen en el PIB.

No necesariamente debe tratarse de operaciones ilegales (tráfico de drogas, armas...) sino que, la economía sumergida está compuesta también por transacciones que no son inherentemente ilegales, pero que no se ajustan de buena manera a la legislación vigente. Por ejemplo:

- Producción de bienes en talleres clandestinos.
- Servicios prestados a domicilio sin pasar por ningún establecimiento empresarial.
- Empleo adicional con salario en efectivo.
- Tareas remuneradas por parte de parados que cobran prestaciones por desempleo.
- Actividades sin declarar por parte de autónomos y empresarios.
- Juego ilegal.
- Trabajo de inmigrantes ilegales.
- Prostitución y tráfico de drogas.

Entre los detonantes del auge de la economía sumergida durante la última podríamos destacar la elevada intensidad de la regulación económica gubernamental y la rigidez del mercado laboral.

Cabría destacar que una vez toma fuerza la economía sumergida en una sociedad determinada, es tremendamente complicada la tarea de erradicarla aun en épocas de recuperación económica.

3.2. Inversión del Sujeto Pasivo.

Concretamente, en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido hemos de señalar la figura del sujeto pasivo y la posibilidad de inversión del mismo al tratar el tema del fraude fiscal.

El artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dice sobre los sujetos pasivos del Impuesto que serán aquellas “*personas físicas o jurídicas que tengan condición de empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes o presten servicios sujetos al impuesto*”.⁹

⁹ Vd. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, núm. 312 de 29/12/1992).

La inversión del sujeto pasivo es un mecanismo por el que los empresarios y profesionales a efectos de IVA, que serían los destinatarios de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español, se convierten en sujetos pasivos de dichas operaciones. Es decir, es un proceso que consiste en la cesión de la condición de sujeto pasivo. De esta forma, el destinatario de una operación debería repercutirse el IVA a sí mismo.

La finalidad de esta herramienta es la de eliminar el movimiento de fondos correspondientes al IVA. El proceso sería el siguiente:

- El acreedor emite una factura sin IVA, sin repercutir ni ingresarlo en la Hacienda Pública.
- El comprador recibe un bien o servicio con factura sin IVA, pero la operación está sujeta a dicho impuesto, por lo que debe soportar IVA. A continuación debe auto-repercutirse dicho impuesto, sin la obligación de emitir una auto-factura.

De esta forma se suprime el movimiento físico del dinero, por el IVA, pero queda reflejado en el sujeto que auto-repercute el impuesto en su declaración.

Se deberá hacer uso de este mecanismo, siempre y cuando, tenga lugar alguna de las siguientes operaciones entre profesionales descritas por el artículo 84.1.2º:

- *“Las realizadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto*
- *Entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas.*
- *Entregas de desechos nuevos de industria, desperdicios y desechos de fundición de residuos y demás, definidos en la ley.*
- *Prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.”*

Con la introducción de la Ley 7/2012¹⁰, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación

¹⁰ Vd. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. (BOE, núm. 261 de 30/10/2012).

de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se añaden otros supuestos de inversión del sujeto pasivo, concretamente en el artículo 84.1.2º apartados e) y f):

- *“Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*
- *Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno, de la Ley de IVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.*
- *Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.*
- *Aquellas ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones (también en relaciones con subcontratistas).”¹¹*

3.3. El fraude carrusel.

El fraude carrusel es una estrategia ilegal seguida por algunas empresas, que buscan quedar exentas de IVA en las entregas intracomunitarias. Tiene como causa principal, las lagunas existentes en el régimen de tributación por IVA de las operaciones dentro de la Unión Europea. Cada uno de los países miembros tiene un tipo impositivo distinto, por lo que es muy complicado llevar a cabo operaciones comerciales sin que alguno de los participantes vieses reducida su recaudación. Por lo tanto, desde el año 1993, se ha optado por un régimen transitorio, por el cual, la empresa adquirente se auto-repercute la cuota para deducirla de forma simultánea.

3.3.1. Modalidades.

Dentro del “fraude carrusel” se pueden distinguir modalidades en cuanto a la actuación por parte de la tercera empresa en cuestión (empresa C). A continuación se detallan los roles de cada uno de los participantes en este proceso:

- Empresa A: Se caracteriza por adquirir mercancía en otro país de la UE. Se trata, por lo tanto, de una adquisición intracomunitaria, en la que se auto-repercute la cuota de IVA y se la deduce al mismo tiempo. Al transmitir la mercancía en el mercado interior repercutirá el

¹¹ Gil, C. A. (2014). *“La Delimitación IVA-TPO en las Operaciones Inmobiliarias”*. 496 pp.. Madrid. Ed. Dykinson. (Disponible on line: <http://www.vlex.com>).

impuesto dando derecho a su deducción al comprador, pero no ingresa y desaparece rápidamente. La empresa suele estar administrada por personas o testaferros insolventes. Es denominada “*missing trader*” o empresa “trucha”.

- Empresa B: Actúa de intermediaria entre la empresa A y una tercera, con un mínimo margen de beneficio. Suele ser insolvente para así poder evitar posibles responsabilidades por su actividad. Es denominada empresa “pantalla” o “*conduit company*”.

- Empresa C: Es la destinataria del bien y repercute las cuotas correspondientes al destinatario final. Puede adoptar dos modalidades:

- Puede actuar como una empresa ajena al fraude, que vende en el mercado y adquiere la mercancía obteniendo una repercusión deducible de la cuota de IVA.

- O bien puede ser una de las empresas que participa en el fraude, vendiendo de nuevo la mercancía a otro país comunitario, y, al tratarse de una entrega intracomunitaria exenta, solicita la devolución de la cuota soportada.

3.3.2. Variantes.

Sobre el caso descrito anteriormente, se pueden distinguir algunas variantes, como por ejemplo, las indicadas a continuación:

- La mercancía carece de valor, estando deteriorada o bien tratándose de cajas vacías.
- No existe mercancía, se trata de facturas y documentos que simulan el transporte de bienes, sin producirse en ningún caso.
- Existen varias empresas tipo B en lugar de una sola, formando una cadena de empresas pantalla
 - La empresa C vende a consumidores finales.
 - La empresa C simula una venta exterior pero vende la mercancía en el mercado interior.

3.3.3. Consecuencias del fraude.

Entre otras, podemos distinguir:

- Perjuicio económico grave para la Hacienda Pública.
- Saqueo de fondos públicos.
- Competencia ilegal, creando economías de escala ficticias.

- Consecuencias morales.¹²

3.4. La economía sumergida.

Durante los últimos años, la economía sumergida ha sido un tema de constante actualidad, por la situación económica vivida en España. A continuación obtendremos una visión de este fenómeno tanto en Europa como en España. Para comprenderlo es necesario conocer los métodos de estimación de la economía sumergida que serán expuestos a continuación.

- Métodos directos:
 - Encuestas y cuestionarios.
 - Auditorías de impuestos.
- Métodos indirectos:
 - Métodos no monetarios:
 - Discrepancia renta – gasto.
 - Discrepancias en el mercado laboral.
 - Métodos basados en el consumo de electricidad.
 - Métodos monetarios:
 - Relación efectivo – depósitos.
 - Métodos transaccionales.
 - Modelos de demanda de efectivo.
 - Métodos MIMIC (Múltiples Indicadores Múltiples Causas): Este método consiste en la utilización de ecuaciones para valorar una variable inobservable a través de un grupo de variables que sí se pueden observar y que inciden sobre un conjunto de indicadores, la desventaja de este método es que sería necesario conocer algún dato anterior de la variable a evaluar (en nuestro caso, la economía sumergida).

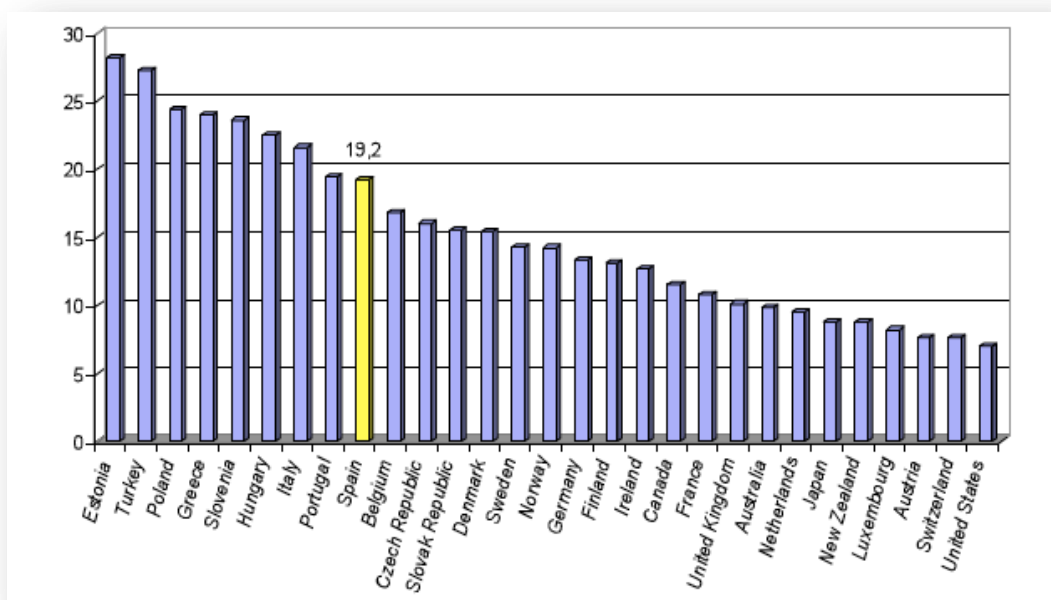
3.4.1. Visión panorámica de la economía sumergida en Europa.

En primer lugar, sería necesario conocer los datos de economía sumergida a nivel mundial, antes de ver los estudios llevados a cabo sobre el fenómeno en cuestión en la economía española.

¹² Vd., en relación con este tipo de operaciones: Gayá i Arjalaguer, M. (2008). “Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA”. *Cuadernos de Formación*. 6, pp. 169-177 (Disponible on line: <http://www.ief.es>).

En el gráfico 7, que sigue a continuación podemos observar el tamaño de la economía sumergida en un grupo de países de la OCDE, desde 2003 a 2013.

Gráfico 7. Tamaño de la economía sumergida en algunos países de la OCDE. 2014



Fuente: Informe GESTHA

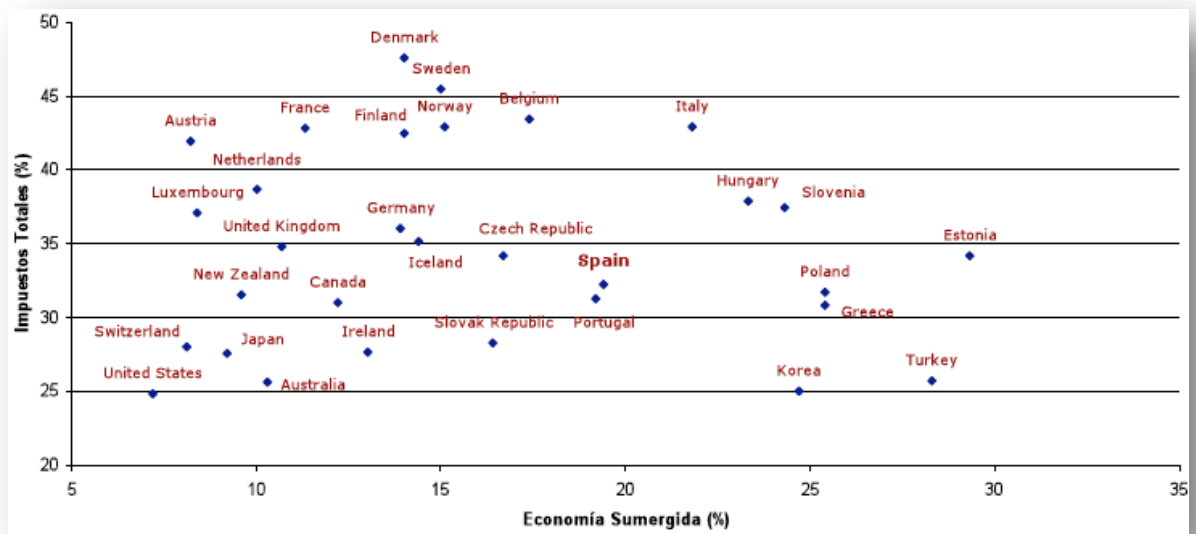
Como podemos observar en el gráfico, España se encuentra entre los países con una mayor tasa de economía sumergida, similar a Italia y Portugal, aunque muy por encima de Reino Unido, Francia o Alemania.

A lo largo de este epígrafe procederemos al análisis de los vínculos existentes entre la economía sumergida y las variables que influyen en que el tamaño de este fenómeno sea mayor o menor.

Las variables mencionadas podrían dividirse en tres grupos:

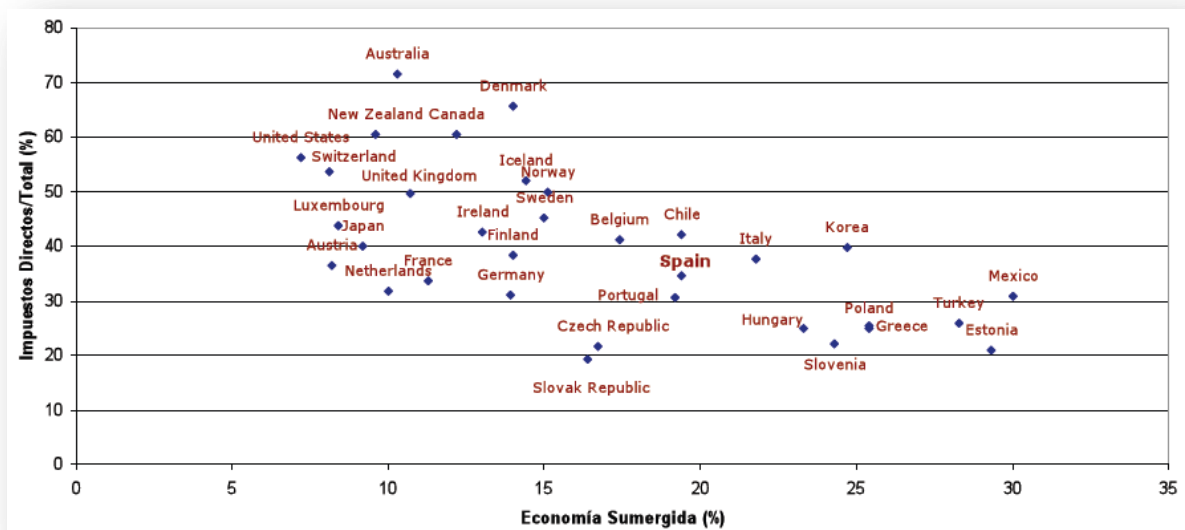
- Variables referidas al sistema impositivo: Como podemos ver en los gráficos 8, 9 y 10, se han puesto en consideración la recaudación total con respecto al PIB, la importancia de la imposición directa y de la indirecta, dentro de la recaudación total. Tras llevar a cabo un análisis de los mismos llegamos a la conclusión de que, contra toda lógica, la presión fiscal no es sinónimo de alta tasa de economía sumergida, sino todo lo contrario. En cuanto a España se encuentra en una situación intermedia, más cercana a los países menos desarrollados.

Gráfico 8. Relación entre la recaudación total y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



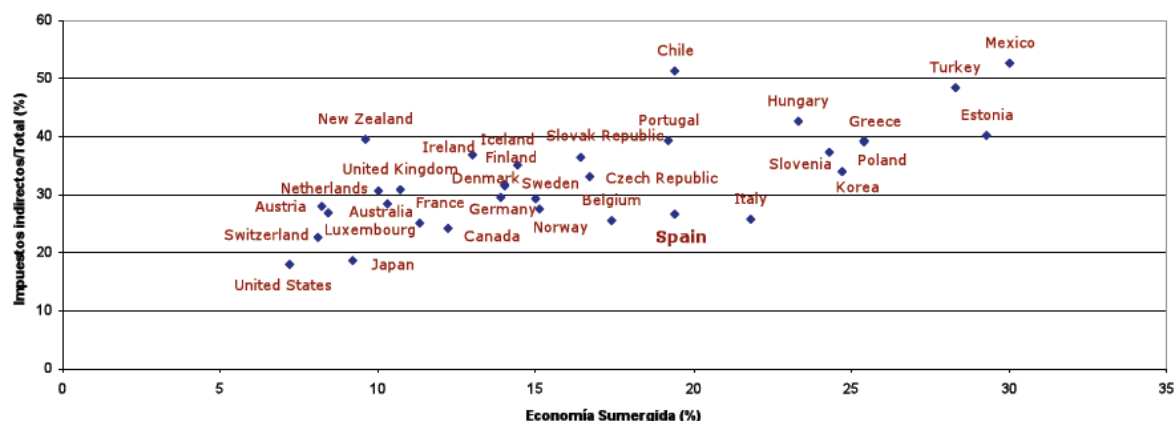
Fuente: Informe GESTHA

Gráfico 9. Relación entre la recaudación por impuestos directos y la recaudación total y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



Fuente: Informe GESTHA.

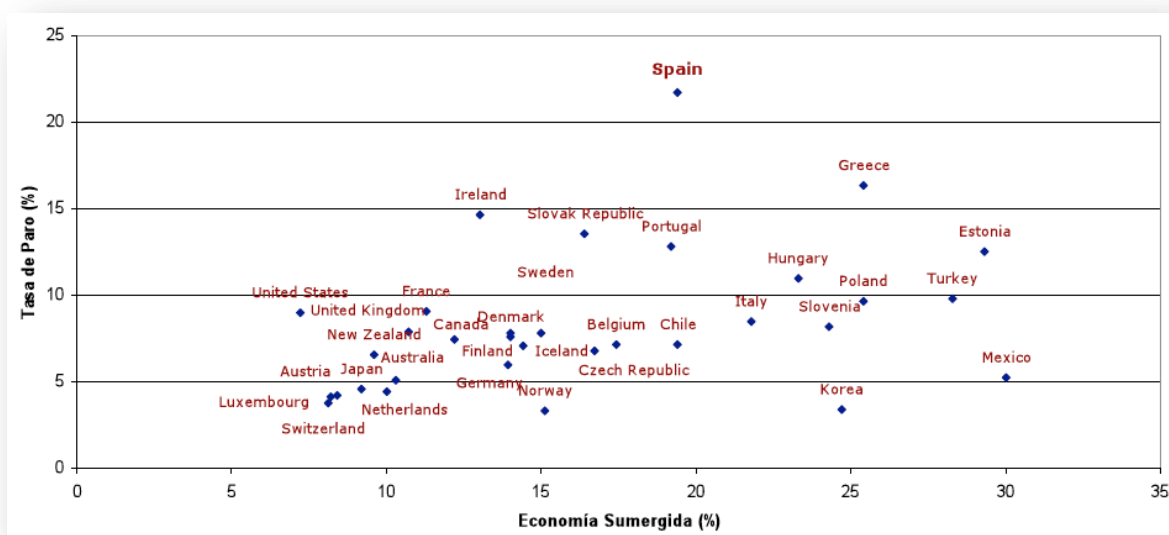
Gráfico 10. Relación entre la recaudación por impuestos indirectos y la recaudación total y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



Fuente: Informe GESTHA.

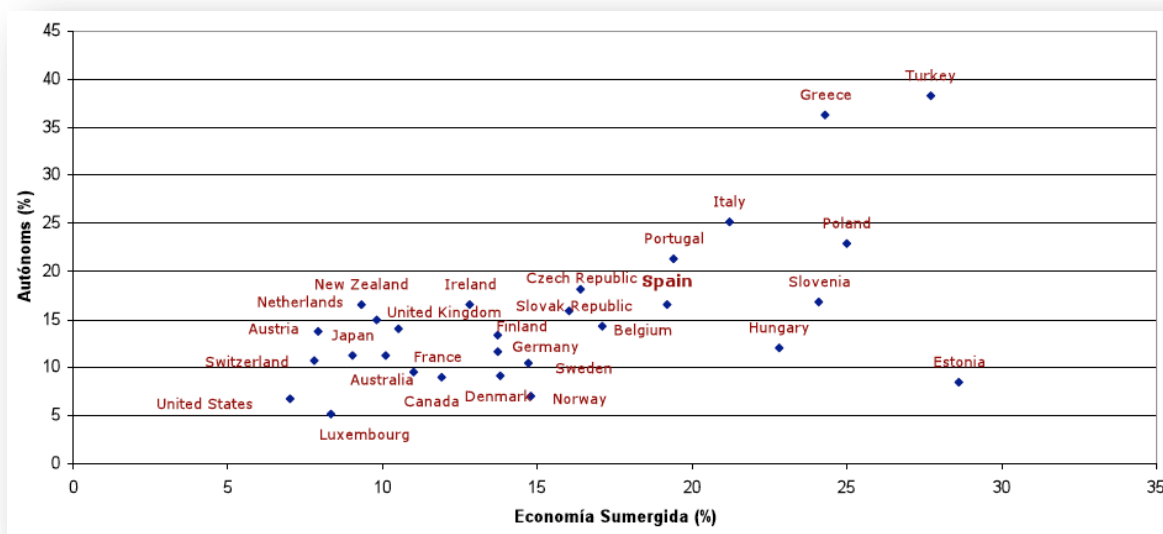
- Variables referidas al mercado de trabajo: Es de suponer, que exista una relación directa entre las variables referentes al mercado de trabajo, como pueden ser la tasa de paro, la relación entre los recientes parados con los parados de larga duración, el porcentaje de trabajadores a tiempo parcial...Vamos a ver a continuación, en los siguientes gráficos (gráficos 11, 12, 13 y 14), cómo se relacionan estas variables con respecto a la economía sumergida en los países antes estudiados.

Gráfico 11. Relación entre la tasa de paro y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



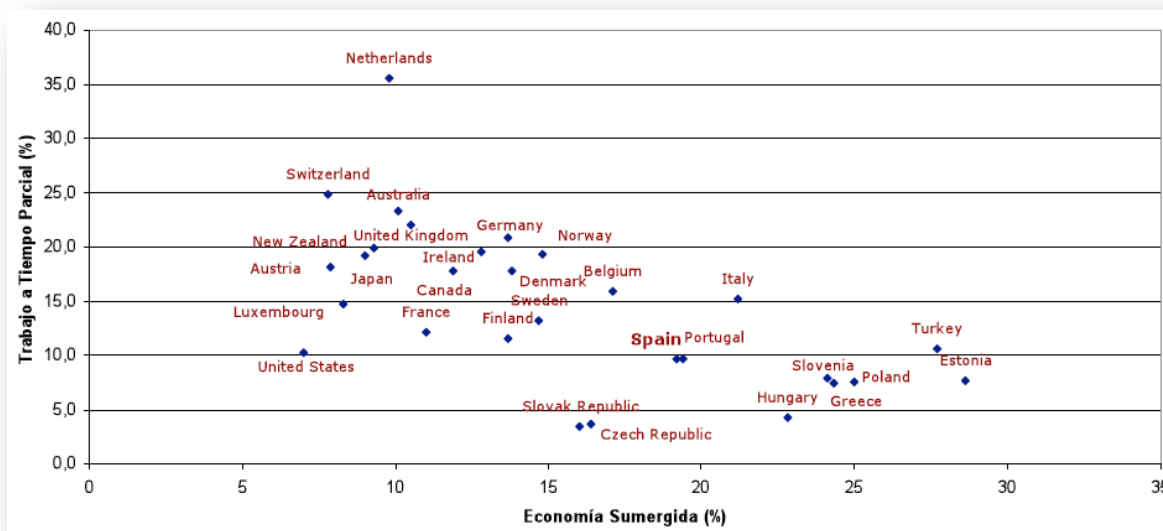
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 12. Relación entre porcentaje de autónomos y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



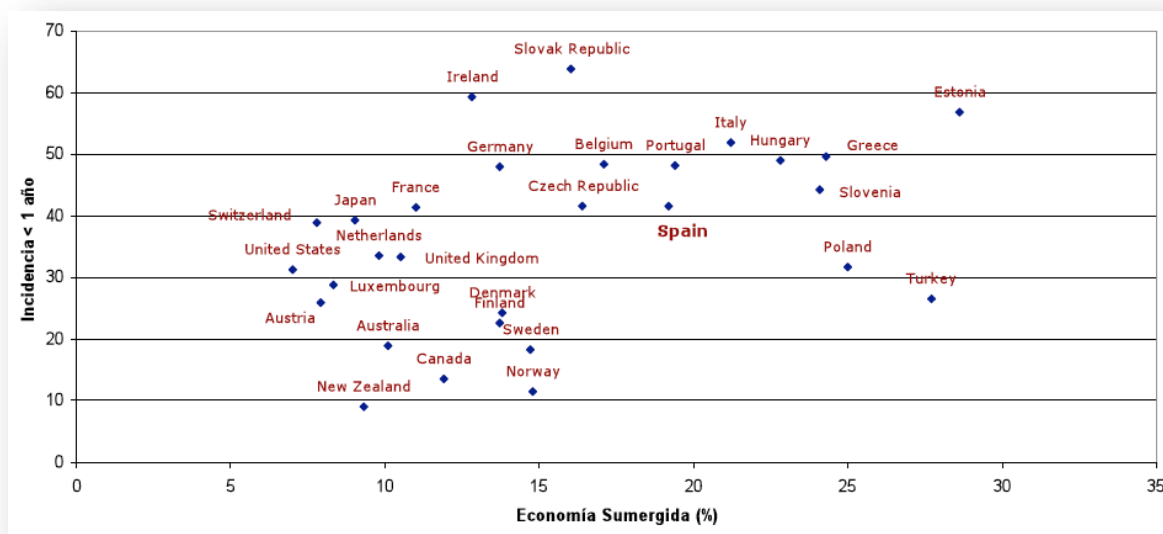
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 13. Relación entre trabajadores a tiempo parcial y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 14. Relación entre la incidencia (parado de larga duración) y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012

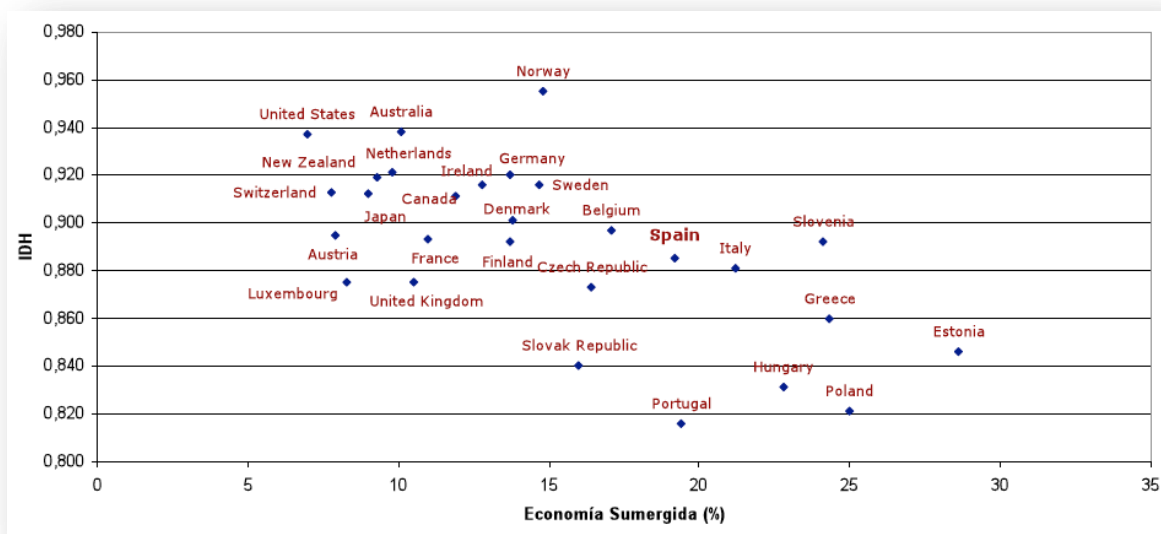


Fuente: Informe GESTHA.

En principio podemos ver que las expectativas se cumplen, la relación entre la economía sumergida y la tasa de paro es directa. A pesar de lo comentado, en el gráfico 8 es posible apreciar que la economía sumergida tiene poca relación con la tasa de trabajadores a tiempo parcial.

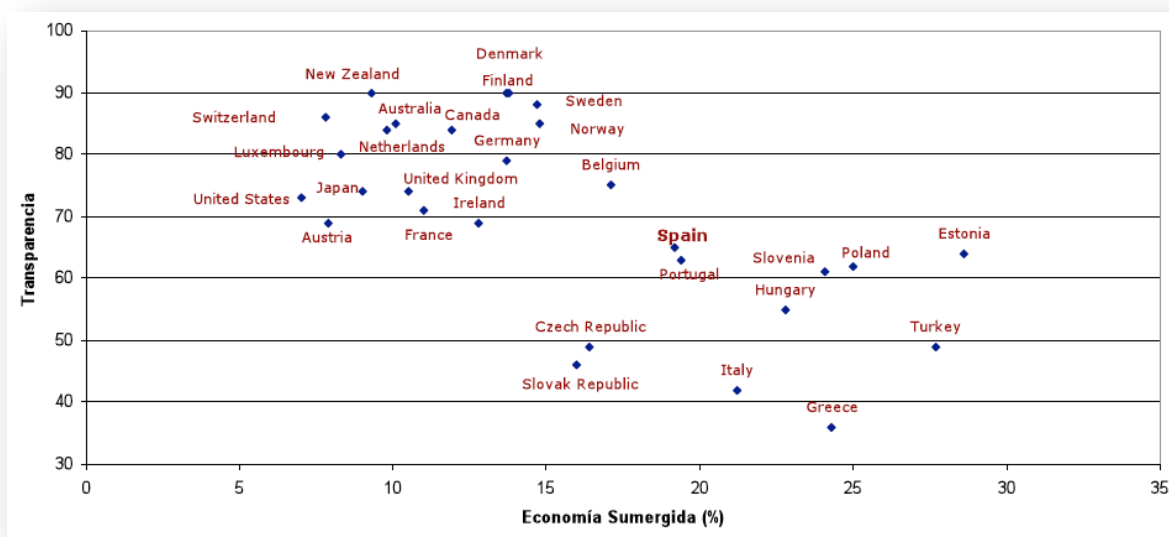
Variables indicadoras del nivel de vida de un país: Las variables descritas en este apartado están referidas al Índice de Desarrollo Humano (IDH), a la corrupción estatal y al nivel educativo. En los gráficos 15, 16 y 17 podemos ver las relaciones existentes entre estos datos.

Gráfico 15. Relación entre el Índice de Desarrollo Humano (IDH) y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



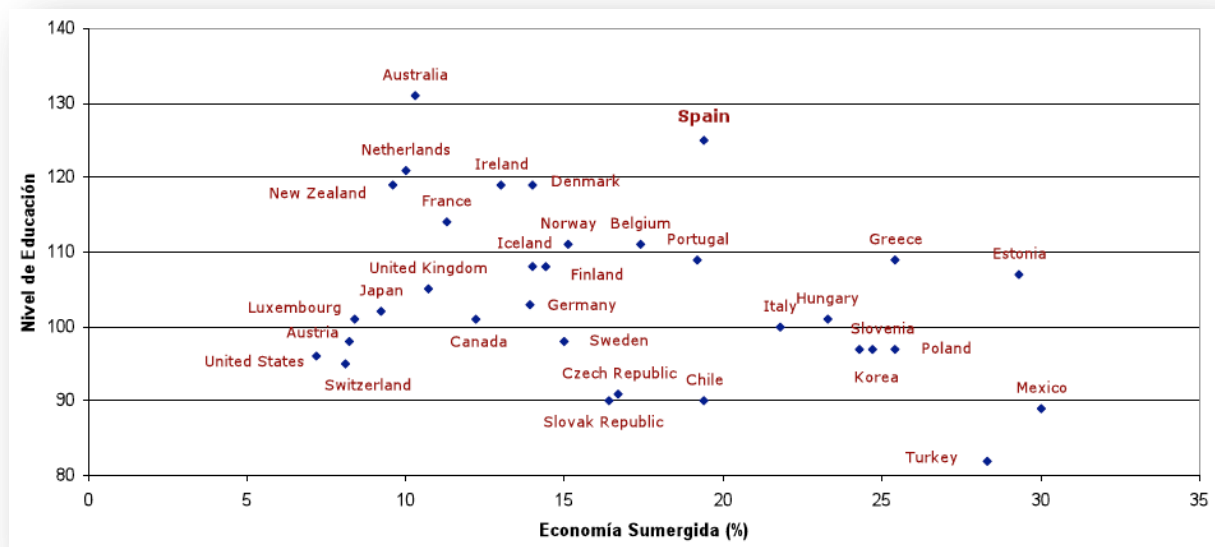
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 16. Relación entre corrupción y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 17. Relación entre el nivel de enseñanza y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



Fuente: Informe GESTHA.

Tras observar los gráficos 15, 16 y 17 podemos ver que los datos son los esperados en los dos primeros, es decir, existe relaciones inversas, tanto entre el nivel de desarrollo humano y la economía sumergida, como entre la transparencia estatal y la economía sumergida. El gráfico 16 no nos arroja unos datos clarificadores, por lo que sería casi imposible establecer una correlación clara entre el nivel educativo y la economía sumergida.

En conclusión, podríamos decir que a pesar de la relación obvia que existe entre los tributos y la economía sumergida, existen otras variables muy relacionadas y a tener en cuenta a la hora de estimar el tamaño de este tipo de economía.

3.4.2. La economía sumergida en España.

En los años ochenta la mayoría de los economistas se basaban en el enfoque monetario y en sus variaciones a la hora de estimar el tamaño de la economía sumergida en España.

A continuación, la tabla 2, nos muestra una relación de las estimaciones realizadas desde 1960. Los datos, parecen agrupados por épocas, es decir, hay tramos temporales en los que, como podemos observar, son muy similares, como por ejemplo en la década de los 80, o en los últimos años. Existen diferencias en las columnas, y son causadas por el uso de distintas variables de presión fiscal en el cálculo¹³.

¹³ Sardá J. (2014). *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. Madrid, Gestha y Universitat Rovira i Virgili, 48 pp. (Disponible on line: www.gestha.es).

Tabla 2. La economía sumergida en España.¹⁴

Año	EM	MS	GA	AG	DGA	P	GS1	GS2	SE+	Var.	PS	A+1	A+2	SBM	SV	RC
1960											0.00					
1961											3.06					
1962											6.39					
1963											7.75					
1964						18.21	3.60	5.86	6.46		10.01					
1965						17.91	3.7	5.6	6.14		10.02					
1966						17.56	3.8	6.0	6.18		13.00					
1967						16.65	3.8	5.6	5.90		14.68					
1968					15.0	16.03	3.0	4.5	5.05		15.35					
1969					13.0	15.15	3.0	4.1	4.58		16.93					
1970					11.0	15.58	3.03	4.57	4.40		17.57					
1971					9.0	14.19	2.6	3.6	3.85		16.04					
1972					8.0	12.99	2.3	3.4	3.59		15.29					
1973		12.3			6.0	12.69	2.3	3.5	3.45		14.68					
1974		12.6			4.0	13.16	2.3	3.2	3.34		14.12					
1975		14.4			4.0	12.61	2.85	3.67	3.70		13.78					
1976		15.3		8.8	4.0	12.37	3.0	3.8	3.73	1.0M	13.28					
1977		16.5		10.3	4.0	13.06	3.8	5.8	3.92	6.5U	14.27					
1978		17.6		11.7	6.0	13.31	4.0	6.5	4.32	22.9L	15.16					
1979		18.5		13.0	5.5	13.82	4.9	7.0	5.80		13.72					
1980	3.7	17.9	15.5	14.0	6.0	14.26	6.34	7.28	5.85		13.48	11.69	11.69			
1981	5.2	17.9	16.7	15.4	10.0	14.33	5.7	6.4	5.89		12.90	12.25	12.50			
1982	6.8	17.1	16.3	15.2	13.0	14.96	5.3	5.6	5.63		13.76	12.68	12.69			
1983	9.1	17.1	16.5	16.1	16.0	15.50	6.0	7.5	6.80		13.88	13.40	13.94			
1984	10.7	16.2	16.7	15.3	24.0	16.15	8.3	8.3	7.39		13.92	12.32	14.17			
1985	13.0	15.7	17.2	14.9	23.5	16.91	8.94	9.50	8.45		14.35	11.67	14.93			
1986	14.6	15.5	18.7	15.4	21.5	17.34	9.6	8.5	7.98		15.99	9.51	15.84			
1987	16.9	15.7	18.5	15.9	21.0	17.59	14.5	14.3	10.41		17.46	13.96	17.02			
1988	18.5	15.7	18.4	15.7	21.0	18.40	15.8	16.7	11.44		19.97	13.94	17.11			
1989	20.8	15.9	18.9	16.5	22.0	19.86	19.2	21.6	13.69		22.85	17.85	18.27			
1990		16.2	19.8	17.2	24.5	19.50	16.1	16.5	12.46	16.1I	24.52	17.92	18.13			
1991		16.7	19.9	18.0	20.0	21.05	15.6	16.5	13.64		30.90	18.31	18.32			
1992		18.0	19.4	19.0	19.0	24.75	20.02	18.88	15.42	17.3I	35.03	19.62	18.99			
1993		18.4	20.1	18.9	24.0	25.38	21.6	20.1	14.15		37.84	19.61	18.35			
1994		17.8	20.2	17.8	27.0	25.58	19.9	17.0	13.97	22.3K	40.43	18.49	18.38			
1995		16.4	20.1	16.8	31.2	26.92	18.92	17.36	14.13	22.4P	41.64	17.31	17.91			
1996		16.8	20.0	16.1	27.5	26.33	18.3	17.4			41.15	16.69	17.76			
1997			20.1	15.9	29.0	24.29	18.4	17.5			37.59	18.05	18.40			
1998			21.2	15.3	31.5	21.79	18.91	16.79		23.1I	30.67	17.92	18.62			
1999			20.7	15.5	33.0	19.15					30.64	18.73	19.22			
2000			20.9	15.9	26.2	18.46				22.7I	26.26	19.03	19.25			
2001				16.4	29.0	17.75					22.96	19.22	18.97			
2002				18.2	28.5					22.5I	21.44	20.16	19.22	22.4		22.4
2003					26.0						19.82	20.05	19.24	22.2		22.6
2004											18.17	20.85	19.54	21.9		20.5
2005											15.55	22.64	20.26	21.3		20.4
2006											13.46	24.46	20.86	20.2		19.7
2007											14.48	26.37	21.23	19.3		18.9
2008											17.76	21.29	18.47	18.7	18.7	19.8
2009											21.07			19.5	19.5	22.1
2010														19.8	19.4	24.7
2011															19.2I	

Fuente: Informe GESTHA.

¹⁴ Nota para el entendimiento correcto de la tabla transcrita:

“A excepción de la primera columna que representa a los años, el resto de columnas hacen referencia al tamaño de la economía sumergida como porcentaje del PIB legal. EM hace referencia a los valores de Escobedo y Mauleón (1991). MS significa Mauleón y Sardà (1997). GA representa los valores obtenidos por Gómez de Antonio y Alañón Pardo (2004). AG son los valores de Alañón-Pardo y Gómez-Antonio (2005). DGA significa Dell’ Anno, Gómez-Antonio y Alañón- Pardo (2007, tabla 6, para los años 1990, 1995 y 2000, para el resto de valores se han leído directamente a partir de la figura. 4 (en la tabla aparecen en cursiva). P hace referencia a los valores de Prado-Domínguez (2004). GS1 y GS2 se refieren a los valores de Gadea y Serrano-Sanz (2002, para los años 1964, 1970, 1975, 1980, 1985, 1992, 1995 y 1998 directamente de la tabla 4 y el resto de valores se han leído directamente a partir de la figura 4, en la columna GS1 se ha utilizado la variable DIR2 y, para GS2, la misma variable pero sin las variables INNOV y PDP. SE+ corresponde a los valores de Serrano-Sanz et al. (1998). Var. hace referencia a valores correspondientes a varios autores, W significa valores de Weck-Hanneman, Pommerehne and Frey (1984), M significa Moltó Calvo (1980), L se refiere a Lafuente Félez (1980), R referencia a Schneider (1997), I significa Feld and Schneider (2010), donde los valores representan medias entre el año en el que aparece el valor , PS se refiere a los valores de Pickhardt y Sardà (2011), A+1 y A+2 se refieren a Arrazola et al. (2011) donde A+1 corresponde a valores utilizando un modelo monetario y A+2 utilizando el procedimiento de electricidad, SBM se refiere a Schneider, Büehn and Montenegro (2010), SV se refiere a los estudios de Schneider para Visa Europa (2011 y 2013) y RC se refiere a Santos M. Ruesga y D. Carbajo (2013).” Sardá J. (2014). La economía sumergida, p.

4. EVOLUCIÓN PLANES GENERALES TRIBUTARIOS

4.1. Introducción.

Analizados los planes generales de los últimos diez años¹⁵ no observamos variaciones sustanciales en el comportamiento de la Agencia para adaptarse a la coyuntura de crisis. No obstante, existe una casuística que denota un cambio en sus comportamientos. La práctica administrativa seguida en los últimos años, con ocasión de ciertos cambios normativos, sí que constituye un ejemplo de actitud adaptativa a las dificultades de acceso al crédito de las pequeñas empresas. La modificación reglamentaria de los umbrales de dispensa de garantía, fue seguida en la práctica por cierta flexibilidad en los acuerdos de concesión de aplazamiento con fraccionamiento, al menos durante la mayor virulencia de la crisis. Se concedían aplazamientos con diversas modalidades de fraccionamiento, hasta un límite de 5 años, con cuotas mensuales progresivas; incluso se venía aceptando la modificación de los acuerdos (“reconsideración del aplazamiento”), prorrogando aún más el periodo de pago con la finalidad de hacerlo posible en una época de crisis crediticia.

Es necesario hacer mención al artículo 116 de la Ley General Tributaria (LGT)¹⁶, ya que,

¹⁵ Los Planes Generales analizados, correspondientes al periodo de crisis, y los ejercicios previos, son los contenidos en las siguientes resoluciones:

- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2015. Resolución de 9 de marzo de 2015 (BOE, 11/03/2015).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2014. Resolución de 10 de marzo de 2015 (BOE, 31/03/2014).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2013. Resolución de 8 de marzo de 2013 (BOE, 12/03/2013).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2012. Resolución de 24 de febrero de 2012 (BOE, 1/03/2012).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2011. Resolución de 2 de febrero de 2011 (BOE, 7/02/2011).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2010. Resolución de 12 de enero de 2010 (BOE, 19/01/2010).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2009. Resolución de 21 de enero de 2009 (BOE, 30/01/2009).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2008. Resolución de 22 de enero de 2008 (BOE, 30/01/2008).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2007. Resolución de 17 de enero de 2007 (BOE, 30/01/2007).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2006. Resolución de 27 de enero de 2006 (BOE, 3/02/2006).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2005. Resolución de 7 de febrero de 2005 (BOE, 8/02/2005).

¹⁶ Vd. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE, núm. 302, de 18/12/2003.

es el que hace referencia al Plan Anual de Control Tributario y Aduanero que se define como el instrumento fundamental de planificación de las actuaciones de control tributario y aduanero que marca y establece las líneas prioritarias de actuación de la Agencia Tributaria para el año en curso, y que se estructura en los Planes Parciales de Control de Inspección Financiera y Tributaria, de Aduanas e Impuestos Especiales, de Gestión Tributaria y de Recaudación.

El artículo 116 de la LGT dice así:

*“La Administración Tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.”*¹⁷

4.2. Cambios en el Plan General de Control Tributario y Aduanero de 2015.

El Plan Anual de Control Tributario mencionado anteriormente ha sufrido una evolución en los últimos años, y en este apartado nos centraremos en las principales novedades que presenta este último año. Sigue teniendo como pilares básicos los siguientes:

- Comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero.
- Control del fraude en fase recaudatoria.
- Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas.

Según lo expuesto en la Resolución de 9 de marzo de 2015¹⁸ las principales novedades que incorpora el nuevo Plan de Control Tributario son las que siguen:

- Intensificación de las medidas de detección de actividades relacionadas con la economía sumergida.
- Examen minucioso de los contribuyentes que levanten sospechas por su patrimonio.
- Control del fraude sobre IVA en operaciones intracomunitarias, tal y como hemos visto en el punto sobre el “fraude carrusel”.
- Flujos bidireccionales de información sobre los datos censales, entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias autonómicas a través del Censo Único Compartido.

¹⁷ Vd. Sánchez Pedroche, J.A.; Bas Soria, J.; Moya Calatayud, F. (2012). *“Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo”*. 2052 pp. Ed. Tirant Lo Blanch. (Disponible on line: www.tirantonline.com)

¹⁸ Vd. *Boletín Oficial del Estado*, de 11 de marzo de 2015. Núm.60.

- Control de las operaciones inmobiliarias susceptibles de tributación por IVA o ITPAJD.
- Control sobre el fraude ocasionado al tributar de forma incorrecta, gastos personales no relacionados efectuados por una persona física a través de una sociedad.
- Planificación de actuaciones con el objetivo de luchar contra actividades fraudulentas en el sector del comercio *on line*, con la ayuda de técnicas de análisis de las redes sociales.
- Investigación sobre patrimonios con localización desconocida, haciendo uso de la información proporcionada por otros países.

5. EL DEVENGO DEL IVA Y LOS IMPAGOS (CRITERIO DE CAJA).

La falta de liquidez empresarial, consecuencia de la crisis financiera, se incrementa considerablemente con los criterios normativos de imputación temporal del IVA. El devengo del impuesto en la entrega de bienes y prestación de servicios, y no en el momento del abono efectivo de la factura, ocasionaba evidentes perjuicios, debido a la morosidad en los pagos. La presión de los colectivos afectados motivó que el Gobierno se planteara un cambio de criterio de imputación. El tan esperado “Criterio de caja”, vio finalmente la luz en la *Ley de apoyo a los emprendedores* (Ley 14/2013, de 27 de septiembre) y la mejora en el Reglamento del IVA.

Se trata de un régimen voluntario que podrían aplicar los sujetos pasivos del IVA con un volumen de operaciones que no superen los dos millones de euros. Así las personas que puedan, y quieran, acogerse a este sistema, podrán retrasar el devengo --y la declaración e ingreso del IVA declarado-- hasta la fecha del cobro, total o parcial, a sus clientes. Esa postergación tendría como fecha límite el 31 de diciembre del año siguiente a aquel en que se hubieran efectuado dichas actuaciones.

5.1. Rasgos esenciales del Régimen de Caja

La regla de devengo afecta al sujeto pasivo como el receptor de la entrega de bienes o prestaciones de servicios, y aunque el destinatario de estos servicios o mercancías no esté sujeto a este sistema, no podrá deducirse su propio IVA hasta que se realice su devengo.

Sin embargo, el periodo de deducibilidad del IVA soportado por el sujeto pasivo acogido a este régimen, solo afectará al sujeto pasivo distribuidor del bien o servicio, que normalmente habrá debido ingresar el IVA devengado respetando las reglas generales.

En cuanto al diferimiento de la deducción del IVA soportado por las personas acogidas a este Régimen de Caja hasta la fecha de pago, no es algo obligatorio por la Directiva de la Ley de Emprendedores como situación necesaria para el acogimiento del Régimen de Caja.

Con el criterio de caja doble, el Estado puede alcanzar un resultado beneficioso del Régimen de Caja en cuanto a ingresos se refiere, ya que, por una parte difiere hasta su cobro el ingreso del IVA de las operaciones que los sujetos pasivos habían llevado a cabo encontrándose adscritos a este régimen y por otra parte, no solo difiere simultáneamente el derecho de deducción de las cuotas soportadas por los receptores de dichas operaciones, sino que también difiere el derecho a la deducción de las cantidades soportadas de los sujetos pasivos que están dentro del Régimen de Caja, aun tratándose de cuotas repercutidas (e ingresadas) por proveedores no pertenecientes al régimen especial del criterio de caja sino al general.

Requisitos para el acogimiento al Régimen de Caja

Podrán acogerse al régimen especial del IVA, aquellos sujetos pasivos que cumplan los siguientes criterios:

1. Que su volumen de operaciones durante el año natural anterior no supere los dos millones de euros o bien empiecen sus operaciones en el año en curso.
2. No recibir cobros en efectivo de un mismo destinatario de más de cien mil euros durante el año en curso.
3. Optar formalmente por la utilización del criterio de Caja.

De forma extraordinaria, se amplió hasta el 31 de marzo de 2014 el plazo para poder optar al Régimen de Caja.

5.2. Principales implicaciones para los destinatarios de operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja

Según lo dispuesto en la ley, el sujeto pasivo del IVA, indistintamente del volumen de operaciones que tenga, al que recaiga alguna operación hecha por algún sujeto pasivo acogida por el Régimen de Caja, estará perjudicado por este tipo de régimen y las cuotas del IVA soportado que tenga que deducir se diferirá al momento en que pague la contraprestación o, si bien éste no se ha producido, se abonará el 31 de diciembre del año posterior de dicha operación.

No obstante, cuando el proveedor acogido al Régimen de Caja o el destinatario se declare en concurso, el derecho a la deducción de las cuotas que quedasen sin pagar, surgirá en el instante en el que se declare en concurso.

Una ventaja para los proveedores no acogidos puede ser la ausencia de diferimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, por lo que puede suponer una falta de motivación a la hora de adherirse a este régimen. Por lo que se podría pensar que hubiese sido favorable un régimen obligatorio.¹⁹

6. LUCHA CONTRA EL FRAUDE PARA LA MEJORA DE LA RECAUDACIÓN Y LA REDISTRIBUCIÓN FISCAL.

6.1. Medidas legislativas. Control del fraude.

Tal y como hemos podido comprobar en apartados anteriores, la economía sumergida en nuestro país tiene un gran protagonismo.

Como es de esperar, el gobierno por su parte, tiene la ardua tarea de conseguir frenar a todos aquellos que se propongan defraudar al fisco, aunque no siempre es posible, ya que existen multitud de vías para los ciudadanos con el fin de conseguir evadir los impuestos a los que están obligados a pagar.

A lo largo de este epígrafe detallaremos el método más utilizado para evadir impuestos, los paraísos fiscales, así como dos de los intentos por parte del gobierno para reducir el tamaño de la economía sumergida²⁰.

6.1.1. Paraísos fiscales.

Los paraísos fiscales son ciertos territorios, que buscan fortalecer su economía a través de las suculentas ventajas fiscales que ofrecen a las personas, físicas o jurídicas, con el fin de atraer divisas extranjeras. Se trata por lo general de países de escaso tamaño y con limitados recursos naturales.

Es importante diferenciar el posicionamiento de cantidades económicas en paraísos fiscales de la planificación fiscal internacional, que sí es legal.

El legislador español, ha establecido una lista de paraísos fiscales, establecida en el Real Decreto 1080/91, de 5 de julio, que consta de 48 de estos territorios.

Las principales características de los paraísos fiscales son:

- Baja o nula fiscalidad directa: No existe impuesto sobre las rentas nacionales ni extranjeras.

¹⁹ Vd. Cabot, G. C. (2014). "El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Actualidad Jurídica (Uría y Menéndez)*(36), 93-96.(Disponible on line: www.vlex.com).

²⁰ Vd. Domínguez, A. O. (2014). "Medidas de lucha contra el fraude fiscal". *Revista Quincena Fiscal*, 25.(Disponible on line:www.aranzadi.com).

- Legislación mercantil y financiera flexible: La legislación es susceptible de cambios a gusto del inversor. No existen controles administrativos, por lo que el registro público carece de datos de propietarios y accionistas de empresas.
- Protección del secreto bancario y comercial: La opacidad informativa es total.
- Ausencia de controles de cambios: En estos países, los no residentes carecen de la obligación de reportar datos sobre sus inversiones.
- Características extrafiscales: Además de lo descrito anteriormente, los paraísos fiscales más demandados son los más estables políticamente, con infraestructuras suficientes y un sector financiero desarrollado²¹.

6.1.2. Amnistía Fiscal.

A pesar de la gran cantidad de medidas en la lucha contra el fraude fiscal, un gran número de ciudadanos ha sacado provecho de las técnicas fraudulentas más novedosas, haciendo caso omiso de la ley y consiguiendo defraudar al fisco cantidades económicas más que importantes, tanto, que el gobierno vio conveniente la instauración de una amnistía fiscal temporal, a través de la cual, los ciudadanos a los que hacíamos referencia anteriormente, podrían repatriar el dinero que habían depositado en paraísos fiscales, a cambio de una tasa.

Los gobiernos utilizan la amnistía fiscal con la intención de traer flujos económicos de vuelta al estado y así poder controlarlos de cara a un futuro.

Como sabemos, el gobierno español impulsó una amnistía fiscal en 2012, con el objetivo de recaudar, según sus estimaciones, unos 2.500 millones de euros. La Organización de Inspectores de Hacienda se mostró reacia a esta medida ya que entendían que era una forma ilegal de blanquear capital y eludir otros impuestos de obligatorio pago como el IVA o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente las expectativas del gobierno no quedaron satisfechas, ya que tan solo se lograron recaudar 1.191 millones de euros, debido, en parte a la recomendación por parte de la mayoría de los asesores de no acogerse al programa de amnistía fiscal, evitando así posibles represalias futuras en caso de anulación de la iniciativa de la amnistía.²²

²¹ Orena Domínguez, A. (2014). “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”. Revista Quincena Fiscal núm. 3/2014. Ed. Aranzadi. Pamplona. (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es).

²² Pérez Madrid, A.J. (2013). “La amnistía fiscal, o cambiar las reglas a mitad de la partida”. Actualidad Jurídica Aranzadi. Núm.862/2013. Ed. Aranzadi. Pamplona. (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es).

6.1.3. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Otra de las medidas contra el fraude aplicadas por el gobierno se trata de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude que pretendía efectuar una mejora en la legislación vigente hasta la fecha como establece en su Exposición de Motivos:

El nacimiento de esta Ley es consecuencia del fracaso absoluto de las herramientas de comunicación tributaria entre los diferentes países.

Con respecto al tema al que se dedica este proyecto, el IVA, esta ley establece la inversión del sujeto pasivo, tema que hemos tratado en puntos anteriores, en supuestos tales como ciertas operaciones inmobiliarias, daciones en pago, procesos concursales, ejecuciones de obra y urbanización de terrenos.²³

6.2. Mejora de la aplicación tributaria.

En las dos últimas décadas, se ha producido una reforma del sector público orientada hacia la búsqueda de resultados. Concretamente, los países de la OCDE, han implantado una serie de criterios para efectuar dicha mejora, que han sido:

- Planificación estratégica: Se establecen los objetivos.
- Gestión estratégica: Se traza el plan de actuación para alcanzar los objetivos marcados.
- Articulación de la misión y proyección a futuro: Se pone en marcha el plan establecido en el apartado anterior.
- Liderazgo: Se otorga cierta importancia a algunos partícipes del plan para conseguir motivar al personal para alcanzar los objetivos establecidos.

A través del desarrollo del plan indicado, se busca mejorar notablemente la eficiencia del sistema tributario. A continuación, veremos el proceso de mejora, además de dos aspectos novedosos dentro de la gestión recaudatoria²⁴.

²³ Vd. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, BOE, núm. 261, de 30/10/2012.

²⁴ Vd. OCDE. (2011). *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros (2011)*. Publicaciones OCDE. pp. 334. (Disponible on line: www.oecd.org).

6.2.1. Gestión e impresión de los contribuyentes.

Dentro de los países de la OCDE, existe una tendencia generalizada a la gestión por resultados dentro de las agencias tributarias. Se marcan unos objetivos definidos y existe cierta flexibilidad para alcanzarlos. Una vez finalizado el ciclo, la información extraída es muy útil para la elaboración de nuevos planes.

Como parte del proceso informativo, se solicita normalmente a los organismos tributarios que respondan a una serie de cuestiones sobre los planes dentro de la administración tributaria, que junto al análisis de los informes anuales de resultados y los planes estratégicos ayudan a llegar a una serie de conclusiones.

Según el estudio “La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie Información comparada”, de 2011 llevado a cabo por el Foro sobre Administración Tributaria:

- La mayoría de los organismos tributarios indicaron que se esperaba de ellos el cumplimiento de ciertos objetivos.
- La elaboración de planes operativos plurianuales es una práctica habitual.
- La elaboración de un informe anual de resultados es muy común.
- Dos tercios de los países de la OCDE llevan a cabo encuestas de satisfacción entre los contribuyentes para valorar su opinión sobre la administración pública.

Mediante este proceso de retroalimentación de información, se ha comprobado que la eficiencia de algunos sistemas tributarios ha mejorado sustancialmente.²⁵

6.2.2. Gestión recaudatoria.

Según el artículo 2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, “*La gestión recaudatoria de la Hacienda pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago*”. Dentro de este apartado, haremos hincapié en dos aspectos novedosos dentro de la recaudación tributaria nacional, como son la dación al pago y la ampliación de la garantía adicional hasta 18.000€.²⁶

²⁵ Vd. OCDE. (2011). *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros (2011)*. Publicaciones OCDE. pp. 334. (Disponible on line: www.oecd.org).

²⁶ Vd. Real Decreto-Ley 939/2005, de 2 de septiembre, BOE, núm. 210, de 2/09/2005.

6.2.2.1. Dación al pago.

Debido a la coyuntura económica vivida en España a lo largo de la crisis económica, el gobierno decidió aprobar el Real Decreto Ley 6/2012, donde se incluye el mecanismo de dación en pago.

La dación en pago se trata de una figura jurídica que aparece en coyunturas económicas excepcionalmente conflictivas debido al abuso de las inversiones inmobiliarias y consiste en la quita de la deuda hipotecaria de una persona a cambio de la entrega de la vivienda causante de la deuda.

Son posibles beneficiarios todas aquellas familias que estén dentro del umbral de exclusión social.

En cuanto a las implicaciones tributarias de la dación en pago, éstas tienen como resultado para el deudor, un problema muy serio a la hora de hacer frente a sus obligaciones con hacienda, tras haberse liberado de la deuda contraída en un pasado.

Siempre que no haya norma especial que disponga lo contrario, habrá consecuencias fiscales tanto para deudor como para acreedor:

- Deudor: Estará sujeto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana y tributará en el Impuesto de Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la ganancia o pérdida.
- Acreedor: Estará sujeto al Impuesto de Sociedades o al IRPF, además del IVA o el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dependiendo de si se trata de una persona física o jurídica.

Una vez analizada la naturaleza, causas y consecuencias fiscales de la dación en pago, habría que señalar la necesidad de una modificación de la normativa con el objetivo de asegurar una mayor responsabilidad en la concesión de los créditos hipotecarios, tanto por parte de las entidades financieras como por parte de los ciudadanos. La situación que se lleva viviendo en nuestro país desde hace unos años se podría haber evitado si se hubiese actuado con una mayor responsabilidad.²⁷

²⁷ Soto Moya, M.M. (2013). “Efectos de la tributación de la dación en pago en la situación de los deudores hipotecarios sin recursos”. Nueva Fiscalidad. Núm.5/2013. (Disponible on line: www.vlex.com).

6.2.2.2. Ampliación del límite exento de la obligación de aportar garantía en el aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias.

Como norma general, las deudas aplazadas con la Agencia Tributaria han de garantizarse siempre, excepto en las situaciones de dispensa total o parcial de garantías. Las garantías a utilizar podrán consistir en:

- Aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Es el tipo de garantía preferente, que se aplica a un tipo inferior al de demora.
- Otras garantías: Si no fuese posible someterse al aval solidario antes descrito por falta de presentación de compromiso de aval solidario, podrían ser admitidas garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra cosa que se estime suficiente.

En el año 2009 y como medida para aliviar la presión de los contribuyentes a lo largo de la crisis financiera, entró en vigor la Orden EHA/1030/2009 de 23 de abril, por la cual, se ve elevado el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias, de 6.000 euros a 18.000 euros.

De esta forma, se intentó reducir de forma notable la carga administrativa y de presión fiscal indirecta soportada por los ciudadanos que se encontrasen en dificultades económicas.²⁸

²⁸ Vd. Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros. *BOE*, núm. 105, de 30/04/2009.

7. CONCLUSIONES.

Tras la ardua tarea que supone la realización de este análisis sobre la evolución de la imposición indirecta en España, concretamente del IVA, a lo largo de la crisis económica, hemos llegado a una serie de conclusiones.

Hemos percibido de cerca la importancia de las políticas fiscales para hacer frente a una coyuntura económica adversa. Nos ha sorprendido la efectividad de ciertas medidas a la hora de incrementar la recaudación, al mismo tiempo que constatamos el efecto contraproducente de otros cambios normativos que pretendidamente intentaban afectar de forma positiva al ámbito empresarial en época de precario acceso al crédito, bajo consumo y endémica deflación.

A través del análisis de las reformas introducidas en la normativa del IVA en los últimos años (como la inversión del sujeto pasivo y el criterio de caja) comprobábamos la versatilidad de esta figura para encajar medidas de política económica. Los cambios referidos, vinieron como consecuencia de la necesidad de adaptar la normativa del impuesto a las exigencias de la generalización de prácticas de economía sumergida, y la incidencia de la morosidad en los pagos sobre los devengos del IVA.

Este estudio normativo nos hizo tomar conciencia del drama de la “economía sumergida” en España. Un aspecto oscuro de nuestra economía, que experimenta un crecimiento exponencial en las épocas de recesión, con lo que estaría de plena actualidad. La casuística de manifestaciones del fenómeno -- inabordables en un trabajo como el presente--, demuestra que estaríamos ante comportamientos económicos endémicos, no atribuibles a la actual coyuntura. Se trataría más bien de la pervivencia cultural de actitudes de dudosa ética económica (*kakonomía*), solo abordables a través de una decidida acción pública en el ámbito de la educación.

Las medidas adoptadas por el gobierno para la lucha contra este fenómeno --desde nuestro punto de vista-- son insuficientes, de escasa efectividad., cuando no carentes de lógica. Hablamos, por ejemplo, del proceso de amnistía fiscal, que buscó, sin éxito, sanear el presupuesto, incentivando la afluencia de capitales de dudosa procedencia, con el estímulo de tipos de gravamen casi simbólicos. Como hemos podido comprobar a lo largo del estudio, es un tema amplio, ambiguo y que a nadie deja indiferente.

A diferencia de otros impuestos, el IVA afecta a todos, con independencia de la capacidad económica. Sin duda, este impuesto indirecto, ha sido utilizado como una herramienta más de

la política fiscal del gobierno, en su intento por paliar los efectos de la crisis económica, que parece ir desvaneciéndose (según indican los datos de empleo y otros indicadores macroeconómicos, algo más esperanzadores aunque obviamente, con un amplio margen de mejora).

Es un momento para la reflexión y el cambio, y la ciudadanía tiene un gran protagonismo en este proceso, teniendo la responsabilidad de contribuir a una sociedad con tasas de economía sumergida menores y que busque recompensa en los comportamientos moral y éticamente aceptables, castigando duramente el fraude desde los niveles más bajos de la economía.

8. BIBLIOGRAFÍA

- García-Torres Fernández, M.J. (2013). “Situación actual de la fiscalidad de la financiación empresarial tras la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013)”, *Impuestos*, Nº 11, pp. 15 y ss.(Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).
- Departamento de Gestión Tributaria (2014). Manual Práctico del IVA 2014. Madrid, Agencia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 510 pp. (Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es>)
- Kraft, M., y Furlong, S. (2009). Public Policy:Politics, Analysis and Alternatives (2º ed.). Washington, DC;CQ Press. 608 pp. (Citado por: Velásquez Gavilanes, R. (2009). Desafíos Nº20, pp.149-187.) (Disponible on line: <http://dialnet.unirioja.es/>)
- Rodríguez, P. H. (2014). Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: Un análisis comparado con la UE. Madrid, Banco de España. pp.45. (Disponible on line: www.bde.es)
- OCDE. (2014). Consumption Tax Trends 2014. Publicaciones OCDE. pp. 180. (Disponible on line: www.oecd.org)
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2015) Plan Presupuestario 2015. MHAP, pp. 70. (Disponible on line: www.minhap.gob.es)
- Gil, C. A. (2014). "La Delimitación IVA-TPO en las Operaciones Inmobiliarias".pp.496. Madrid. Ed. Dykinson. (Disponible on line: <http://www.vlex.com>)
- Gayá i Arjalaguer, M. (2008). “Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA”. *Cuadernos de Formación*. 6, pp. 169-177 (Disponible on line: <http://www.ief.es>)
- Sardá J. (2014). La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis. Madrid, Gestha y Universitat Rovira i Virgili, 48 pp. (Disponible on line: www.gestha.es).
- Sánchez Pedroche, J.A.; Bas Soria, J.; Moya Calatayud, F. (2012). “*Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*”. 2052 pp. Ed. Tirant Lo Blanch. (Disponible on line: www.tirantonline.com)
- Cabot, G. C. (2014). "El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Actualidad Jurídica (Uría y Menéndez)*(36), 93-96.(Disponible on line: www.vlex.com)
- Domínguez, A. O. (2014). “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”. *Revista Quincena Fiscal*, 25.(Disponible on line: www.aranzadi.com)

- Orena Domínguez, A. (2014). “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”. Revista Quincena Fiscal núm. 3/2014. Ed. Aranzadi. Pamplona. (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es).
- Pérez Madrid, A.J. (2013). “La amnistía fiscal, o cambiar las reglas a mitad de la partida”. Actualidad Jurídica Aranzadi. Núm.862/2013. Ed. Aranzadi. Pamplona. (Disponible *on line*: www.aranzadidigital.es).
- OCDE. (2011). La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros (2011) . Publicaciones OCDE. pp. 334. (Disponible *on line*: www.oecd.org)
- Soto Moya, M.M. (2013). “*Efectos de la tributación de la dación en pago en la situación de los deudores hipotecarios sin recursos*”. Nueva Fiscalidad. Núm.5/2013. (Disponible *on line*: www.vlex.com).

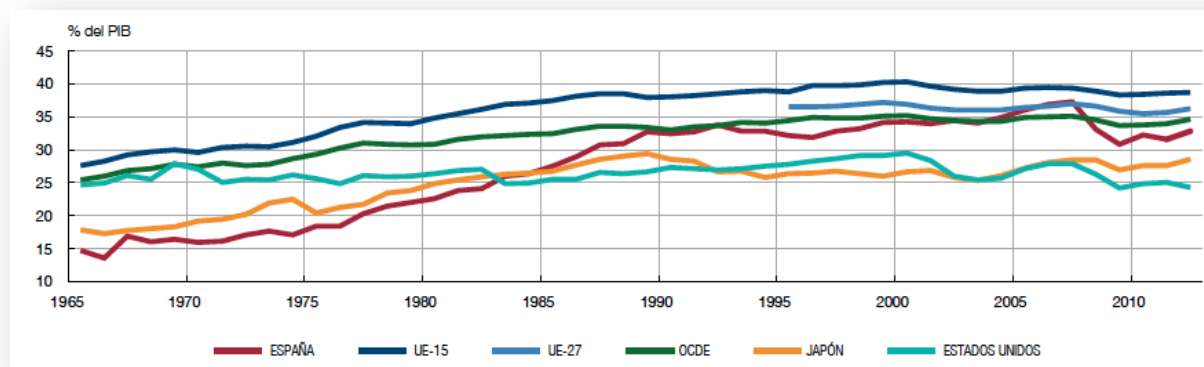
9. NORMATIVA

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (BOE núm. 288, de 28/11/2014)
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE, núm. 302, de 18/12/2003.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, núm. 312 de 29/12/1992).
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. (BOE, núm. 261 de 30/10/2012).
- Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, del Impuesto sobre Valor Añadido, (BOE núm. 168, de 14/07/2012).
- Real Decreto-Ley 939/2005, de 2 de septiembre, BOE, núm. 210, de 2/09/2005.
- Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros. BOE, núm. 105, de 30/04/2009.
- Resolución de 9 de marzo de 2015, Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2015 (BOE, 11/03/2015).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2014. Resolución de 10 de marzo de 2015 (BOE, 31/03/2014).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2013. Resolución de 8 de marzo de 2013 (BOE, 12/03/2013).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2012. Resolución de 24 de febrero de 2012 (BOE, 1/03/2012).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2011. Resolución de 2 de febrero de 2011 (BOE, 7/02/2011).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2010. Resolución de 12 de enero de 2010 (BOE, 19/01/2010).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2009. Resolución de 21 de enero de 2009 (BOE, 30/01/2009).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2008. Resolución de 22 de enero de 2008 (BOE, 30/01/2008).

- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2007. Resolución de 17 de enero de 2007 (*BOE*, 30/01/2007).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2006. Resolución de 27 de enero de 2006 (*BOE*, 3/02/2006).
- Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2005. Resolución de 7 de febrero de 2005 (*BOE*, 8/02/2005).

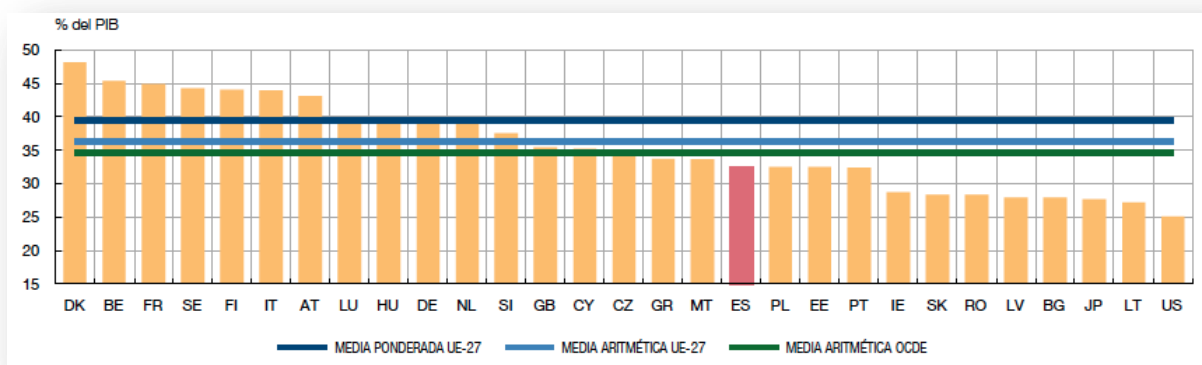
10. ANEXO I – GRÁFICOS Y TABLAS.

Gráfico 1 – Evolución de los ingresos impositivos en % del PIB en la UE y la OCDE (1965-2012).



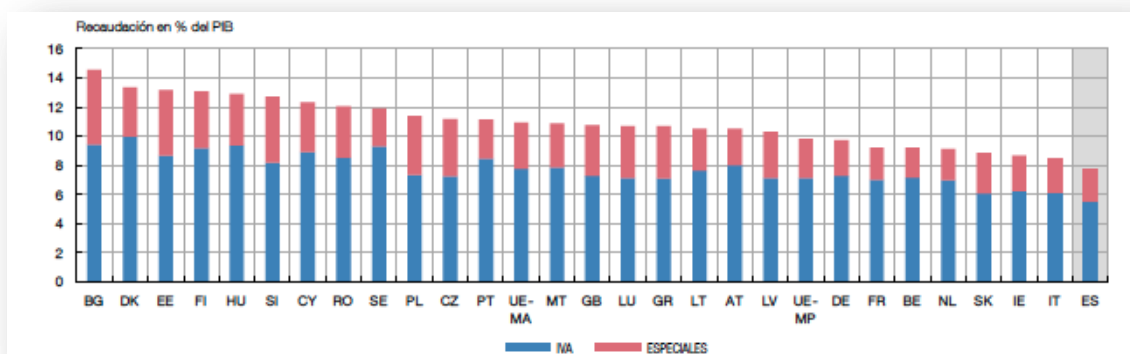
Fuente: Banco de España.

Gráfico 2 – Ingresos impositivos en % del PIB en la UE y la OCDE.



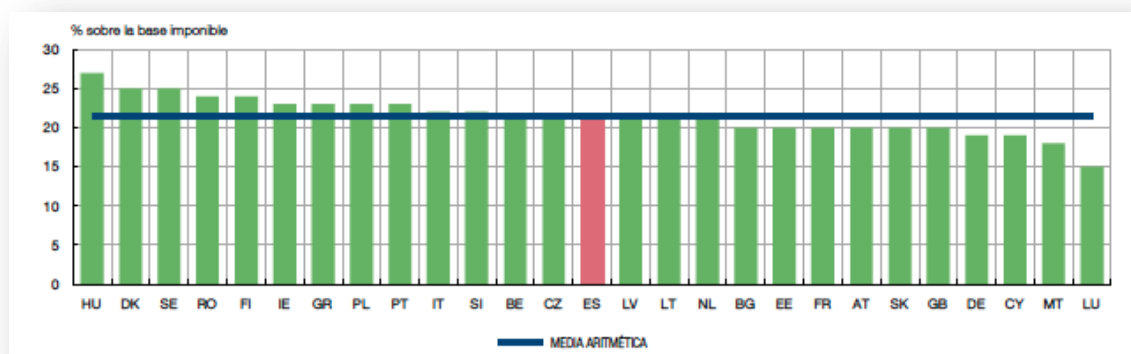
Fuente: Banco de España

Gráfico 3. Ingresos por Impuestos sobre el consumo en 2012 en la UE



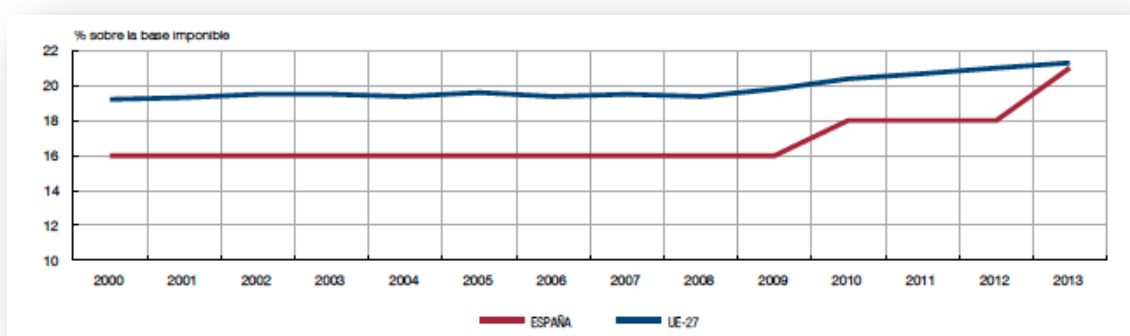
Fuente: Eurostat (2014)

Gráfico 4. Tipo general del IVA en España y en la UE en el año 2014



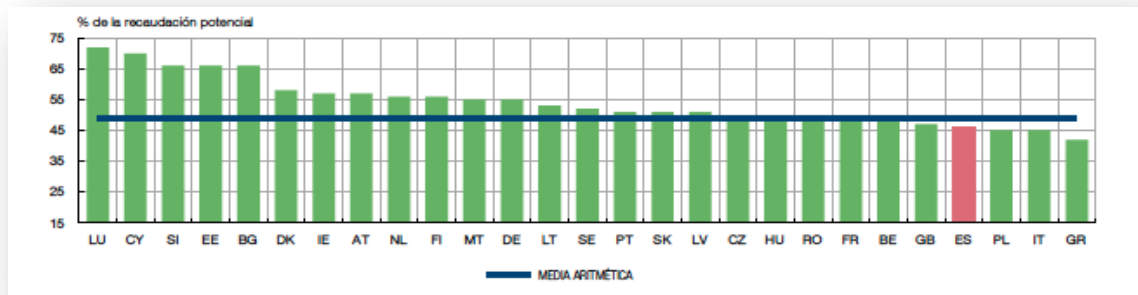
Fuente: Comisión Europea (2014)

Gráfico 4: Evolución del tipo general del IVA en España y la UE (2000-2014).



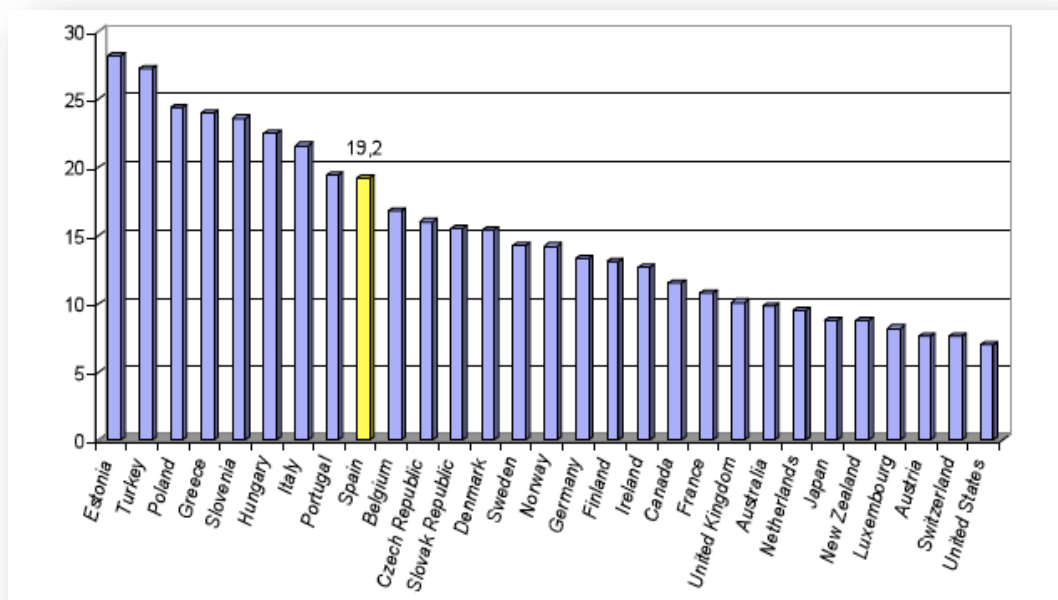
Fuente: Comisión Europea (2014)

Gráfico 5: VAT Revenue Ratio en la UE (200-2011)



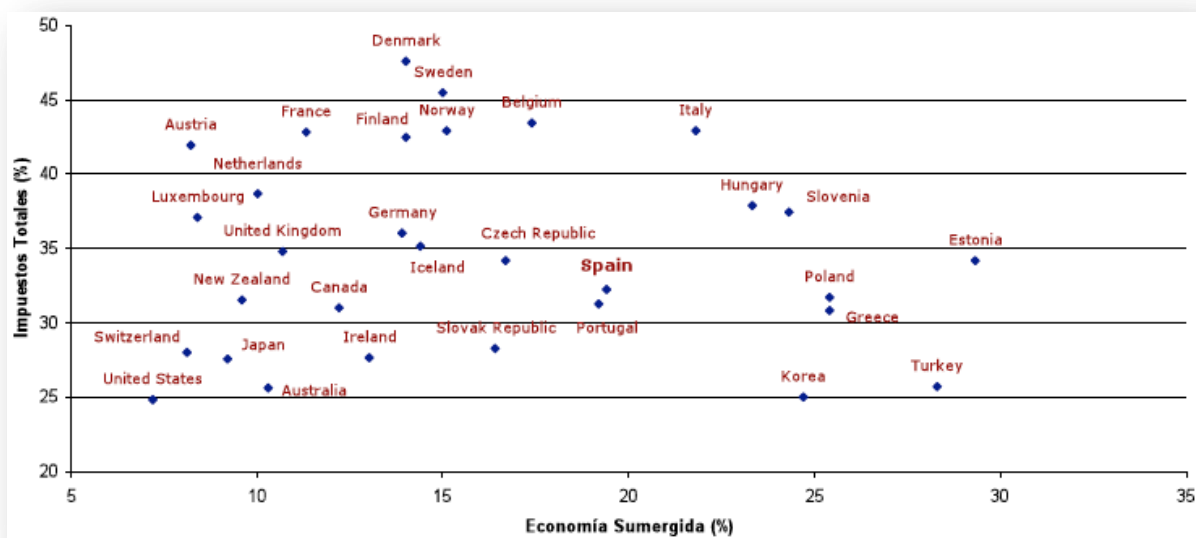
Fuente: Comisión Europea (2013)

Gráfico 6. Tamaño de la economía sumergida en algunos países de la OCDE. 2013.



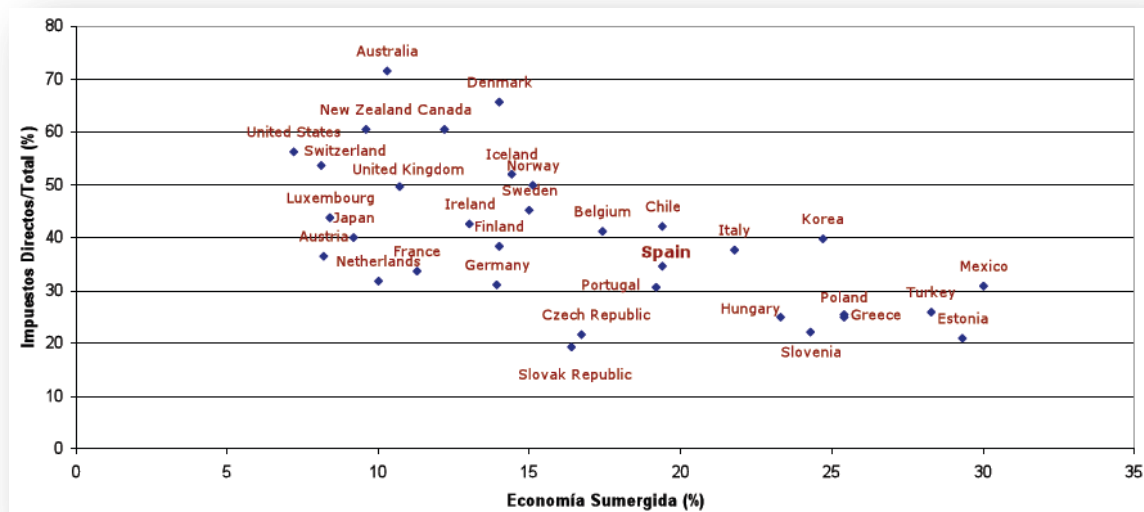
Fuente: Informe GESTHA

Gráfico 7. Relación entre la recaudación total y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



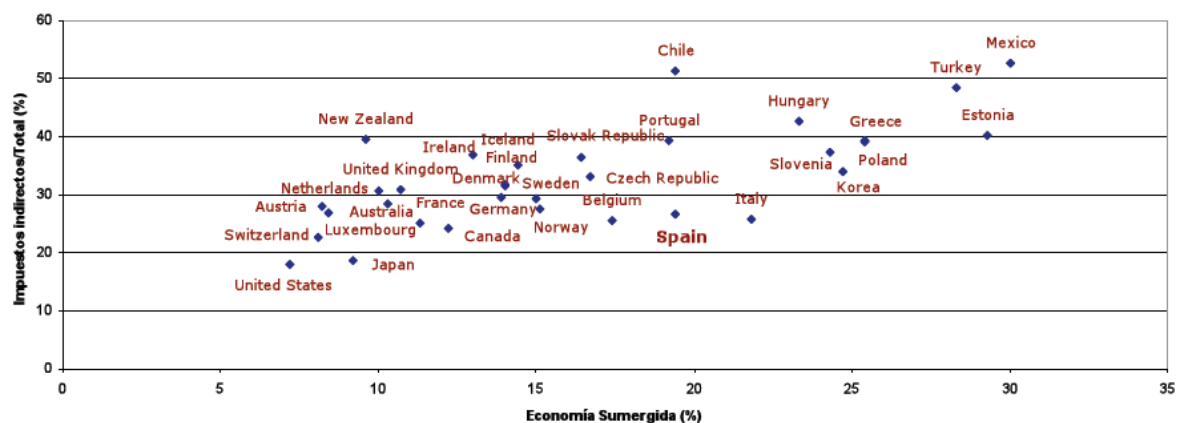
Fuente: Informe GESTHA

Gráfico 8. Relación entre la recaudación por impuestos directos y la recaudación total y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



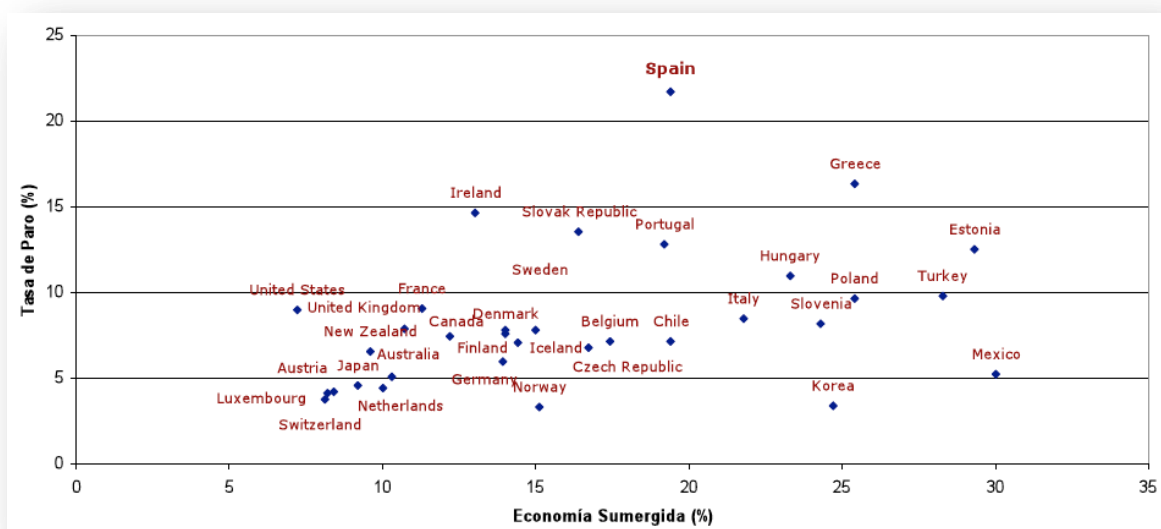
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 9. Relación entre la recaudación por impuestos indirectos y la recaudación total y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



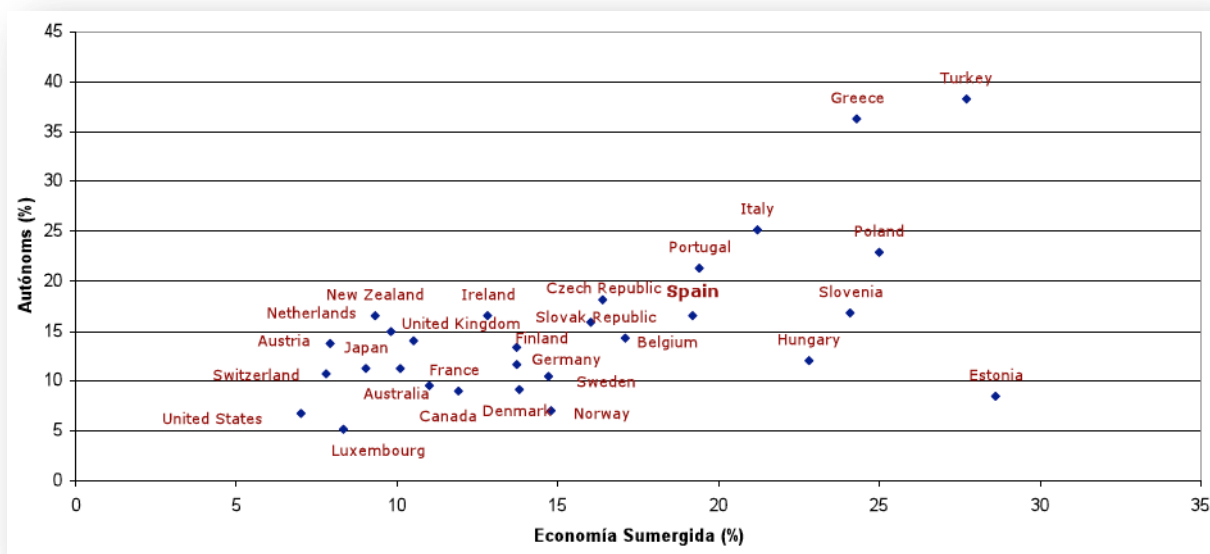
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 10. Relación entre la tasa de paro y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



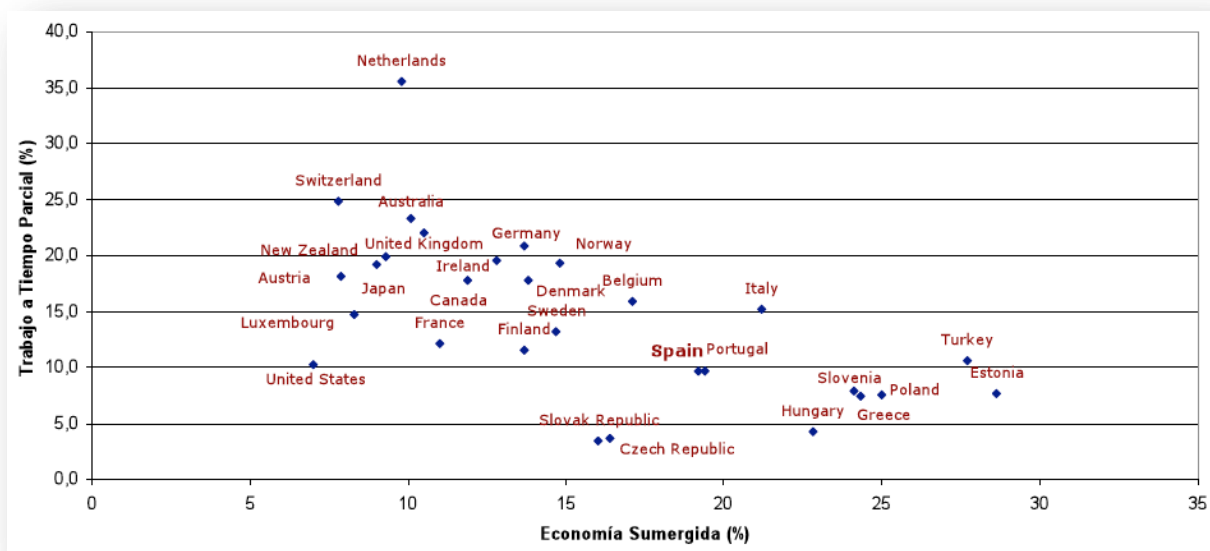
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 11. Relación entre porcentaje de autónomos y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



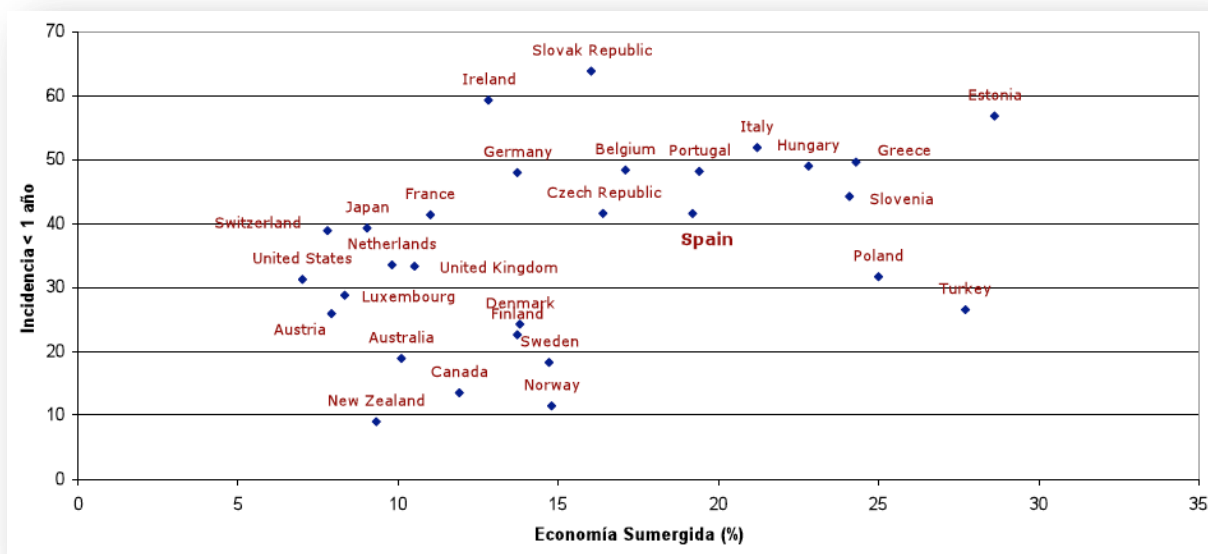
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 12. Relación entre trabajadores a tiempo parcial y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



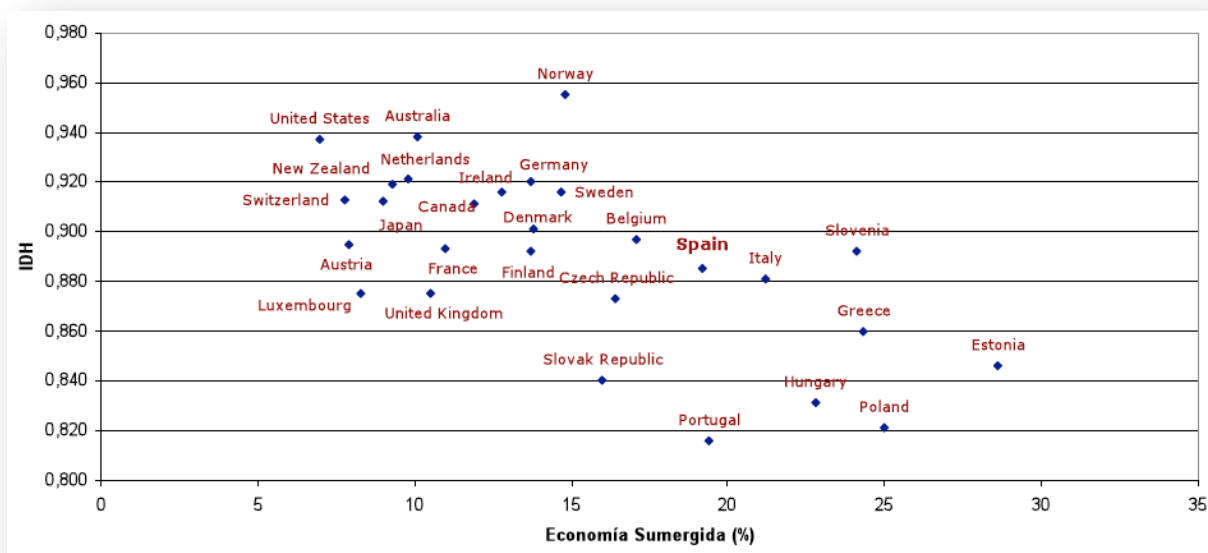
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 13. Relación entre la incidencia (parado de larga duración) y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



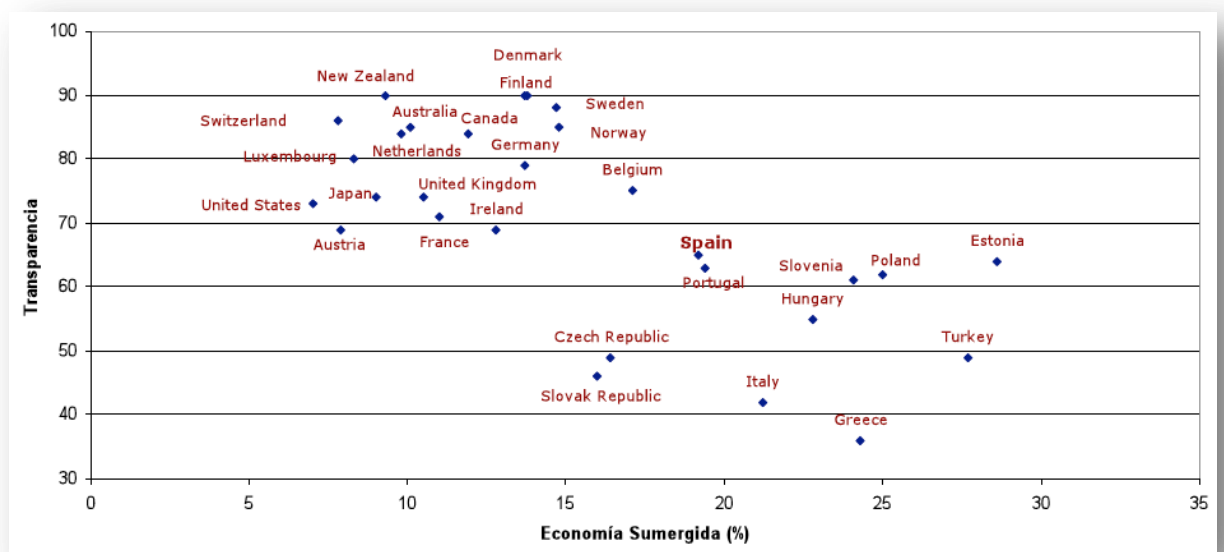
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 14. Relación entre el Índice de Desarrollo Humano (IDH) y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



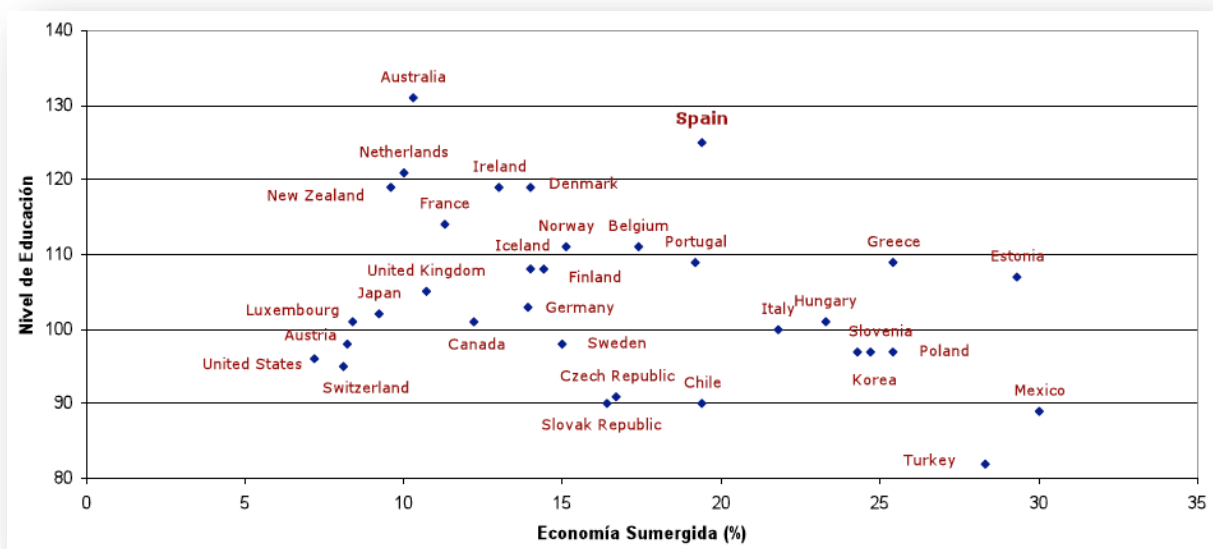
Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 15. Relación entre corrupción y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



Fuente: Informe GESTHA.

Gráfico 16. Relación entre el nivel de enseñanza y la economía sumergida. Países de la OCDE. 2012



Fuente: Informe GESTHA.

Tabla 1. Desglose beneficios fiscales por recaudación impositiva.

	Millones de Euros
Beneficios fiscales en el IVA	33.256,64
Exenciones	13.642,88
Tipo superreducido (4 %)	5.551,88
Tipo reducido (10 %)	14.061,88
Beneficios fiscales en los impuestos especiales	1.966,67
a. Impuesto sobre Hidrocarburos	1.895,45
Exenciones	757,74
Tipos reducidos	906,76
Devoluciones	230,95
b. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas	72,40
Exenciones	61,14
Tipos reducidos	11,26
Beneficios fiscales en el IRPF	31.027,30
Reducciones en la Base Imponible	21.256,00
<i>Del cual: Rendimientos del Trabajo</i>	<i>13.864,92</i>
<i>Del cual: Tributación Conjunta</i>	<i>3.609,44</i>
<i>Del cual: Aportaciones Planes de Pensiones</i>	<i>2.173,84</i>
Deducciones en la Cuota	7.058,98
<i>Del cual: Inversión en Vivienda Habitual</i>	<i>3.570,86</i>
Exenciones	2.441,92
Beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades	3.309,95
Ajustes de la Base Imponible	251,74
Tipos reducidos	1.251,57
<i>Del cual: Tipo del 25 % para pyme</i>	<i>495,53</i>
<i>Del cual: Reducción del tipo para pyme por Empleo</i>	<i>365,76</i>
Bonificaciones en la Cuota	188,23
Deducciones en la cuota	1.618,41
<i>Del cual: Actividades de I+D</i>	<i>243,27</i>
<i>Del cual: Inversión de beneficios de pyme</i>	<i>547,00</i>

Fuente: Banco de España

Tabla 2. La economía sumergida en España.

Año	EM	MS	GA	AG	DGA	P	GS1	GS2	SE+	Var.	PS	A+1	A+2	SBM	SV	RC
1960											0.00					
1961											3.06					
1962											6.39					
1963											7.75					
1964						18.21	3.60	5.86	6.46		10.01					
1965						17.91	3.7	5.6	6.14		10.02					
1966						17.56	3.8	6.0	6.18		13.00					
1967						16.65	3.8	5.6	5.90		14.68					
1968					15.0	16.03	3.0	4.5	5.05		15.35					
1969					13.0	15.15	3.0	4.1	4.58		16.93					
1970					11.0	15.58	3.03	4.57	4.40		17.57					
1971					9.0	14.19	2.6	3.6	3.85		16.04					
1972					8.0	12.99	2.3	3.4	3.59		15.29					
1973		12.3			6.0	12.69	2.3	3.5	3.45		14.68					
1974		12.6			4.0	13.16	2.3	3.2	3.34		14.12					
1975		14.4			4.0	12.61	2.85	3.67	3.70		13.78					
1976		15.3		8.8	4.0	12.37	3.0	3.8	3.73	1.0M	13.28					
1977		16.5		10.3	4.0	13.06	3.8	5.8	3.92	6.5U	14.27					
1978		17.6		11.7	6.0	13.31	4.0	6.5	4.32	22.9L	15.16					
1979		18.5		13.0	5.5	13.82	4.9	7.0	5.80		13.72					
1980	3.7	17.9	15.5	14.0	6.0	14.26	6.34	7.28	5.85		13.48	11.69	11.69			
1981	5.2	17.9	16.7	15.4	10.0	14.33	5.7	6.4	5.89		12.90	12.25	12.50			
1982	6.8	17.1	16.3	15.2	13.0	14.96	5.3	5.6	5.63		13.76	12.68	12.69			
1983	9.1	17.1	16.5	16.1	16.0	15.50	6.0	7.5	6.80		13.88	13.40	13.94			
1984	10.7	16.2	16.7	15.3	24.0	16.15	8.3	8.3	7.39		13.92	12.32	14.17			
1985	13.0	15.7	17.2	14.9	23.5	16.91	8.94	9.50	8.45		14.35	11.67	14.93			
1986	14.6	15.5	18.7	15.4	21.5	17.34	9.6	8.5	7.98		15.99	9.51	15.84			
1987	16.9	15.7	18.5	15.9	21.0	17.59	14.5	14.3	10.41		17.46	13.96	17.02			
1988	18.5	15.7	18.4	15.7	21.0	18.40	15.8	16.7	11.44		19.97	13.94	17.11			
1989	20.8	15.9	18.9	16.5	22.0	19.86	19.2	21.6	13.69		22.85	17.85	18.27			
1990		16.2	19.8	17.2	24.5	19.50	16.1	16.5	12.46	16.1 ¹	24.52	17.92	18.13			
1991		16.7	19.9	18.0	20.0	21.05	15.6	16.5	13.64		30.90	18.31	18.32			
1992		18.0	19.4	19.0	19.0	24.75	20.02	18.88	15.42	17.3 ¹	35.03	19.62	18.99			
1993		18.4	20.1	18.9	24.0	25.38	21.6	20.1	14.15		37.84	19.61	18.35			
1994		17.8	20.2	17.8	27.0	25.58	19.9	17.0	13.97	22.3K	40.43	18.49	18.38			
1995		16.4	20.1	16.8	31.2	26.92	18.92	17.36	14.13	22.4B	41.64	17.31	17.91			
1996		16.8	20.0	16.1	27.5	26.33	18.3	17.4			41.15	16.69	17.76			
1997			20.1	15.9	29.0	24.29	18.4	17.5			37.59	18.05	18.40			
1998			21.2	15.3	31.5	21.79	18.91	16.79		23.1 ¹	30.67	17.92	18.62			
1999			20.7	15.5	33.0	19.15					30.64	18.73	19.22			
2000			20.9	15.9	26.2	18.46				22.7 ¹	26.26	19.03	19.25			
2001				16.4	29.0	17.75					22.96	19.22	18.97			
2002				18.2	28.5					22.5 ¹	21.44	20.16	19.22	22.4		22.4
2003					26.0						19.82	20.05	19.24	22.2		22.6
2004											18.17	20.85	19.54	21.9		20.5
2005											15.55	22.64	20.26	21.3		20.4
2006											13.46	24.46	20.86	20.2		19.7
2007											14.48	26.37	21.23	19.3		18.9
2008											17.76	21.29	18.47	18.7	18.7	19.8
2009											21.07			19.5	19.5	22.1
2010														19.8	19.4	24.7
2011															19.2J	

Fuente: Informe GESTHA.

11. ANEXO II – SIGLAS Y ACRÓNIMOS.

- *AEAT*: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- *BOE*: Boletín Oficial del Estado.
- *ECOFIN*: Economic and Financial Affairs Council.
- *EHA*: Economía y Hacienda.
- *GESTHA*: Unión Nacional de Funcionarios de Gestión de Hacienda.
- *IDH*: Índice de Desarrollo Humano.
- *IRPF*: Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas.
- *ITPAJD*: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos.
- *IVA*: Impuesto sobre el Valor Añadido.
- *IVA-TPO*: Impuesto sobre el Valor Añadido de Transacciones Patrimoniales Onerosas.
- *I+D*: Investigación + Desarrollo.
- *LGT*: Ley General Tributaria.
- *MHAP*: Ministerio de Hacienda y Administración Pública.
- *MIMIC*: Múltiples Indicadores Múltiples Causas.
- *OCDE*: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
- *PIB*: Producto Interior Bruto.
- *PYME*: Pequeña y Mediana Empresa.
- *RAT*: Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.
- *UE*: Unión Europea.
- *VAT*: Value Added Tax.
- *Vd*: Vide (Véase).
- *VRR*: VAT Revenue Ratio.