

Documentos

**EXPERIENCIA INTERNACIONAL SOBRE
MEDIDAS DE REORGANIZACIÓN DE LAS
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA LUCHA
CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

Autora: Luz Ruibal Pereira
Universidad de Santiago de Compostela

DOC. N.º 27/08



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de la autora, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. LOS RETOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ACTUALES
2. EL CAMBIO DE FILOSOFÍA EN LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTROL: TENDENCIAS ACTUALES EN LOS ESTADOS DESARROLLADOS PARA EL CONTROL DE CUMPLIMIENTO
 - 2.1. Las ventajas de la llamada Administración del riesgo
 - 2.2. Recepción de un mayor flujo de información tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria como del contribuyente
 - 2.3. Adaptación al cambio tecnológico y en especial a la utilización de *internet* como instrumento de trabajo en los sistemas de control
 - 2.4. Fomento de la proyección internacional de la Administración tributaria a través de acuerdos entre Administraciones (prácticas administrativas consensuadas, intercambio de información) y de la participación en foros de carácter supranacional
 - 2.5. Especialización y fortalecimiento de los órganos de control. Lucha contra el delito fiscal
3. ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LOGRAR UN MAYOR CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LOS TRIBUTOS POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DESDE LA PERSPECTIVA DEL SERVICIO
 - 3.1. Equilibrio entre mejora de los servicios y mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La educación tributaria
 - 3.2. Las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) al servicio de la Administración tributaria: la gestión telemática
 - 3.3. Asistencia al contribuyente
 - 3.4. Relación de las Administraciones tributarias con profesionales e intermediarios del campo fiscal (asesores, abogados)
 - 3.5. Los convenios entre Administraciones tributarias y entidades privadas para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Los límites del Derecho comunitario
4. REFERENCIA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA
5. CONCLUSIÓN

BIBLIOGRAFÍA

1. LOS RETOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ACTUALES

Las Administraciones tributarias de los países desarrollados han sufrido también las consecuencias del desarrollo tecnológico y la globalización económica, viéndose obligadas a adaptar sus estrategias a las nuevas tendencias en las relaciones Administración-contribuyente y a las cada vez más complejas vías de elusión fiscal.

El incremento de la competencia fiscal entre Estados, el carácter internacional de las operaciones empresariales o las posibilidades de las nuevas tecnologías, entre otros muchos factores, han contribuido a aumentar y depurar las técnicas de los contribuyentes que buscan la elusión o el fraude fiscal y han puesto de relieve la insuficiencia de las medidas adoptadas por una Administración tributaria, desde una perspectiva nacional o doméstica, para lograr un control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los ciudadanos. Asimismo, el modelo de gestión administrativa tradicional, de carácter represivo, inmovilista, jerarquizado y burocrático se muestra poco satisfactorio.

Es sabido que el aumento de recaudación de una Administración tributaria se puede lograr, fundamentalmente, a través de las siguientes formas:

- subida de impuestos;
- mayor eficacia en los mecanismos de recaudación, y
- reducción del fraude fiscal.

Si bien es claro que estas medidas no son excluyentes, lo cierto es que actualmente el aumento de la presión fiscal no está en la mente de los Estados que, por el contrario, parecen inmersos en una suerte de competencia fiscal a la baja, sobre todo cuando se trata de tributos directos, que parece no tener camino de retorno. Por otro lado, la lucha contra el fraude fiscal y la utilización de técnicas que permitan lograr una mayor eficacia y eficiencia en la actuación de los órganos de la Administración tributaria están centrando los esfuerzos tanto de los Estados, de forma unilateral, como en los distintos foros de carácter supranacional como, por ejemplo, la Organización para la Cooperación e el Desarrollo Económico (OCDE) o Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

El análisis de la reciente evolución sufrida por las Administraciones tributarias de distintos países ponen de relieve como una Administración tributaria que se está desarrollando y perfeccionando pasa por distintas fases que van desde unas medidas iniciales encaminadas a lograr un mayor grado de cumplimiento por parte de los contribuyentes, hasta la adopción de técnicas más depuradas y complejas de lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

Las Administraciones tributarias de los Estados más desarrollados se han dado cuenta de que la proyección de una imagen represora y formalista frente a los contribuyentes no producía buenos resultados y de que la dirección a seguir conducía hacia la búsqueda de esos máximos niveles de cumplimiento tributario que deben ser de carácter voluntario por parte de los contribuyentes. Para ello parten de una premisa básica como es el hecho de que el comportamiento fiscal de una persona obedece a múltiples factores tanto de corte económico como sociológico y psicológico. Es por eso que las medidas a adoptar por los órganos administrativos deben ir encaminadas a incidir en cada uno de estos aspectos, sin menospreciar ninguno de ellos.

Un buen ejemplo lo encontramos en la Administración tributaria holandesa que se basa en la confianza que los contribuyentes deben depositar en ella. Es por eso que su actuación descansa sobre tres pilares: la credibilidad, la responsabilidad y la asistencia a los contribuyentes¹.

¹ Así se hace constar en la propia página web de la Administración tributaria holandesa: <http://www.belastingdienst.nl>.



En consecuencia, para la consecución de este fin se debe hacer uso de los siguientes mecanismos:

- cambio de filosofía en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes: cooperación entre Administración y contribuyente para lograr una mayor confianza mutua, asistencia para el mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias y/o actividades de educación;
- recepción de un mayor flujo de información tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria como del contribuyente;
- políticas de transparencia, calidad y atención;
- adaptación al cambio tecnológico y en especial a la utilización de *internet* como vía de gestión telemática;
- fomento de la proyección internacional de la Administración tributaria a través de acuerdos entre Administraciones (prácticas administrativas consensuadas, intercambio de información) y de la participación en foros de carácter supranacional, y
- aplicación más estricta y rigurosa de las sanciones.

De esta forma, el aumento de los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes debe enfocarse, como demuestra la práctica de distintas Administraciones tributarias, en una doble dirección: el servicio y el control.

Desde la perspectiva del servicio, las Administraciones tributarias deben mejorar la calidad de los servicios que ofrecen, disminuir el coste del incumplimiento, ampliar la cultura o conciencia fiscal y mejorar la percepción de su imagen. Como ha señalado Jeffrey Owens, un buen cumplimiento de las obligaciones tributarias requiere un buen servicio al contribuyente y un esfuerzo efectivo por parte de la autoridad tributaria². Como comprobaremos posteriormente, la actitud activa de los distintos Estados por lograr un mayor grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y un incremento en la confianza en el sistema tributario y en sus autoridades se ha acrecentado enormemente en los últimos años.

En cuanto al control, las Administraciones tributarias deben fundamentalmente lograr ampliar la base de contribuyentes objeto de fiscalización y aumentar la percepción del riesgo entre los contribuyentes. Como consecuencia de un mayor cumplimiento voluntario, los órganos de control se pueden dedicar de forma más exhaustiva al seguimiento de aquellos contribuyentes incumplidores, dotándose, por ejemplo, de personal especializado en la lucha contra el fraude fiscal más complejo, buscando una mayor inmediatez entre la persecución del incumplimiento y su sanción o trasladando a la ciudadanía las duras consecuencias de la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por lo tanto, la búsqueda de un alto grado de cumplimiento en el contexto actual supone, en palabras de Baker, un desafío continuo que requiere estrategias de aplicación de las leyes que sean creíbles y que sean percibidas por los contribuyentes honestos como normas protectoras, asegurándose de que los que defraudan sean capturados. Pero también requiere, educación del público, llegar a la comunidad y un fuerte enfoque hacia el contribuyente³.

En este contexto actual, el servicio y el cumplimiento no se muestran como estrategias distintas, sino parte de algo continuo, de tal forma que el servicio pasará a ser el *leit motiv* de una actitud comunitaria positiva hacia el pago de los tributos⁴.

Si bien estas son las medidas a adoptar con carácter general y como primer paso, después debe procederse a la utilización de políticas selectivas en función del comportamiento que hayan tenido los contribuyentes. El *modus operandi* frente a quienes no cumplen porque no saben o

² Owens, J.: "Tax Reform: An Internacional Perspective", conferencia pronunciada en San Francisco el 31 de marzo de 2005.

³ Baker, W.: "Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión, XXXV Asamblea General del CIAT-2001*, IEF, Madrid, 2002, pág. 257.

⁴ Hedgpeth, E. T.: "El control de las operaciones internacionales" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión, XXXV Asamblea General del CIAT-2001*, IEF, Madrid, 2002, pág. 355.

porque les resulta especialmente complicado el sistema no debe ser ni cualitativa ni cuantitativamente el mismo que el que se dirige a quienes no cumplen intencionadamente.

La finalidad de todo ello es lograr la aceptación del sistema fiscal por parte de los ciudadanos. Las ventajas que de la consecución de tal objetivo se derivan son, entre otras, la asimilación de un servicio público que funciona, una asistencia e información de calidad, un aumento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, una mejor gestión del servicio público y una reorganización de los recursos humanos destinándose el mayor porcentaje (97-98 por 100) al cumplimiento voluntario y muy poco, aunque especializado, al control tributario (2-3 por 100). De todas formas, y como señala Díaz Yubero, lo que se consigue la mayor parte de las veces es un cumplimiento voluntario pero inducido⁵. Ello significa que las Administraciones tributarias deben tender hacia una organización dual que destinaría un área al gran número de contribuyentes que cumplen correctamente sus obligaciones tributarias y buscaría el ofrecer las mayores facilidades posibles a estos obligados tributarios. Una segunda área se ocuparía de aquellos contribuyentes que presentan unos perfiles especiales, bien por presentar grandes posibilidades de riesgo de incumplimiento, bien por ser grandes contribuyentes y en estos casos la unidad debe operar con procedimientos más individualizados e intensos.

Ahora bien, resulta importante dejar claro que un sistema eficiente y con un alto nivel de cumplimiento no se tiene porqué identificar y, de hecho, no se identifica con un ordenamiento altamente represivo. Como puso de manifiesto Strümpel en un estudio comparativo entre los ordenamientos alemán y británico de hace unas décadas, en Alemania las autoridades tributarias hacían uso de técnicas para el cumplimiento coercitivo del sistema tributario mientras que las inglesas basaban su sistema en el trato respetuoso hacia el contribuyente y un menor grado de control. Los resultados ponían de manifiesto como la estrategia de aplicación coactiva tenía una proyección negativa en los ciudadanos alemanes e influía negativamente en su nivel de moral tributaria. Por el contrario, el sistema inglés ofrecía un alto nivel de moral tributaria, ayudando a cultivarla, a pesar de ofrecer formas más fáciles de evasión fiscal⁶. En la misma línea se sitúa Torgler al señalar que el nivel de moral tributaria está asociado al grado de evasión fiscal en cada Estado⁷.

Buena muestra de ello son los resultados obtenidos por las Administraciones tributarias de países como Australia, Canadá, EEUU o muchos de los Estados miembros de la Unión Europea, que ponen de manifiesto como este nuevo aire comunicativo y colaborador en el actuar de los órganos tributarios conduce a resultados positivos por encima, incluso, de los inicialmente esperados.

Las páginas que siguen servirán para constatar, sobre la base de la experiencia de varios Estados miembros de la OCDE, si un sistema tributario equilibrado y eficiente sería aquel que ofrece todas las vías posibles de ayuda y colaboración a los contribuyentes que quieren cumplir y se muestra duro y eficaz en la lucha contra quienes intencionalmente deciden incumplir sus obligaciones fiscales.

2. EL CAMBIO DE FILOSOFÍA EN LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTROL: TENDENCIAS ACTUALES EN LOS ESTADOS DESARROLLADOS PARA EL CONTROL DE CUMPLIMIENTO

2.1. Las ventajas de la llamada Administración del riesgo

En el contexto actual de los países desarrollados dos son las grandes tendencias utilizadas por las Administraciones tributarias a la hora de decidir sus estrategias de control tributario. Por

⁵ Díaz Yubero, F.: "Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas", *Documentos IEF*, núm. 14, 2003, pág. 13.

⁶ Strümpel, B.: "The contribution of survey research to public finance" en *Quantitative Analysis in Public Finance*, A. T. Peacock, New York, 1969, pág. 14 y ss.

⁷ Torgler, B., y Murphy, K.: "Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time?" en *Working Papers, The Centre for Tax System Integrity*, núm. 58, 2005, pág. 5.



un lado, los Estados que basan su organización en el Derecho positivo (la Administración de la planificación) y, por el otro, los países de tradición anglosajona, que acuden al llamado “análisis de riesgo” (la Administración del riesgo).

Como ha puesto de relieve Martínez Serrano, a pesar de tratarse de técnicas distintas, ambas tiene en común el intentar optimizar la eficiencia del sistema, seleccionando el grupo de contribuyentes con mayor posibilidad de incumplimiento, así como maximizar los niveles de recaudación y de represión de los ilícitos, impedir la toma de decisiones aleatorias o inocuas, sistematizar el trabajo de sus medios humanos y orientar hacia una mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales⁸.

Entre las diferencias se señalan, por este autor, que mientras la planificación señala primero perfiles y después serán los sistemas de selección los que decidan dónde se encuentra el incumplimiento, en los sistemas de análisis de riesgo parten del análisis de riesgo genérico para adoptar la misma decisión. En segundo lugar, el análisis de riesgo se muestra más objetivo y científico que la planificación. Y, finalmente, el análisis de riesgo tiene como fin último el conseguir una orientación de los recursos humanos a los riesgos detectados, conexión que no aparece tan clara en la elaboración de los Planes de Inspección.

La Administración de la planificación parte de la elaboración de planes de actuación. Con esta técnica se establecen perfiles y posteriormente los sistemas de selección deciden en concreto dónde se produce el incumplimiento. Este es la técnica que han venido utilizado países como Portugal o España. Sin embargo, incluso sin abandonar este sistema, la mayoría de los Estados han comenzado a introducir elementos de análisis de riesgo en sus sistemas de planificación, de tal forma que parten de un sistema de planificación en el que se insertan técnicas de análisis difuso de riesgo, de esta forma se intentaría evitar la existencia de contribuyentes no atendidos específicamente por haber quedado al margen de las prioridades de un Plan⁹.

Frente a esta técnica de planificación del control tributario, cada vez más se impone la llamada Administración del riesgo:

La Administración del riesgo encuentra su origen en los trabajos del Foro sobre Administración Tributaria (en adelante, FTA) sobre los riesgos de cumplimiento. En 1997, el *Chartered Financial Analyst Institute* (en adelante, CFA) elaboró una nota titulada *Risk Management* en la cual se contenía una descripción general de los principios de gestión de riesgos en el campo del cumplimiento fiscal, se dejaba constancia de los esfuerzos que estaban realizando algunos Estados por aplicar esta técnica con la finalidad de lograr una mejor asignación de los recursos y alcanzar una estrategia de declaración de impuestos óptima y ofrecía un modelo de aplicación de la gestión de riesgos a efectos de cumplimiento.

También en el ámbito comunitario se dio acogida a esta técnica y el Grupo sobre Fraude Fiscal, creado en 1999, presentó al Consejo ECOFIN en el año 2000 sus conclusiones en las que recomendaba la mejora de los procesos de selección de contribuyentes a través del empleo de técnicas de análisis de riesgos como mecanismo para lograr una reducción del fraude fiscal en la Unión Europea.

En los años siguientes las Administraciones tributarias de distintos países se dedicaron, con especial profusión, al desarrollo y mejora de esta técnica y en el año 2002, los responsables tributarios de una serie de países de la OCDE se reunieron (Subgrupo de cumplimiento del FTA) con el fin de intercambiar experiencias en el ámbito de la gestión de riesgos de cumplimiento y llegar a un acuerdo sobre cómo documentar las orientaciones existentes sobre el tema. Finalmente se elaboró una nota de orientación titulada *Managing and Improving Tax Compliance*, que fue aprobada en septiembre de 2004 y, poco después, distribuida a las autoridades nacionales.

La gestión de riesgos de cumplimiento parte de la siguiente premisa: las Administraciones tributarias deben buscar el nivel máximo de cumplimiento fiscal y para ello disponen de recursos limitados. Ello conlleva la necesidad de establecer prioridades a la hora de decidir una actuación administrativa que deben tener en cuenta tres variables como son determinar los riesgos de cumplimen-

⁸ Martínez Serrano, J. L.: “Los procesos para el diseño de los programas de fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT*, IEF, Madrid, 2005, págs. 27 y ss.

⁹ *Ibid.*

to que han de tratarse, fijar el grupo de contribuyentes con los que están relacionados y, finalmente, definir las estrategias que deben adoptarse para luchar contra esos incumplimientos.

Partiendo de estas ideas preliminares, la gestión de riesgos de cumplimiento se puede definir como “un proceso estructurado para la identificación, evaluación, clasificación y tratamiento de los riesgos de cumplimiento de la legislación fiscal (es decir, diversas formas de comportamiento de los contribuyentes que provocan una ausencia de registro, de presentación puntual de las declaraciones, de información correcta sobre las obligaciones fiscales y del pago de impuestos)”¹⁰.

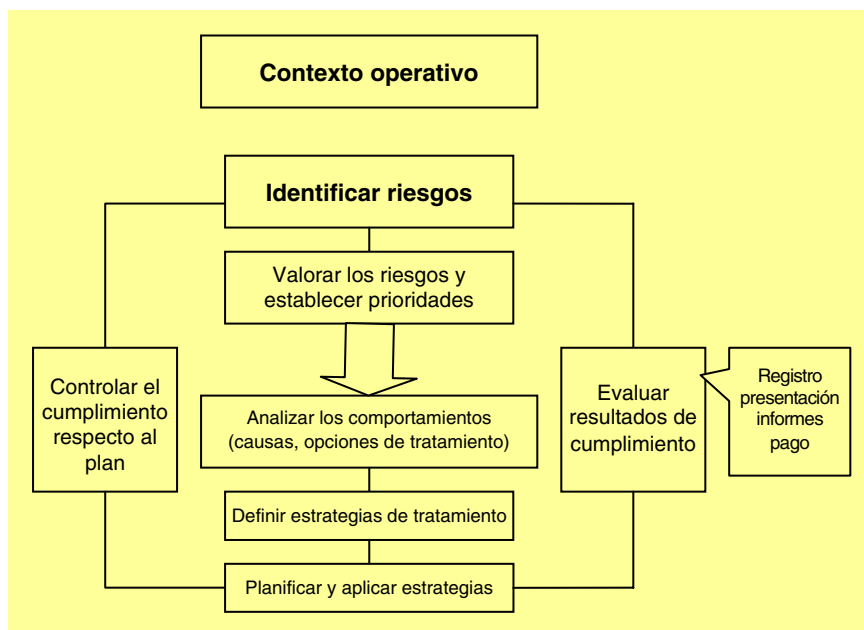
La Administración de riesgos ese, en palabras de Matthijs Alink, “como un proceso sistemático durante el cual se despliegan personas y recursos, en base al análisis de riesgos con el fin de lograr un resultado óptimo”¹¹. Las Administraciones del riesgo parten de un sistema de declaración voluntaria en el que la mayor parte de los contribuyentes cumplen en función del riesgo que le genera la Administración tributaria.

Ahora bien, el riesgo fiscal no siempre obedece a un mismo comportamiento ya que tanto se puede deber a una falta de conocimiento fiscal como a un comportamiento intencional. Esto resulta importante en la medida en que el tipo de riesgo se puede solucionar con medidas genéricas que requieren menor esfuerzo por parte de la Administración tributaria como, por ejemplo, mediante una modificación en la legislación, educación tributaria, acuerdos entre la Administración tributaria y empresas o contribuyentes individuales o aumentando la percepción del riesgo de ser atrapado.

De esta forma, el uso de técnicas de Administración de riesgos conduce a desplazar recursos humanos y otros recursos de forma tal que se logre un balance óptimo entre la aplicación de la ley y el respaldo a los contribuyentes¹².

El siguiente cuadro muestra un modelo de proceso de gestión de los riesgos de cumplimiento, que ha sido creado a partir de un análisis de las prácticas de las autoridades tributarias nacionales de algunos países miembros de la OCDE.

El proceso de gestión de los riesgos de cumplimiento:



¹⁰ "Nota de referencia sobre los temas de debate de la reunión", *Segunda Reunión del Foro sobre Administración Tributaria*; OCDE, Dublín, junio, 2005.

¹¹ Alink, M.: "La evaluación y control de las actividades de fiscalización" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, op. cit., pág. 173.

¹² *Ult. op. cit.*, pág. 173.



Las fases de este proceso de gestión son, por lo tanto, las siguientes.

A. *Delimitación del contexto operativo*

Se analizan los factores tanto externos como internos que pueden influir en la toma de decisiones sobre la gestión de los riesgos de cumplimiento¹³:

En el análisis del contexto externo se encontrarían factores como las actividades económicas y las características de los contribuyentes; el apoyo político a la Administración tributaria; el marco legal, y la claridad y precisión de las normas; las variables externas como la globalización económica o el intercambio de información; la cooperación con otras instituciones públicas (Fiscalía, Policía).

Como factores que se incluyen en el contexto interno pueden citarse los recursos humanos (grado de capacitación y especialización), los recursos financieros e infraestructuras (tecnología), las normas y procedimientos (mayor transparencia) y el control de gestión.

La necesidad de este primer análisis resulta indispensable para que el modelo funcione ya que, como ha sucedido en algunos países, el establecimiento de un modelo de cumplimiento complejo y avanzado no garantiza buenos resultados sino que, incluso, si no se dispone de una Administración tributaria madura, puede conducir a un absoluto fracaso.

Esto supone, por otra parte, que las Administraciones tributarias estén dispuestas a asumir cambios en sus organizaciones, dotándose de una mayor flexibilidad que les permita, por ejemplo, crear unidades especializadas en determinados sectores de contribuyentes o incluso se les dote de movilidad para hacer frente a riesgos concretos de cumplimiento¹⁴.

B. *Identificación de riesgos*

Se realiza una identificación de los riesgos de cumplimiento a los que se enfrenta la Administración tributaria. Se busca el mayor número de identificadores posible (por tipo de impuesto, por segmento de contribuyentes, por riesgo y comportamiento en cuanto a cumplimiento), con la finalidad de reducir al mínimo la posibilidad de evasión y facilitar un análisis pormenorizado.

La OCDE recomienda la segmentación en grupos con características similares (grandes empresas, PYMES, organizaciones sin ánimo de lucro, etc.) y la subsegmentación de los mayores grupos en función de la actividad económica.

Como ejemplo se puede citar el *Internal Revenue Service* americano (en adelante, *IRS*) que ha creado distintas unidades especializadas en función del tipo de contribuyentes: asalariados, pequeñas empresas y empresarios autónomos, medianas empresas y grandes empresas y entidades exentas. La unidad de medianas y grandes empresas se dotan con cinco unidades sectoriales: venta al por menor, alimentación y empresas farmacéuticas; servicios financieros y de salud; recursos naturales; industria pesada, construcción y transporte; y comunicaciones, tecnología y medios de comunicación. Por su parte, la Administración tributaria holandesa establece distintas unidades para personas físicas, empresas de diferentes zonas geográficas del país y grandes empresas¹⁵. En el Reino Unido se procede a separar las rentas, en primer lugar, en función de si son percibidas por las sociedades o por las personas físicas. Las personas físicas en función del perfil de riesgo que ofrezcan y de la complejidad de sus negocios. En cuanto a los trabajadores, se agrupan según el número de ellos que trabajan en una empresa y en función del tipo de sociedad anónima, limitada o de otro tipo. En Dinamarca, las divi-

¹³ Se ha seguido en este punto los factores enumerados por López López, R.: "Las estrategias de fiscalización" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, *op. cit.*, págs. 13 y ss.

¹⁴ Es el caso, por ejemplo, de Austria con equipos que viajan para combatir las actividades que utilizan trabajadores extranjeros ilegales, especialmente en el ámbito de la construcción o la creación de unidades especializadas para hacer frente a los problemas de fraude en el IVA (*bogus companies*, *carousel fraud*, etc.); OCDE: *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, 2004, pág. 14.

¹⁵ Díaz Yubero, F.: "Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas", *op. cit.*, pág. 17.

siones se realizan de acuerdo con la complejidad de los negocios, el tipo de sociedad (sociedad anónima, limitada u otro tipo) y, curiosamente, se tiene en cuenta también el que podríamos llamar “historial de cumplimiento” del contribuyente. Los contribuyentes personas físicas, se clasifican en función del tipo de renta que perciben. Finalmente, Austria divide a los contribuyentes en función de los ingresos y el número de empleados. Así, los distintos segmentos se situarían entre las grandes empresas con más de 500 trabajadores e ingresos superiores a los 18,2 millones de euros y los pequeños contribuyentes con menos de 10 empleados e ingresos por debajo de 0,11 millones de euros¹⁶.

C. Evaluación de riesgos y establecimiento de prioridades

En esta etapa, el objetivo principal es separar los riesgos principales de aquellos otros menores. Ello conlleva la necesidad de una investigación de hechos, una evaluación de las consecuencias en cuanto a ingresos y un dictamen relativo a la probabilidad de que se produzca el incumplimiento.

El resultado debe ser un informe en el que se resuman los riesgos clasificándolos en función de la prioridad.

Para ello se realizan modelos de matrices que partiendo de una serie de parámetros (tipo de contribuyente, grado de riesgo, etc.) completan un cuadro de las probabilidades de que el contribuyente no cumpla y del orden de atención que merece cada supuesto.

Rating	Likelihood Description	Illustrative definitions to help determine the likelihood rating	
		Subjective definitions	Objective definitions
1	Rare	May occur only in exceptional circumstances	Likely to occur once in 25 years
2	Unlikely	Could occur at some time	Likely to occur once in 10 years
3	Moderately likely	Might occur at some time	Likely to occur once in the next three years
4	Likely	Will probably occur in most circumstances	Likely to occur more than once in the next three years
5	Almost Certain	Is expected to occur in most circumstances	Likely to occur this year or at frequent intervals

El modelo, de carácter genérico, muestra definiciones alternativas para la probabilidad de que se produzca un riesgo en el cumplimiento, por lo cual los resultados son puramente ilustrativos pero nos dan una idea de cómo establecer esta probabilidad y, a partir de ello, priorizar riesgos¹⁷.

A partir de estas variables se priorizan los riesgos que llevarán, posteriormente a definir las estrategias. Esto puede plasmarse de forma muy gráfica en el siguiente cuadro elaborado por la OCDE, en el que se toman como coordenadas la probabilidad de que se exista un riesgo de incumplimiento y las consecuencias más o menos graves para la Administración tributaria de ese comportamiento, de tal forma que el comportamiento que merece las medidas más “suaves” sería aquel que responda a un riesgo cuya probabilidad de que se produzca es rara y además las consecuencias derivadas el mismo son de poca importancia. En el extremo contrario se encontrarían aquellos comportamientos que obedezcan a riesgos con altas probabilidades de que se produzcan y con consecuencias de gran importancia para la Administración tributaria¹⁸:

¹⁶ OCDE: *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, op. cit., pág. 20.

¹⁷ Fuente OCDE: *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, op. cit., pág. 28.

¹⁸ *Ult. op. cit.*, pág. 28.

Consequence	Extreme	High	High	Severe	Severe	Severe
	Very High	High	High	High	Severe	Severe
	High	Significant	High	High	High	High
	Medium	Moderate	Moderate	Significant	Significant	Significant
	Low	Low	Low	Moderate	Moderate	Significant
		Rare	Unlikely	Possible	Likely	Almost Certain
			Likelihood			

D. Análisis del comportamiento en cuanto a cumplimiento

En esta fase se sitúan las opciones de tratamiento que han establecido las distintas Administraciones tributarias frente a los riesgos de cumplimiento de la norma fiscal. Entre ellas destacan:

- a) Actividades de educación de los contribuyentes
- b) Normas para aclarar la aplicación de la legislación
- c) Nuevas intervenciones en el cumplimiento: cartas de aviso, inspecciones sobre el mantenimiento de registros
- d) Actividades de auditoría específicas
- e) Acuerdos de fijación de precios: APAS
- f) Mayor y más rigurosa aplicación de las sanciones
- g) Asignación de recursos adicionales a ámbitos específicos
- h) Modificación de la legislación tributaria: nuevos sistemas de información, incremento de sanciones.

La conclusión del grupo de trabajo sobre esta fase se plasma en la necesidad de combinar distintas opciones de las enumeradas en el tratamiento de la mayor parte de los riesgos.

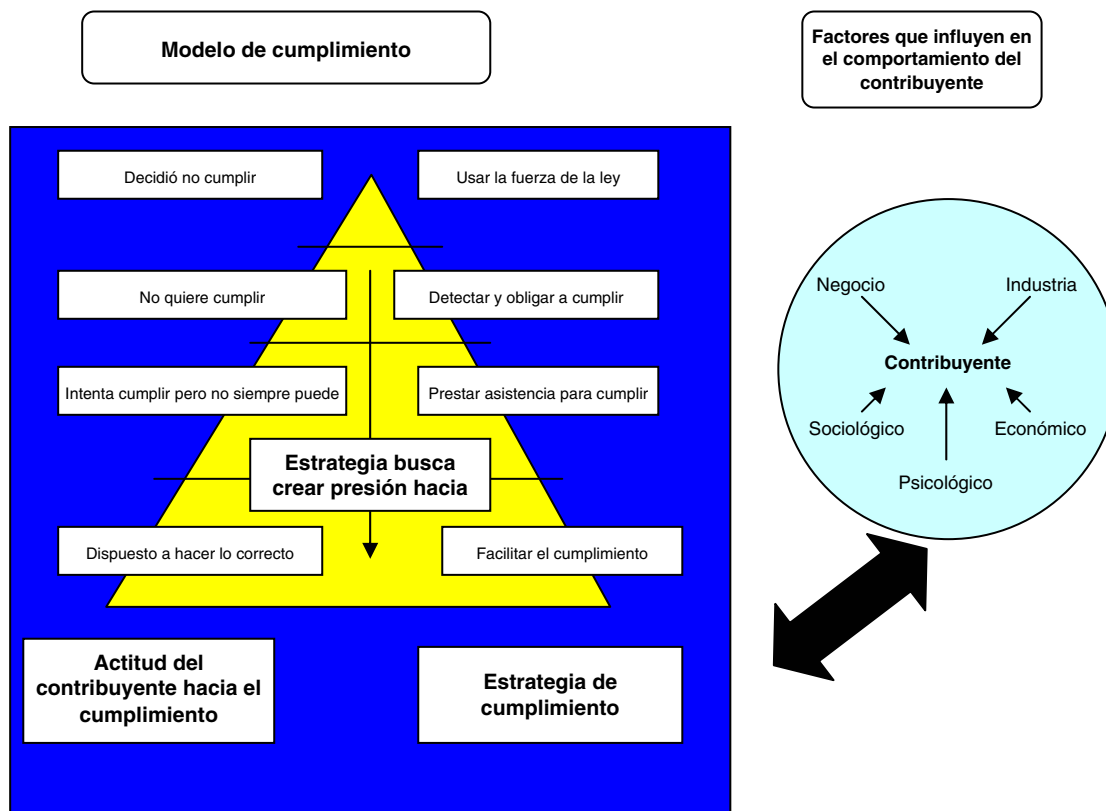
E. Definición de estrategias

En este momento se busca la elección de la mejor estrategia de cumplimiento en función del contribuyente. Para ello resulta imprescindible un conocimiento profundo de los factores que influyen en el comportamiento de los contribuyentes y un análisis de la efectividad de los distintos tratamientos, el coste de ejecución de los mismos y el plazo disponible para realizarlo.

En la nota de orientación se incluye un modelo de cumplimiento cuyo origen se encuentra en la Administración tributaria australiana pero que ha sido exportado a otros Estados y asumida por la OCDE.

El cuadro muestra un modelo de cumplimiento¹⁹ que pone de relieve cómo la Administración tributaria puede elegir una estrategia en la cual, a partir de un mayor conocimiento del tipo de comportamiento de los contribuyentes, puede lograr un cumplimiento voluntario cada vez mayor y una disminución en las bolsas de fraude fiscal. Esto supone, como ya hemos adelantado, centrar los primeros esfuerzos en lograr una mayor confianza de los contribuyentes a través del ofrecimiento de mayor información, de ayuda en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de procedimientos de colaboración entre ambas partes. Desde el punto de vista de la Administración tributaria conlleva además una optimización en la utilización de sus recursos.

¹⁹ El modelo de cumplimiento fue creado originalmente por la *Cash Economy Taskforce of the Australian Taxation Office (ATO)* e importado posteriormente por parte de otros Estados como Nueva Zelanda o Reino Unido.



En la misma línea se encuentra el modelo adoptado por las autoridades británicas en la tarea de lograr un mayor cumplimiento en el IVA²⁰.

F. Planificar y aplicar estrategias

Una vez definida la estrategia debe procederse a su aplicación eficaz lo que supone la elaboración de un plan de puesta en práctica en el que se contenga las acciones a emprender, las personas responsables, etc.

En este sentido, parecen adecuarse mejor aquellas Administraciones tributarias cuya organización parte de la existencia de una entidad tributaria autónoma, denominada agencia o servicio, en la que se refuerzan los aspectos gerenciales y que permiten, como ha señalado Díaz Yubero, "que para poder exigir responsabilidades a los gestores hay que darles margen de maniobra y ofrecerles la posibilidad de elegir entre soluciones alternativas, más allá de un único procedimiento tasado"²¹.

G. Controlar el rendimiento con relación a los planes

La finalidad de esta fase es la de controlar la aplicación de la estrategia para garantizar su correcto funcionamiento así como la adopción de medidas correctivas cuando un cambio de circunstancias así lo exija.

Esta labor resulta especialmente importante si se quiere basar el sistema en los programas de análisis de riesgo, sobre todo por cuanto si el programa no se desarrolla correctamente los resultados no obedecerán al planteamiento teórico que se haya realizado *a priori* y, por lo tanto, pierde validez.

²⁰ Summersgill, R.: "Improving VAT compliance in the United Kingdom", *Segunda Reunión del Foro sobre Administración Tributaria*; OCDE, Dublín, junio, 2005.

²¹ Díaz Yubero, F.: "Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas", *op. cit.*, pág. 29.

H. *Evaluar los resultados de cumplimiento*

En la medida en que el proceso de gestión de riesgos es un proceso continuo, resulta necesario evaluar los resultados o la eficacia del tratamiento aplicado para adoptar futuras decisiones que pueden suponer tanto la continuación en la aplicación de una estrategia si los resultados han sido positivos, como el cambio en la misma por modificación de circunstancias externas o por ofrecer los resultados esperados.

Tanto el control del plan como la evaluación de los resultados son vitales, a pesar de no incluirse dentro de la propia aplicación del plan estratégico, para el correcto funcionamiento del mismo pues permite a la Administración tributaria comprobar, por un lado, la adecuación entre la estrategia elegida y la aplicación de la misma y, por el otro, el éxito o fracaso en cuanto a resultados.

2.2. Recepción de un mayor flujo de información tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria como del contribuyente

Es fundamental en este modelo de Administración tributaria que exista una fluida vía de información entre ésta y el contribuyente. Esto tiene consecuencias positivas para ambas partes ya que a la Administración tributaria le permite realizar un análisis de riesgo preciso, ya sea por sector o por prácticas que llevan un riesgo de fraude y establecer foros de consulta con asociaciones o grupos.

En cuanto al contribuyente, recibe información sobre las respuestas que le ofrece la Administración tributaria frente a los posibles comportamientos de los contribuyentes. El contribuyente debe sentirse “seguro” frente a las actuaciones de la Administración tributaria, y esto se consigue mediante la publicación de cartas de servicio, de un catálogo de riesgos así como a través de la difusión de la interpretación administrativa de la legislación tributaria. En este punto ha realizado un importante esfuerzo la *Australian Taxation Office* (en adelante, *ATO*). Pero a esta segunda faceta nos referiremos más adelante.

La información en poder de la Administración tributaria procede generalmente de los contribuyentes y de terceros con obligación de suministrar información y debe ser la máxima posible porque en estos sistemas que se basan en un amplio cumplimiento voluntario, la Administración tributaria debe disponer del mayor volumen de información posible, tanto para poder identificar el mayor número de riesgos como para ofrecer a los contribuyentes borradores de declaración que deben intentar contener el mayor número de datos fiscales posibles de tal forma que se logre un amplio nivel de cumplimiento por aceptación de los mismos.

En la identificación de riesgos, adquieren vital relevancia bases o fuentes de datos como las siguientes: los datos que se contienen en las propias autoliquidaciones tributarias, la información de terceros, la información pública, en especial, la información disponible en *internet* o la información fruto de controles tributarios.

Así, por ejemplo, los tribunales pueden convertirse en una fuente de información que permita poner de manifiesto las discrepancias que pueda haber entre la renta declarada y la renta real. Un ejemplo lo encontramos en Suiza, donde los tribunales civiles son normalmente una fuente de información en casos de divorcio en los cuales se evidencian niveles de renta mucho más altos que los declarados a efectos tributarios.

Por otra parte, la información de terceros permite a las Administraciones tributarias la elaboración de borradores de declaración que la Administración somete al propio control del contribuyente, el cual puede mostrar su conformidad o modificarlo. De hecho países como Noruega han propuesto la implantación del efecto de “silencio positivo” para aquellos borradores que no necesiten ser modificados.

La posibilidad de modificar los datos que obtiene la Administración tributaria resulta, en consecuencia, fundamental para lograr la mayor fiabilidad posible en la información. Y la fiabilidad de la información de la que dispone es la base del correcto funcionamiento del sistema. Por eso, Estados como Australia han mostrado un especial interés en ofrecer la posibilidad, a través de los llamados *call-centres*, de modificar algunos detalles como parte de la política de contacto telefónico con el contribuyente, asegurándose al tiempo una mayor calidad en la información.

En cualquier caso, la información debe enmarcarse en una organización integrada que intercambie los datos para que despliegue todos sus efectos. Un ejemplo paradigmático lo tenemos en Reino Unido donde existen dos organizaciones separadas destinadas una a los impuestos directos, contribuciones a la Seguridad Social e impuesto sobre el petróleo y otra a aduanas, accisas e IVA. Las consecuencias son una duplicidad de servicios, la no facilitación de la información entre ambas organizaciones y el aumento de costes²². Sin embargo, recientemente parece que ambas instituciones han comenzado a facilitarse mutuamente información y ello, paradójicamente, ha supuesto un aumento del fraude tributario. A pesar de la sorpresa inicial que dicha afirmación pueda provocar, tiene una explicación sencilla. Aquellos contribuyentes que defraudaban en el IVA pero cumplían sus obligaciones fiscales con relación a los tributos directos, se ven avocados a defraudar también en el impuesto sobre la renta para que en el cruce de datos no se descubra la falta de coherencia en sus declaraciones o a cumplir con ambos tributos.

2.3. Adaptación al cambio tecnológico y en especial a la utilización de *internet* como instrumento de trabajo en los sistemas de control

Fruto del avance tecnológico, las Administraciones tributarias se han visto inmersas en una reestructuración de sus vías de comunicación con los contribuyentes. Especialmente importante es el impacto de *internet* en toda la estructura de la Administración tributaria a través del uso de las tecnologías de información y comunicación (TIC).

Los frutos de la utilización de *internet* se proyectan sobre distintos aspectos de la gestión tributaria y, en especial, sobre los dos aspectos centrales de este trabajo: el servicio y el control. Así, por ejemplo, permite una mayor captura de datos y un tratamiento más rápido, lo que permite poder iniciar un proceso de fiscalización incluso desde el mismo momento de la presentación de la declaración. Por otro lado, supone una mejora en la prestación de servicios por parte de la Administración tributaria con una consiguiente reducción de los costes de transacción para el Estado y el contribuyente. Buena muestra de ello es la posibilidad de presentación telemática de declaraciones²³.

Ahora bien, es importante poner de relieve que nadie discute las ventajas que supone el uso de las nuevas tecnologías como puede ser el hecho de que agilizan y optimizan las labores técnicas, incrementan la eficiencia y eficacia en la obtención de resultados, pero también es cierto que existen tareas que caen fuera de su acción como puede ser la toma de decisiones sobre la estrategia a aplicar o las medidas de control a adoptar²⁴.

Los medios telemáticos pueden servir para establecer un primer nivel o filtro de control de carácter masivo para aquellos contribuyentes con relación a los cuales la Administración tributaria dispone de datos fiscales. Las TIC sirven, de este modo, para aplicar el sistema fiscal a la mayoría de los contribuyentes. Será en posteriores controles dónde las TIC deberán dejar paso al estudio individual o sectorial que exige un componente humano en la investigación y toma de decisión.

2.4. Fomento de la proyección internacional de la Administración tributaria a través de acuerdos entre Administraciones (prácticas administrativas consensuadas, intercambio de información) y de la participación en foros de carácter supranacional

Como ya hemos señalado al principio de este trabajo, cada vez es más común la participación de las Administraciones tributarias nacionales en organismos o foros de carácter internacional entre los que destacan:

— OCDE: El Comité de Asuntos Fiscales tiene un grupo de trabajo especializado en Administración tributaria, y en particular, el denominado *Forum on Tax Administration*. Este Foro fue

²² Díaz Yubero, F.: "Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas", *op. cit.*, pág. 20.

²³ Vázquez Caro, J.; Cristancho Mantilla, C.; Ospina Cruz, J., y Leguizamón, A.: conferencia "Tendencias y redefiniciones de la administración tributaria en una economía globalizada".

²⁴ Gutiérrez González, N.: "Instrumentos de apoyo para el acompañamiento de las fiscalizaciones" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, *op. cit.*, pág. 215.



creado en julio de 2002, con el propósito de promover un dialogo efectivo entre las Administraciones tributarias y la identificación de las mejores prácticas administrativas. Estos objetivos se reflejan en la importancia de intercambiar información y esfuerzos para incrementar el cumplimiento fiscal, el servicio a los contribuyentes, y la Administración eficiente en un mundo cambiante. La OCDE no se olvida de la importancia que tienen los intermediarios fiscales para la consecución de los fines citados.

En el seno de la OCDE merece prestar atención a una serie de informes realizados por los distintos grupos de trabajo entre los que se encuentran los siguientes:

- *Using Third Party Information Reports to Assist Taxpayers.*
- *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, octubre de 2004.
- *OECD Global Forum on Taxation*, Informe “A process for achieving a Global Level Playing Field”, Berlín, junio de 2004.
- *OECD Global Forum on Taxation*, Informe “Progress Towards a Level Playing Field”, Melbourne, 2005.
- Segunda reunión del Foro sobre Administración Tributaria, celebrado en Dublín en 2005.
- Tercera reunión del Foro sobre Administración Tributaria, celebrado en Seul en septiembre 2006.
- Cuarta reunión del mismo Foro, celebrado en Cape Town, enero 2008.
- “Study into the Role of Tax Intermediaries”, 2008.
- CIAT: también han sido importantes los esfuerzos realizados en otro foro de carácter plural como es el CIAT, en el que destacan especialmente los siguientes trabajos:
 - La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión: *XXXV Asamblea General del CIAT*, año 2001.
 - Aspectos claves en las acciones de control de las Administraciones tributarias, *Conferencia técnica del CIAT*, año 2003.
 - La función de fiscalización de la Administración tributaria; *XXXVIII Asamblea General del CIAT*, año 2004.
 - Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario; *XLII Asamblea General del CIAT*, año 2008.
- *PATA (Pacific Association of Tax Administrators)*: “provee prácticas estandarizadas de manejo de precios de transferencia”.
- UE: importancia de los procesos de armonización tanto a nivel normativo como de prácticas administrativas. En el ámbito comunitario se ha creado la Oficina Antifraude Europea (OLAF) y configurado como grupo europeo de lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal. La OLAF sigue una política de “tolerancia cero” con relación a la corrupción y al fraude en las instituciones de la UE. Ha suscrito, además, acuerdos de cooperación con muchos países como USA o Uzbekistán, Chile o China y mantiene estrechos vínculos con Europol, el (Organismo Europeo de Policía) y Eurojust (el organismo creado para mejorar la coordinación en caso de lucha contra delitos graves).
- Acuerdos bilaterales: especialmente acuerdos de intercambio de información entre Administraciones tributarias.

Cuando se está hablando de una economía globalizada, el desarrollo de alianzas estratégicas o relaciones efectivas con otros Estados o la participación en organizaciones de carácter internacional resulta indispensable para el control del cumplimiento por parte de las autoridades nacionales.

Obviamente, y aunque no nos vamos a referir a ello en este trabajo, dentro del campo de la cooperación internacional asume un papel protagonista el intercambio de información entre Estados, auténtica piedra angular de la lucha contra el fraude en un contexto de economía globalizada²⁵.

2.5. Especialización y fortalecimiento de los órganos de control. Lucha contra el delito fiscal

A pesar de la apuesta por las técnicas de cooperación y búsqueda del cumplimiento voluntario, ninguna Administración tributaria excluye, al mismo tiempo, la utilización de técnicas de auditoría y control sobre todos los sectores y categorías de contribuyentes. Así se entiende desde la Administración tributaria canadiense (CRA) al considerar necesario mantener un nivel adecuado de control fiscal que sirva de freno al incumplimiento al comprobar la credibilidad y visibilidad de los programas de cumplimiento²⁶.

Es más, como señala Pita, la fiscalización puede constituir el punto de partida para la configuración del riesgo que se debe generar en los contribuyentes. Este riesgo subjetivo consistirá en que el contribuyente perciba que su incumplimiento será detectado, que será además obligado a cumplir y que lo será de una forma mucho más onerosa que si hubiese cumplido espontáneamente²⁷.

En Noruega²⁸ uno de los tres grandes objetivos para el 2008 es, precisamente, la lucha por eliminar el delito fiscal como forma de incrementar el grado de cumplimiento fiscal. La Administración tributaria noruega está plenamente convencida de que el principio de justicia tributaria exige a las Administraciones tributarias que realicen una serie de actuaciones dirigidas contra estos contribuyentes que no quieren cumplir. Y, en este punto, resulta tan importante intentar convertir al contribuyente desleal en leal como evitar que el contribuyente leal pueda volverse desleal. El contribuyente debe tener la sensación de que si no paga no está cumpliendo el ordenamiento jurídico.

Más discutible es el tratamiento que se debe otorgar a los delitos fiscales y, en especial, si éstos deben ser tratados como un segmento independiente a la hora de definir los objetivos de cumplimiento o no. Lo que sí parece cierto es que existen determinados segmentos de contribuyentes que tienen una mayor facilidad para defraudar que otros. Por ejemplo, nadie discute que ciertos sectores de negocios están más expuestos al fraude que los empleados o jubilados. Obviamente, esto debe determinar la estrategia a seguir y, en este punto, la Administración tributaria de Noruega considera un buen camino la cooperación directa con determinados sectores como, por ejemplo, el inmobiliario.

La Administración tributaria noruega considera que su capacidad para combatir el delito fiscal depende de su competencia para detectarlo y eliminarlo. Y en este sentido considera que la especialización en el órgano de control es la llave para ello, por lo que han decidido crear cinco unidades especiales para la lucha contra el delito fiscal.

En este campo dos son las grandes notas a tener en cuenta a la hora de elegir la estrategia de actuación:

- Inmediatez: una vez detectada la actividad constitutiva de delito fiscal, este debe perseguirse inmediatamente y, en este punto, resulta fundamental la cooperación con la policía.

²⁵ Calderón Carrero, J. M.: *El intercambio de información y el fraude fiscal internacional*, CEF, Madrid, 2000. Y también del mismo autor, "Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias", *Crónica Tributaria* núm. 99/2001, págs. 25-40.

²⁶ Guimont, F.: "Las políticas de asignación de recursos financieros y humanos para el área de fiscalización", *La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT*, 2004, pág. 63.

²⁷ Pita, C.: "Las Administraciones legales de la Administración tributaria" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión, XXXV Asamblea General del CIAT*, 2001, IEF, Madrid, 2002, págs. 290-291.

²⁸ Rune Greni, S.: "Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities", *op. cit.*, pág. 13.

- Cooperación: en la lucha contra el delito fiscal la actuación en solitario de la Administración tributaria resulta totalmente insuficiente. Es imprescindible la cooperación con otras organizaciones o instituciones como confederaciones de empresarios, sindicatos, etc.

En EEUU, el Departamento de Investigación Criminal (en adelante, CI) ha establecido unas prioridades con relación a los supuestos tributarios que sitúan en un primer nivel a los delitos fiscales de fuente legal, en segundo término a los delitos fiscales y financieros de base ilegal como el blanqueo de dinero y deja, en tercer lugar, a los delitos financieros con origen en actividades terroristas o de narcotráfico.

Canadá ofrece un llamado “Programa de Investigaciones” cuya finalidad es asegurar una aplicación efectiva del sistema tributario a través de cuatro programas destinados cada uno de ellos a unos específicos fines. El “Programa de investigaciones penales”, destinado a investigar estratégicamente, sancionar, confiscar y recomendar, en su caso, el enjuiciamiento de casos significativos de fraude. Se considera un objetivo de este programa el dar publicidad a las condenas por los tribunales como medio de disuasión a potenciales conductas fraudulentas. El “Programa especial de aplicación de las leyes” que tiene como finalidad luchar contra la riqueza ilegal, normalmente unida al crimen organizado y evitar que se produzca su infiltración en negocios legítimos. En esta área de trabajo resulta primordial la cooperación con otros sectores no tributarios, en especial, autoridades penales. En tercer lugar, el “Programa de pistas y asistencia” destinado a examinar las pistas recibidas de informadores y reenviarlas al área correspondiente para su oportuna tramitación, a controlar y procesar las solicitudes internacionales de asistencia sobre investigaciones criminales o a cursar solicitudes de información a otros departamentos gubernamentales. Finalmente el “Programa antievasión” tiene como objetivos descubrir sectores potenciales de evasión tributaria, aumentar la percepción del riesgo que supone la evasión y establecer respuestas efectivas y crear e implantar estrategias para hacer frente a esta evasión tributaria²⁹.

En conclusión, podemos encontrar ciertas líneas de actuación comunes en los Estados con relación al delito fiscal. Así, en primer lugar, se pretende reducir los supuestos de delitos fiscales mediante una concienciación de los contribuyentes y a través de la percepción del riesgo al que se exponen, de forma tal que decidan finalmente dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias. En este punto resulta importante, como analizaremos posteriormente, el papel de los profesionales que se dedican al asesoramiento fiscal.

En segundo término, frente a aquellos contribuyentes “rebeldes”, o frente a estructuras de origen criminal, las Administraciones tributarias sólo pueden luchar con la creación de órganos encargados del control fiscal de ámbito interno e internacional, buscando la especialización de inspectores dedicados al análisis de los grupos internacionales, precios de transferencia, paraísos fiscales, etc.

Cabe destacar el ejemplo de Holanda que dispone de un órgano dentro de la propia estructura administrativa especializado en la persecución de los delitos fiscales (FIOD-ECD) o de EEUU donde el CI desarrolla la misma función dentro del IRS.

Por otra parte, una vez detectado el delito, resulta necesario lograr una aplicación más estricta y rigurosa de las sanciones. El esfuerzo en la lucha contra el fraude fiscal debe ser contundente si la Administración tributaria quiere verse legitimada para poder exigir al contribuyente un grado mayor de cumplimiento fiscal. Además, la imposición de sanciones resulta importante no tanto como castigo sino cómo mecanismo para convencer a los contribuyentes de que otros sí están cumpliendo con sus obligaciones fiscales. Por eso, como hemos avanzado, esto no significa un sistema altamente punitivo con un elevado número de infracciones y fuertes sanciones sino, por el contrario, un sistema de colaboración donde las penas no son excesivas pero donde cuando se comete una de las pocas e importantes infracciones ésta se castiga con la mayor severidad posible.

Debe considerarse un principio básico de una Administración tributaria desarrollada la existencia de un régimen sancionador riguroso. Como señala Díaz Yubero las Administraciones tri-

²⁹ Baker, W.: “Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, op. cit., págs. 280 a 283.

butarias deben tener una serie de herramientas a su disposición para poder aplicar las normas y entre ellas un “régimen sancionador riguroso que haga caro el defraudar pero que sea equilibrado para que pueda ser realmente aplicado. El régimen sancionador es un elemento clave para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y debe recoger, para los supuestos más graves, la tipificación del delito fiscal con penas de cárcel para quienes incurran en dicho delito³⁰.

Siguiendo el modelo de cumplimiento australiano, al que nos hemos referido anteriormente, las medidas de reacción contra el incumplimiento deben ir haciéndose más severas a medida que ascendemos por la pirámide, de tal forma que en la base se situarían aquellas medidas menos gravosas (apercibimientos, controles) y en el techo las más estrictas sanciones contra los delitos de defraudación tributaria o actividades criminales. Este *modus operandi* no debe olvidar, en todo caso, que la actuación de la Administración tributaria debe buscar siempre y de forma preferente situar al mayor número de contribuyentes en la base de la pirámide.

Menos clara resulta la opción, por parte de los distintos Estados, por la publicidad o no de los resultados de las investigaciones. Como se pone de manifiesto en la *Respuesta de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo*³¹, dentro de la UE “un número limitado de Estados miembros es partidario de ofrecer una amplia información al público, tanto respecto de las investigaciones de los servicios administrativos como de las investigaciones de los servicios judiciales, desde su inicio hasta la divulgación de los elementos de una investigación tras su finalización”.

En la misma línea se encuentran países como Australia, Canadá o EEUU. Australia publica, desde el año 2003, el programa de control de cumplimiento fiscal para el año en curso. Dicha publicación recibe, además, una importante difusión a través de los distintos medios de comunicación y ha sido bien recibida por parte de los contribuyentes como muestra de transparencia en la política de la ATO. De igual forma, en Suecia se ponen en conocimiento del público las líneas generales de actuación de control tributario y los resultados obtenidos en el año anterior, al tiempo que los medios de comunicación le dedican una especial atención.

La mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea limitan, sin embargo, la información al público en las fases de investigación administrativas, alegando la necesidad de proteger el derecho a la defensa, la vida privada y la dignidad de la persona. Se muestran, por el contrario, receptivos a que la información al público sea más amplia cuando se trata de investigaciones judiciales.

3. ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LOGRAR UN MAYOR CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LOS TRIBUTOS POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DESDE LA PERSPECTIVA DEL SERVICIO

3.1. Equilibrio entre mejora de los servicios y mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La educación tributaria

Se debe partir de la idea de que una mejora en los servicios de la Administración tributaria contribuye a aumentar el nivel de cumplimiento así como a un eficiente uso de los recursos. No existe una competición entre ambas sino que, por el contrario, deben complementarse y buscar el

³⁰ Díaz Yubero, F.: “Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas”, *op. cit.*, pág. 12.

³¹ *Protección de los intereses financieros de las Comunidades. Lucha contra el fraude. Informe anual 2004*; SEC (2005) 973, SEC (2005) 974. Se recogen en el documento las medidas adoptadas por los distintos Estados miembros en el año 2004 destinadas “a mejorar la protección de sus intereses financieros comunitarios como, por ejemplo, medidas de lucha contra el blanqueo de dinero o la corrupción, las estrategias nacionales de lucha contra el fraude, la ampliación del ámbito de las investigaciones aduaneras o la ampliación de la definición de determinadas infracciones con el fin de incluir los perjuicios al presupuesto europeo, mejora del control financiero o de los procedimientos de tratamiento informático de datos, etc.”



justo equilibrio³². Esta es una idea común presente en las políticas tributarias de los Estados más evolucionados en estas líneas, como son Noruega, Australia o EEUU³³.

El plan estratégico de la Administración tributaria noruega para el período 2005-2008 se centra en tres objetivos que son hacer fácil el hacer las cosas bien, vencer la economía sumergida y el delito fiscal y cooperar activamente con otras autoridades como la policía o determinadas instituciones u organizaciones del mundo de los negocios o sindicatos.

En la misma línea se sitúa la actuación de la ATO australiana que considera que la mejor forma de incrementar la recaudación es a través de dos medidas como son el convencer a las personas para hacer lo correcto y concentrar los controles en revisar aquellos casos en los cuales existe un mayor riesgo de no actuar correctamente, ya sea intencionadamente o no.

Resulta interesante mencionar la existencia del *Centre for Tax System Integrity* (en adelante, *CTS*) que es fruto de la colaboración, como socios, de la *Australian National University* y la *Australian Taxation Office* y cuya finalidad es poner de manifiesto el cómo y por qué se produce la cooperación con relación al sistema tributario.

De igual forma, el *Internal Revenue Service* americano ha establecido un Plan Estratégico para el período 2005-2009 en el que identifica tres grandes líneas estratégicas con el fin de alcanzar determinados objetivos. Así, se pretende:

- Mejorar los servicios al contribuyente: facilitando la labor de cumplimiento; apoyando la participación de todos los sectores en el sistema tributario y simplificando el procedimiento tributario.
- Incrementar el cumplimiento de la norma tributaria: desincentivando el no cumplimiento con especial atención a los contribuyentes con rentas altas, empresas con actividades potencialmente peligrosas desde el punto de vista del cumplimiento fiscal y otros contribuyentes que puedan cooperar a aumentar el “agujero fiscal”; logrando la adecuación del comportamiento de los profesionales relacionados con la práctica tributaria (abogados, asesores) a unos códigos de conducta acordes con la ley; detectando y disuadiendo las actividades tanto internas como *off-shore* constitutivas de delito fiscal y eliminando los abusos a través de la utilización de entidades exentas o públicas y sus relaciones con terceros tendentes a lograr una elusión fiscal.

Por lo tanto, si las Administraciones tributarias quieren hacer las cosas fáciles para los contribuyentes y convencerles de que hagan las cosas bien tienen que realizar una labor de educación tributaria. La complejidad del sistema tributario de los Estados debe simplificarse a través de programas que se destinen a la gran mayoría de los ciudadanos y que permitan, no manejar la totalidad del ordenamiento tributario con soltura y comodidad, sino transmitir los grandes principios, los derechos y deberes que comporta un sistema fiscal.

En la base de todas estas iniciativas subyacen dos ideas que, si bien no se encuentran definidas en norma alguna, se proyectan sobre todo el ordenamiento tributario y se constituyen en uno de sus pilares básicos. Nos referimos a la educación tributaria y a la llamada moral tributaria o conciencia tributaria. Debe educarse a los ciudadanos, ayudándoles a comprender la necesidad de que paguen sus tributos y generándoles una conciencia fiscal. La consecución de este objetivo no sólo producirá un aumento de la recaudación voluntaria sino que también se proyectará sobre el propio control, al permitirle a la Administración tributaria dirigir sus esfuerzos a aquellas zonas de riesgo alto en las que la falta de cumplimiento es totalmente intencionada y querida.

³² Rune Greni, S.: “Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities”, *op. cit.*, pág. 4.

³³ Arana Landín, Sofía: *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid, 2008, págs. 123 a 224. Para la citada autora en el sistema americano hay una serie de factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como son la educación tributaria, las disposiciones antielusorias, la responsabilidad de los contribuyentes y de los asesores fiscales, el deber de información (*disclosure rules*), las sanciones tributarias, las técnicas alternativas de prevención y resolución de conflictos y la cooperación internacional.

Como han señalado algunos autores, la conciencia fiscal no es algo natural sino un producto social que es resultado de la educación³⁴. Por lo tanto,

Educación tributaria \Rightarrow Δ Moral tributaria \Rightarrow Δ Cumplimiento voluntario

No debe, por lo tanto, restarse importancia a las labores de educación tributaria emprendidas en el seno de distintas Administraciones tributarias. Como medida más concreta de educación tributaria, se puede citar el ejemplo canadiense. La CRA canadiense ofrece todos los años un curso que llega a unos 100.000 estudiantes anualmente de escuela secundaria titulado *Enseñando Impuestos* y cuya finalidad es triple: ayudar a los jóvenes a entender desde el primer momento sus derechos y obligaciones como ciudadanos-contribuyentes; enseñarles el significado de la declaración y de la planificación tributaria y, en tercer lugar, mostrarles los beneficios a los que pueden acceder en caso de presentación de declaración. De igual forma, se muestra una especial atención a lo inmigrantes para ayudarles a que comprendan y cumplan con las normas tributarias³⁵.

Una “zona educativa” se puede encontrar también en la página *web* de la Administración tributaria británica, ofreciendo incluso juegos de contenido tributario que permitan a los contribuyentes familiarizarse con el mundo de los tributos³⁶.

En esta labor educativa, debe ponerse especial énfasis en hacer ver a los ciudadanos que la gran mayoría de los servicios públicos de los que disfrutan tienen un coste y que se financian precisamente con los tributos que todos pagan. La Administración tributaria sueca decidió en el año 2002, y durante tres años, emprender una campaña de concienciación de los jóvenes suecos sobre la importancia de cumplir con las obligaciones fiscales, elaborando un reportaje sobre cómo sería la sociedad que tendrían en caso de no pagar tributos y mostrando la vinculación entre los tributos pagados y los beneficios que de ellos se derivan como salud, librerías, infraestructuras, etc.; distribuyendo información en los colegios sobre cómo se gastarían las cantidades recaudadas; y enviando cartas del Director General de la Agencia con información fiscal de carácter general. A nivel local, esta iniciativa se plasmó en la colocación de carteles en bancos, papeleras, etc., con el mensaje “pagado por ti”. Los resultados de esta estrategia han sido positivos en la medida en que se ha producido una disminución en el grado de aceptación de la evasión fiscal, por parte de los jóvenes suecos³⁷.

En la misma línea, el Ministerio de Economía y Hacienda español, a través del Instituto de Estudios Fiscales, posee un programa de educación cívico-tributaria³⁸. Con este programa se pretende educar a los jóvenes para el momento en que deban cumplir con sus obligaciones tributarias, impartiendo una serie de conceptos básicos sobre el sentido, alcance y finalidad de los tributos, y su conexión con el gasto público. Para ello, se elaboran una serie de guías didácticas para su mejor interpretación por los profesores en sus explicaciones docentes³⁹.

La educación fiscal tiene que ser, como había señalado Sainz de Bujanda, una educación moral⁴⁰.

En segundo lugar, se ha puesto de manifiesto que el grado de moral tributaria de los ciudadanos de un Estado influye en su grado de cumplimiento. Nos referimos a la moral tributaria, en el sentido que la entienden Torgler y Murphy, y que se define como los principios morales o valores individuales acerca de cómo pagar sus impuestos.

³⁴ VV. AA.: “La educación fiscal en España”, *Documentos IEF*, núm. 29, 2005, pág. 8. VV. AA.: *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las Haciendas Locales*, Serrano Antón, F. (Director), Thomson-Civitas, Madrid, 2007.

³⁵ Baker, W.: “Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, *op. cit.*, pág. 258.

³⁶ <http://www.hmrc.gov.uk>.

³⁷ OCDE: “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance”, *op. cit.*, págs. 66 y 67.

³⁸ www.aeat.es/educacioncivicotributaria.

³⁹ Delgado Lobo, M. L.; Fernández Cuartero Paramio, M.; Maldonado García Verdugo, A.; Roldán Muñío, C., y Valdenebro García, M. L.: “La educación fiscal en España”, *Documentos IEF*, núm. 29/2005, págs. 7 y ss.

⁴⁰ Sainz de Bujanda, F.: *Hacienda y Derecho*, tomo V, IEP, Madrid, 1962-73, págs. 71, 261.



Como hemos avanzado, resulta sorprendente como esta moral tributaria influye en el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y, más curioso es comprobar como este mayor cumplimiento no se origina por un ordenamiento más represivo en el que la Administración tributaria dedica ingentes esfuerzos a elaborar técnicas para el cumplimiento forzoso de los tributos⁴¹. Cada vez más los Estados se convencen de que un alto nivel de ética o moral fiscal es un elemento clave tanto de un buen gobierno como de una buena ciudadanía⁴². La Administración tributaria debe buscar el vínculo entre el hecho de pagar tributos y ser un buen ciudadano⁴³. Y para lograr dicho objetivo aparece como factor fundamental el generar en los ciudadanos “confianza” en el sistema legal y, en especial, en la Administración encargada de aplicar y exigir los tributos⁴⁴. Como, de forma clara, ha señalado Guimont “una pérdida de la confianza de la población puede repercutir negativamente sobre el cumplimiento general, sobre el sistema voluntario de evaluación y, en última instancia, sobre la percepción que tiene el público de la eficacia del sistema tributario”⁴⁵.

Si bien es cierto que siempre se ha utilizado la técnica de la disuasión para prevenir el fraude fiscal, también lo es el hecho de que, en algunos Estados, como Australia, el nivel con el que se ejecuta la política de disuasión es demasiado bajo para explicar el alto grado de cumplimiento voluntario. Es aquí donde adquiere sentido el concepto de moral tributaria. Los factores que pueden influir en el grado de moral tributaria son, en opinión de los Torgler y Murphy, entre otros, la confianza en el sistema legal, la religiosidad, el género, el *status* civil, la educación, la categoría profesional, la edad o el nivel de rentas. De todos ellos merece una especial atención la confianza en el sistema. Como pretendemos poner de manifiesto a lo largo de este trabajo, las Administraciones tributarias deben generar confianza en los contribuyentes si quieren lograr un mayor grado de cumplimiento voluntario.

Entre las razones que pueden llevar a un contribuyente a incumplir se sitúan, de acuerdo con Webley⁴⁶, la equidad, la oportunidad de incumplir, las diferencias individuales, las normas sociales o la insatisfacción con las autoridades tributarias. Por lo que se refiere a la equidad, influiría en el comportamiento del contribuyente el hecho de percibir que el sistema le trata de forma desleal en comparación con otros y, por otra parte, que el gobierno hace demasiado poco con lo que recauda. La oportunidad de incumplir se sitúa, por muchos estudios, como la primera de las causas de la falta de cumplimiento. Dentro de las diferencias individuales se encuentran las que hacen un retrato robot del incumplidor como hombre, joven, egoísta y con actitud positiva hacia la evasión fiscal y negativa hacia las autoridades fiscales. En este punto parece adquirir especial importancia la educación sobre el sistema tributario como mecanismo de reducción de la predisposición a evadir tributos. También las normas sociales pueden llevar a predisponer al contribuyente a no cumplir en la medida en que crea que el incumplimiento está ampliamente extendido en la sociedad. Finalmente, existe una correlación entre la creencia de los obligados tributarios de que la Administración tributaria es ineficiente o inútil y su probabilidad de cumplimiento.

Resultan llamativos los resultados que se desprende de un estudio elaborado por Torgler⁴⁷, sobre el nivel de moral tributaria en Australia y en el resto de los miembros de la OCDE a lo largo del período 1981-1995. Así, la media de personas en toda la OCDE que no justificarían en ningún caso la evasión fiscal era del 56 por 100 en 1981 y del 60 por 100 en 1995 y la media con relación a las cuestiones sobre moral tributaria se situaba en un 1.93 en 1981 y en un 2.12 en 1995. Es

⁴¹ Torgler, B., y Murphy, K.: “Tax morale in Australia: What shapes it and has it changes over time?”, *op. cit.*, pág. 4.

⁴² Graham, D.: “Dealing with tax professionals to achieve improved compliance with the laws” en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005, pág. 9. VV. AA.: “La educación fiscal en España”, *Documentos IEF*, *op. cit.*, pág. 5. Tipke, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción, notas y presentación por P. M. Herrera Molina, Marcial Pons, Madrid, 2002.

⁴³ Hedgpeth, E. T.: “El control de las operaciones internacionales” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, *op. cit.*, pág. 355.

⁴⁴ Torgler, B., y Murphy, K.: “Tax morale in Australia: What shapes it and has it changes over time?”, *op. cit.*, pág. 9.

⁴⁵ Guimont, F.: “Las políticas de asignación de recursos financieros y humanos para el área de fiscalización”, *La función de fiscalización de la Administración tributaria*, *op. cit.*, pág. 60.

⁴⁶ El estudio de este psicólogo se centra especialmente en el sector de los negocios; Webley, P.: “Tax Compliance by businesses”, *New Perspectives on Economic Crime*, ed. Sjögren, Hans and Skögh, Goran Edward Elgar, Cheltenham.

⁴⁷ Torgler, B.: “Is tax evasion never justifiable”, *Journal of Public Finance and Public Choice*, núm. 19, 2001, págs. 143 y ss.

decir, ambas cuestiones habían sufrido, con carácter general, un incremento en el citado período, lo cual no excluye que, sorprendentemente, en determinados países, el nivel de moral tributaria haya sufrido un descenso (Suecia, Alemania, Italia, Suiza, Gran Bretaña, Canadá y Bélgica). Frente a estos datos, en Australia el rechazo a la evasión fiscal se situaba en un 48 por 100 en 1981, elevándose hasta un 62 por 100 en 1995.

En este sentido se orienta también la experiencia de EEUU, al mostrarse partidarios de lograr una mayor educación del contribuyente para conseguir un mayor grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, así como dar una mayor publicidad a las actividades de control de la Administración tributaria para disuadir a los contribuyentes del uso de esquemas abusivos o cualquier otra forma de incumplimiento.

3.2. Las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) al servicio de la Administración tributaria: la gestión telemática

El *IRS* ha incluido entre sus líneas estratégicas para el período 2005-2009, modernizar el *IRS* a través de sus empleados, procedimientos y tecnología, consiguiendo una optimización en la productividad de los trabajadores, modernizando los sistemas informáticos para mejorar los servicios y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, incrementando la seguridad de las personas y de los sistemas de información.

La mayor parte de las Administraciones tributarias de Estados desarrollados disponen de páginas *web* de gran amplitud de contenidos y complejidad, destacando entre los servicios que ofrecen a los contribuyentes, información de derechos y deberes en general, información personalizada de un determinado contribuyente, formularios y modelos de declaraciones, recursos y quejas, actos de la Administración tributaria como respuestas a consultas o resoluciones administrativas, tramitación telemática de procedimientos, y otras gestiones tributarias. En general, hay que indicar que la gran mayoría de Administraciones tributarias admiten el pago telemático de tributos, y en ocasiones, pueden llegar a obligar, como ha hecho la AEAT, a presentar determinadas declaraciones exclusivamente por *internet*⁴⁸.

Como ha puesto de manifiesto Silvani, en el informe del relator general de la XXXV Asamblea General del CIAT-2001, el uso de *internet* y la transparencia aparecen vinculados y asociados a un mejor servicio al contribuyente⁴⁹.

3.3. Asistencia al contribuyente

La asistencia al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias se ha convertido en una línea estratégica a seguir por la mayor parte de los Estados, como se vino a establecer en el seno del Foro de Dublín de la FTA en el año 2005.

Especialmente profusa en este campo ha sido la labor desarrollada por las autoridades australianas que han realizado una serie de documentos cuya filosofía es la de establecer una relación entre la Administración tributaria (comisionado de impuestos) y los contribuyentes basada en la confianza y el respeto mutuo, creando en la comunidad la idea de que el sistema opera efectivamente⁵⁰.

En esta línea se encontraría la llamada “Carta del Contribuyente” y en ella se contienen los derechos y obligaciones que deben presidir las relaciones entre Administración tributaria y contri-

⁴⁸ Las declaraciones que sólo se pueden presentar por *internet* aparecen aquí referenciadas: http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/Diversos/Acceso_Directo/A_un_click/Folleto_Calendario2008.pdf.

⁴⁹ Silvani, C.: “Informe del relator General” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, op. cit., pág. 440.

⁵⁰ Carmody, M.: “Striking the balance between service and enforcement”, *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005.

buyentes, las facultades de acceso y uso de la información, los derechos de privacidad y confidencialidad de los datos del contribuyente, las responsabilidades de ambas partes en un proceso de auditoría, las obligaciones frente a la Administración tributaria, las reglas de juego relativas al modo de operar de la Administración tributaria frente a un comportamiento responsable del particular, las vías y procedimientos de acceso a las quejas y reclamaciones o denuncias de violación de derechos de confidencialidad o los estándares de servicio con los que se compromete la ATO.

Un documento similar lo encontramos también en la llamada Carta Canadiense de Derechos y Libertades que, en especial, supone un límite a la actuación de las autoridades tributarias que tendrán que actuar conforme a lo allí establecido⁵¹.

Un segundo documento, especialmente indicado por la ATO, es el llamado “catálogo de riesgos” que la Oficina publica anualmente y en el que se contienen los comportamientos con incidencia fiscal que requerirán su atención como, por ejemplo, los negocios con personas relacionadas con paraísos fiscales o con éstos en los que la ganancia sometida a tributación no se corresponde con la renta real; estructuras complejas y transacciones entre empresas asociadas con beneficios no relacionados con la actividad económica sustantiva; esquemas o productos que transfieren o crean beneficios fiscales en casos no contemplados en la ley; distorsiones en valores de mercado, etc.⁵²

Una mayor información sobre la legislación fiscal y su traslación al público se convierte en una medida importante para las Administraciones tributarias que buscan esta más cercana colaboración con el contribuyente⁵³. Para ello, resulta importante que la norma tributaria resulte clara, que los actos administrativos sean entendibles por los contribuyentes, que la información sea sencilla, que los contribuyentes puedan acceder del modo más cómodo a la misma.

En algunos Estados se ha comenzado a utilizar el término “cliente” aplicado a los contribuyentes para hacer hincapié en esa nueva filosofía que debe presidir las relaciones con los contribuyentes. Si bien el término no es admitido de forma pacífica, pues no cabe una traslación del concepto mercantil al ámbito tributario, lo cierto es que, como pone de relieve Díaz Yubero, “sirve para sugerirnos que somos los funcionarios quienes estamos al servicio de los ciudadanos y no a la inversa”⁵⁴.

También han adquirido un enorme desarrollo, en lo que podríamos denominar primer escalón de las relaciones entre Administración tributaria y el particular, y especialmente para contribuyentes individuales, lo que se conoce en nuestro país como borrador de declaración, de tal forma que el contribuyente cumple con sus obligaciones tributarias mediante la remisión del borrador a la Administración tributaria, incluso por vía telemática. En algún caso, se permite incluso la aceptación por silencio.

De todas formas, algunos Estados como Canadá están viendo como el factor demográfico (envejecimiento de la población, baja natalidad) está determinando el tipo de fuente de renta, de tal forma que pierden importancia las rentas del trabajo dependiente para adquirir mayor peso las pensiones, rentas de inversión, rentas de trabajo independiente o profesionales, etc., caracterizadas muchas de ellas por no estar sujetas a retención. Este hecho está suponiendo un importante desafío para la CRA canadiense y su sistema de autoliquidación⁵⁵.

El modelo de cumplimiento utilizado por la ATO, al que ya nos hemos referido, operaría en un segundo nivel o escalón, después de ofrecer a los contribuyentes un buen servicio y las mayores facilidades para el cumplimiento voluntario, lo cual constituiría el primer nivel de actuación. En el segundo nivel, como ya hemos analizado, la Administración tributaria estudia el por qué la gente no cumple y desarrolla las distintas técnicas más apropiadas para dirigir a los contribuyentes hacia el máximo nivel de cumplimiento.

⁵¹ En la misma línea de atención al contribuyente se encuentran las iniciativas de países como EEUU, Holanda, Nueva Zelanda, Reino Unido o España con sus cartas de servicios.

⁵² La ATO tiene toda esta información a disposición de cualquier persona en su página web <http://law.ato.gov.au/atolaw/index.htm>.

⁵³ Rune Greni, S.: “Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities”, *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005, pág. 5.

⁵⁴ Díaz Yubero, F.: “Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas”, *op. cit.*, pág. 15.

⁵⁵ Baker, W.: “Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, *op. cit.*, pág. 258.

Los servicios de información y asistencia al contribuyente deben tener una serie de características: exactitud, totalidad, sencillez, concreción, inmediatez, no agresividad y amabilidad. En Perú, la SUNAT, siguiendo esta línea, ha diseñado un Sistema Integrado de Servicio al Contribuyente, cuyos rasgos definitorios son: la mejora de la relación entre fisco y contribuyente; la disponibilidad de distintos canales de acceso de información; y, optimización de los procesos de atención⁵⁶.

3.4. Relación de las Administraciones tributarias con profesionales e intermediarios del campo fiscal (asesores, abogados)

En la mayoría de los Estados, los profesionales del Derecho tributario (abogados, asesores fiscales, contables, etc.) no tienen una regulación específica para el ámbito fiscal, de tal forma que pueden representar al contribuyente siempre y cuando reúnan los requisitos establecidos en la normativa para cualquier representante. Esto supone, por otra parte, que las únicas reglas que deben acatar son las propias de sus cuerpos profesionales.

Frente a esta ausencia de regulación en las relaciones tributarias se sitúa una realidad en la que la participación de estos profesionales como medio de ayuda o planificación de las obligaciones fiscales de terceros adquiere cada vez un mayor peso. Las Administraciones tributarias de Estados como Irlanda⁵⁷, han constatado en los últimos diez años, como la actitud de los profesionales relacionados con el Derecho tributario influye en el comportamiento y opinión general de los contribuyentes, teniendo en cuenta además que en muchos casos es este profesional la única vía de contacto entre la Administración y el obligado tributario⁵⁸.

Por ello una de las líneas estratégicas de actuación se sitúa en la mejora de las relaciones entre la Administración tributaria y este grupo de profesionales. Las medidas a adoptar se centran en los siguientes puntos:

- Simplificar la organización administrativa: estableciendo puntos de contacto especiales en cada región con la finalidad de ayudar a solventar los problemas que puedan tener los profesionales dedicados a la materia fiscal.
- Mejora de los servicios que se pueden ofrecer, en especial, lograr una mayor, más clara y rápida comunicación a través de diferentes mecanismos como la utilización de las nuevas tecnologías y la simplificación del sistema tributario; informes tributarios que se distribuyen a todos los “profesionales tributarios” en una revista de carácter bimensual; servicios *on line* de ayuda para resolver consultas a este grupo.
- Servicios *on line* para el pago de los tributos a través del *Revenue Online Service (ROS)*.
- Procedimientos justos.
- Fluida comunicación entre ambas partes, escuchando, generando e intercambiando ideas.
- Trabajo conjunto en el seno del TALC, grupo de trabajo formado por representantes de la Administración tributaria y de distintos cuerpos profesionales cuya finalidad es simplificar y consolidar prácticas administrativas, así como establecer un foro de consulta e intercambio de puntos de vista.
- Conferencias y reuniones con el *Irish Taxation Institute*, es decir, con el cuerpo que representa a los asesores fiscales en Irlanda. De ellas salen ideas que son después llevadas al TALC para su puesta en práctica.

⁵⁶ Cfr. Peñaranda Iglesias, A. A.: “Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente”, *Documentos IEF*, número 2/2008, pág. 14.

⁵⁷ Una mayor información acerca de la estrategia que sigue la Administración tributaria de Irlanda sobre esta cuestión puede encontrarse en su página *web* www.revenue.ie.

⁵⁸ Graham, D.: “Dealing with tax professionals to achieve improved compliance with the laws”, *op. cit.*, pág. 4.



Ahora bien, todo ello no significa que la Administración tributaria acepte todo aquello que los asesores fiscales quieran hacer y esto nos sitúa en la delgada línea que separa la planificación fiscal de la elusión fiscal. En este punto, la Administración tributaria irlandesa pretende lograr que los asesores fiscales y sus clientes se aparten de las estructuras de planificación fiscal que resulten inaceptables y está buscando posibles propuestas en los ordenamientos de otros Estados que permitan aportar soluciones en este campo.

Siguiendo las directrices de la OCDE contenidas en el informe *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, ha apostado por una perspectiva de cumplimiento cooperativo en la misma línea que siguen otros países como Australia, Holanda o Gran Bretaña.

Un panorama similar nos muestra la Administración tributaria estadounidense⁵⁹ en la que más de 1,2 millones de asesores fiscales, entendido el término en un sentido amplio que incluye a cualquier profesional que se dedica a la práctica tributaria, ayudan a los contribuyentes americanos a entender y dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales. El IRS ofrece servicios online a los asesores fiscales para recibir e intercambiar información con la Administración. Se crea además la Oficina de Responsabilidad Profesional (OPR) que establece unos *standards* de comportamiento profesional para abogados, contables y algún otro cuerpo. Finalmente, se han establecido medidas más estrictas en la regulación de estos profesionales, en especial, se han aprobado sanciones pecuniarias para aquellos asesores fiscales que realicen conductas ilícitas.

Por su parte, la CRA de Canadá trabaja con las asociaciones empresariales y los comités de asesoría proporcionándoles información, ofreciéndoles un servicio de consultas técnicas y realizando sesiones especiales sobre temas de interés en particular. Asimismo, se han iniciado un programa de visitas comunitarias para pequeños y medianos negocios en las que se combina un proceso de verificación con un programa de educación y cumplimiento⁶⁰.

En esta línea debe citarse el trabajo desarrollado en el seno de la OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, en el que se relaciona a la planificación fiscal con los despachos y firmas de abogados, con el cumplimiento y la asistencia a sus clientes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es por ello por lo que se habla de una relación tripartita entre la Administración tributaria, abogados fiscalistas –que junto con los intermediarios financieros son los que fomentan la planificación fiscal agresiva– y contribuyentes.

Para la OCDE es vital en estos momentos tener una relación mejorada y constructiva entre Administraciones tributarias y contribuyentes, para ello es preciso que la Administración realice los correspondientes esfuerzos para acercarse al contribuyente, a través del entendimiento de la actividad económica del mismo, con imparcialidad, con proporcionalidad, con apertura y transparencia, y con responsabilidad. Con estos cinco elementos y manejando la gestión administrativa del riesgo, tal y como ha sido descrita previamente, los contribuyentes se comprometerían a una relación con la Administración basada en la confianza y cooperación. Los beneficios mutuos son evidentes, por un lado, menores costes de cumplimiento, y el aumento de la seguridad jurídica; y por otro, incremento de la recaudación voluntaria, relocalización de los recursos humanos en aquellos grupos de contribuyentes que no están dispuestos a colaborar y que defraudan, y, por último, un decremento en el fraude fiscal⁶¹.

3.5. Los convenios entre Administraciones tributarias y entidades privadas para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Los límites del Derecho comunitario

En la línea de fomentar la colaboración con el contribuyente, algún Estado ha utilizado la posibilidad de establecer convenios con determinadas asociaciones de carácter privado para cumplir las declaraciones tributarias.

⁵⁹ Everson, M. W.: "Role of Tax Professionals In Achieving Improved Tax Compliance" en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005.

⁶⁰ Baker, W.: "Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión*, op. cit., pág. 258.

⁶¹ Cfr. OECD: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, París, 2008, págs. 53 y ss.

Si bien la iniciativa es buena, al menos en nuestra opinión, es necesario tener cuidado a la hora de establecer su régimen jurídico, sobre todo si estamos en el ámbito de la Unión Europea, y ello por cuanto puede vulnerar el derecho comunitario.

Y un ejemplo lo encontramos ya en la STJCE de 30 de marzo de 2006 sobre los llamados “Centros de Asesoramiento Fiscal” (CAF). En el supuesto concreto se trata de sujetos privados a los que el Gobierno italiano reservaba, por Decreto Legislativo 241/1997, el derecho a ejercer ciertas actividades de asesoramiento y asistencia en temas tributarios en exclusiva. El TJCE considera que la normativa italiana vulnera los artículos 43 y 49 CE sobre libertad de establecimiento y libre prestación de servicios al reservar con carácter exclusivo a los CAF el derecho a ejercer las citadas actividades y, además, supone una ayuda de Estado del artículo 87. 1 cuando “el nivel de compensación supere lo necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones y la compensación no se determina sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada con los medios necesarios para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones”⁶².

Más común es el establecimiento de canales de colaboración entre la Administración tributaria y sectores económicos que presentan especiales problemas con relación al cumplimiento de obligaciones fiscales. Así ha sucedido, por ejemplo, en Estados como:

- Australia con el sector “operadores del taxi”;
- Canadá con la industria pesquera, y,
- Noruega con el sector de la construcción inmobiliaria.

También resulta necesario hacer una referencia a los programas innovadores del *IRS* que bajo la dirección del *Volunteer Income Tax Assistance* y el *Tax Counseling for the Elderly*, ofrecen servicios de ayuda fiscal para las rentas más bajas, tercera edad y para aquellos que no conozcan el idioma inglés así como para minusválidos y discapacitados. En la actualidad existen unos 14.000 voluntarios que ofrecen servicios de asistencia fiscal por todo el país. En los últimos cinco años el *IRS* ha doblado el número de declaraciones fiscales preparadas por este sistema y llegan ya a más de dos millones. Dicha labor ha sido valorada como una excelente vía de asistencia y mejora de servicios al contribuyente.

4. REFERENCIA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

Aunque no es el objeto de este trabajo, no podemos dejar de hacer una referencia a la Administración tributaria española. Si trasladásemos las notas que hemos ido desarrollando a lo largo

⁶² Un comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia puede verse en Uriol Egido, Carmen: “STJCE 30.3.2006, As. C-451/03: Libertad de establecimiento - Libre prestación de servicios - Normas sobre la competencia aplicables a las empresas - Ayudas de Estado - Centros de Asesoramiento Fiscal - Ejercicio de determinadas prestaciones de asesoramiento y asistencia fiscal - Derecho exclusivo - Remuneración de estas actividades”, IEF, <http://www.ief.es>, quien concluye que “compartimos con el Tribunal la tesis de que estas compensaciones difícilmente pueden entrar dentro de la categoría de ayudas de Estado, puesto que la competencia no se ve, en modo alguno, afectada. Ahora bien, el cálculo de la misma puede plantear mayores problemas. Cuando hablamos de beneficio razonable, estamos refiriéndonos a un criterio que, sin duda, introduce una cierta discrecionalidad por parte del Estado a la hora de delimitar cuál es la compensación adecuada. No obstante, como dicha cantidad es la misma para todas las empresas que se dediquen a gestionar estos servicios, no se plantea problema alguno de desigualdad entre ellas, de modo que cuando una empresa decide desempeñar este tipo de funciones como sociedad “colaboradora”, sabe exactamente qué es lo que le van a pagar por el servicio prestado, y le corresponderá exclusivamente la decisión de asumir o no dicha condición. No obstante, el Estado debe procurar, en la medida de lo posible, que el pago responda a los costes del servicio prestado y un beneficio no sólo mínimo, sino razonable; es decir, teniendo en cuenta las condiciones normales del mercado. Entendemos que, para ello, sería necesario realizar las estimaciones económicas pertinentes, para llegar a una solución que, aunque seguro que no es unívoca, al menos sí que debe ser razonable y proporcionada”.

del trabajo sobre nuevas tendencias de reorganización de las Administraciones tributarias a la Administración tributaria española podríamos comprobar que nuestra AEAT se encuentra entre las más avanzadas, en la medida en que se ha subido al carro de las administraciones que han optado por organizarse a través de una agencia independiente, ha incorporado las nuevas tecnologías de la información a través de toda su estructura y *modus operandi*, ha incorporado técnicas de análisis de riesgo en sus sistemas de control y ha fomentado de forma importante sus relaciones internacionales tanto con otras Administraciones tributarias como con otros organismos de carácter supranacional.

Como recuerda Díaz Yubero⁶³, el modelo organizativo actual de la AEAT no es significativamente diferente del modelo del año 96 o del año 86, y que encuentra su origen en la “reforma fiscal inicial de los años 1978-79, y sobre todo en la implantación del IVA, pues en ese momento se adoptaron una serie de decisiones básicas en materia de organización de la Administración tributaria que explican plenamente el modelo actual”.

Las principales decisiones adoptadas fueron las siguientes:

En primer lugar, el uso de la informática como un instrumento crítico, esencial para el funcionamiento de la AEAT.

En segundo lugar, y fruto de la primera, la captación del mayor volumen posible de información. Un ejemplo de ello ha sido la implantación del número de identificación fiscal, que ha permitido captar grandes volúmenes de información.

En tercer lugar, si se parte de la idea de que la Administración tributaria se encuentra ante una situación de recursos escasos y mucha carga de trabajo, la colaboración con la sociedad se ofrece como una posible vía de mejora de la situación. Esto supone trasladar a los ciudadanos tareas tales como la realización de autoliquidaciones o de retenciones en la fuente. En este proceso también resulta fundamental la colaboración de las entidades financieras en todo el proceso de recaudación voluntaria.

En cuarto lugar, establecer unos servicios de información muy potentes, lo cual resulta una consecuencia necesaria de la decisión anterior, es decir, si se traslada a los contribuyentes muchas obligaciones la contrapartida lógica es que les ofrezca unos potentes servicios de información y servicios como el envío de datos fiscales a los contribuyentes y los borradores de declaración.

A finales de los años 80, se añade una nueva e importante medida organizativa con la creación de la Agencia Tributaria, a la que se le otorga una cierta flexibilidad, una cierta autonomía en el manejo de sus recursos humanos y presupuestarios y un sistema de financiación diferenciado del resto de la Administración del Estado. Y como contrapartida a esta flexibilidad se establece un sistema de planificación y control muy riguroso.

Pues bien, a partir de estas características, la Administración tributaria del Estado debe encaminarse a la aplicación del sistema tributario y, para ello, en la línea de lo que se viene haciendo en los países con un nivel de desarrollo similar, busca incrementar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los ciudadanos. En sistemas tributarios masificados como el nuestro, y sirva de ejemplo el número de declaraciones por el IRPF que se presentan cada año (unos 16 millones), resultaría imposible aplicar el sistema si la inmensa mayoría de los ciudadanos no cumplieren razonablemente bien con sus obligaciones, lo cual permite también la focalización de los esfuerzos de la AEAT en aquellos sujetos resistentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, también en España, la Administración tributaria apuesta por una estrategia que, como señala Díaz Yubero, se dirige a incrementar el cumplimiento voluntario a través de dos líneas de actuación: al contribuyente que quiere cumplir se le deberán ofrecer todas las facilidades posibles, y al contribuyente que no quiere hacerlo hay que trasladarle el mensaje de que la Administración tributaria es capaz de detectar y corregir el fraude⁶⁴.

⁶³ Díaz Yubero, F.: “La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales” en *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, págs. 112 y 113.

⁶⁴ *Ibid.*, pág. 115.

En este sistema, la información se convierte en una pieza clave; información que debe presentar la nota de fiabilidad y que se canaliza a través de distintos medios como *internet*, el teléfono, o la información presencial.

Entre las carencias que se señalan desde la propia Administración tributaria se encuentra la escasez de personal que, como pone de relieve Díaz Yubero, es menor al que existe en otros países de la Unión Europea. Mientras en España la media se sitúa en un empleado de la Administración tributaria del Estado para cada 1.700 ciudadanos, en los países de la Unión Europea la media se sitúa en torno a las 620 personas⁶⁵, lo que puede llevar a que resulte aconsejable la externalización de algunos procesos.

Finalmente, la Administración tributaria española ha avanzado en el aspecto de proyección externa e internacional, en el de las alianzas externas, y en el de la colaboración social. Colaboración social para mejorar la lucha contra el fraude y para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones. En estos momentos, la Agencia Tributaria tiene firmados 1.073 acuerdos o convenios de colaboración, con la Federación Española de Municipios y Provincias, con muchos de los Ayuntamientos que se han adherido a estos convenios, con las Comunidades Autónomas, con un gran número de países de Administraciones extranjeras, con la Tesorería de la Seguridad Social, marina mercante, etc. También con entidades privadas, con organizaciones sociales representativas como pueden ser los sindicatos, las organizaciones patronales, CERMI, ONCE, etc. Esta multiplicidad de alianzas y/o de convenios es enormemente positiva. Junto con lo anterior hay que citar el ejemplo reciente y novedoso consistente en los acuerdos de entendimiento firmados con las patronales, con los representantes de aquellos sectores de mayor riesgo fiscal, por ejemplo, de software informático, de telefonía móvil, de defensa de la propiedad intelectual industrial, etc. Estos acuerdos se firman partiendo de la base de que aunque los intereses no son coincidentes, sí que hay aspectos o parcelas de los mismos, que son de mutuo interés por lo que deben aprovecharse dichas sinergias para beneficio de ambos. Por ejemplo, en el caso del software es obvio, que dicho sector económico lucha por la protección del derecho de la propiedad intelectual, es decir, también luchan contra el fraude fiscal, y la Administración tributaria trata de mitigar en lo posible la competencia fiscal desleal. Se trata de una simbiosis de intereses con beneficios interesantes para ambas instituciones.

La eficiencia también se mide, para la AEAT en función del coste de recaudación y, en este sentido, consideran que se ha mejorado en los últimos 15 años, pues se ha pasado de recaudar cien unidades de cuenta con un coste del 0,85 por 100 sobre la recaudación bruta, a un 0,61 por 100, es decir, una mejora de un 27 por 100. El dato resulta más relevante si se pone en comparación con otros países europeos en los que la media de una serie de países europeos es el 1,18 por 100, según datos facilitados por la OCDE del año 2002. Es más, la media de países como Alemania, Francia, Italia y Reino Unido es el 1,4 por 100.

En el debe de nuestra Administración tributaria, al igual que en otras de nuestro entorno, se encuentra una serie de aspectos que requieren una mayor atención.

En este sentido, la Administración tributaria española debe seguir avanzando en el aspecto del servicio a los contribuyentes y no en cuanto a las fórmulas para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias (gestión telemática, colaboración de entidades bancarias, cuenta corriente tributaria) sino en la auténtica naturaleza de las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, pues es aquí dónde existe un mayor déficit de cooperación.

Los procedimientos tributarios siguen siendo procedimientos rígidos que, si bien dan teórico cumplimiento a los derechos y garantías de los contribuyentes, no contribuyen en la práctica al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por ello, como ha puesto de relieve Díaz Yubero, “el servicio no es solo el servicio de información, no es solo hacer el programa PADRE, sino que tiene que ser esta vocación de servicio asumida e interiorizada por el conjunto de la organización”. De esta forma, quien está en recaudación y tiene que decidir un aplazamiento de un procedimiento, o quien tiene que hacer un despacho en aduanas en cinco minutos o en cinco días está prestando un mejor o un peor servicio.

⁶⁵ Díaz Yubero, F.: “La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales” en *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pág. 116.

También desde la perspectiva del legislador se puede implementar esta situación. Así, por ejemplo, si se toma la decisión de incluir en nuestro ordenamiento una figura como las actas con acuerdo como vía para llegar a un entendimiento entre la inspección de los tributos y el contribuyente, esta debería haberse configurado con un mayor campo de actuación. En primer lugar, no establecerlas para casos tasados como los enumerados en la LGT, pues ya se les está dotando con carácter previo de unos efectos bien limitados. En segundo lugar, extender esta figura al campo de la comprobación gestora, campo en el que verdaderamente se producen múltiples supuestos de discrepancias entre ambas partes, Administración tributaria y contribuyente, que podrían ser objeto de un acuerdo que pusiese fin a la controversia.

Por otra parte, al igual que se ha resaltado la importancia de una educación tributaria al contribuyente, debería producirse también un proceso educativo dentro de los órganos de la Administración tributaria⁶⁶, de tal modo que quienes deban aplicar la norma y relacionarse con el contribuyente lo hagan desde una posición de flexibilidad, respetando la Ley como presupuesto básico e ineludible, pero evitando las actuales actitudes rígidas y poco cooperantes de algunos funcionarios de la Administración tributaria, que dejan vacías de contenido muchas de las propuesta teóricas a las que nos hemos referido. Es verdad que el cambio del modelo de Administración lleva tiempo y esfuerzos en la formación de quienes la componen.

Con carácter más general, una de las grandes carencias que todavía presenta desde el punto de vista de la confianza que el Estado, en su faceta de gestor, ofrece a los ciudadanos es la falta de transparencia con relación al gasto público, es decir, muchos contribuyentes consideran que es insuficiente la información que se les transmite con relación a los servicios públicos que se sustentan con cargo a los tributos y ello les lleva a tener ciertas reticencias sobre la actuación de la propia Administración tributaria y a la postre influye en su grado de moral tributaria.

5. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto podemos establecer las características generales de una Administración tributaria avanzada. Así, la Administración tributaria debe recaudar los tributos buscando el mayor grado posible de cumplimiento voluntario y, para ello, debe utilizar dos vías complementarias. Por un lado, ofrecer un servicio de calidad a los contribuyentes para facilitarles el cumplimiento y, por otro lado, reforzar la lucha contra el fraude fiscal.

Esta Administración tributaria a la que se debe tender tiene que ser una administración integrada, con un grado de autonomía que le dote de la flexibilidad suficiente para gestionar sus recursos y preocupada por los aspectos gerenciales que conduzcan no sólo a la eficacia del servicio sino también a la eficiencia del mismo. Deberá, además, intentar estructurarse no sólo y exclusivamente sobre los tipos de tributos sino sobre los tipos de contribuyentes, la función gestora, recaudatoria o de control a desarrollar por el órgano administrativo o una combinación de ellos.

Un papel central deben ocupar las Tecnologías de la Información que deben convertirse en el sistema neuronal de la Administración tributaria, que le sirva para ofrecer nuevos medios de comunicación con los contribuyentes, que permita una mayor y mejor captación de información y que influya en su propia estructura organizativa.

Tampoco deben descuidarse los aspectos relacionados con los recursos humanos, de tal forma que la Administración tributaria debe nutrirse de personal cualificado, íntegro, y motivado e incentivar su formación y reciclaje permanente.

Finalmente, hoy en día, una Administración tributaria avanzada inmersa en un contexto económico globalizado no puede cerrarse en si misma sino que debe buscar la cooperación internacional, en especial, en la lucha contra el fraude tributario.

⁶⁶ CIAT: *Taxpayers Assistance, Information and Education-Staff Development in Tax Administration*, IBFD, Ámsterdam, 1989.

BIBLIOGRAFÍA

- ALINK, M.: “La evaluación y control de las actividades de fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004*, IEF, Madrid, 2005.
- ARANA LANDÍN, Sofía: *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid, 2008.
- BAKER, W.: “Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión, XXXV Asamblea General del CIAT-2001*, IEF, Madrid, 2002.
- CARMODY, M.: “Striking the balance between service and enforcement”, *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005.
- CIAT: *Taxpayers Assistance, Information and Education-Staff Development in Tax Administration*, IBFD, Ámsterdam, 1989.
- DÍAZ YUBERO, F.: “Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas”, *Documentos IEF*, núm. 14, 2003.
- “Estrategia para un mejor cumplimiento fiscal”, participación en la mesa redonda *La eficacia en la aplicación del sistema tributario, II Jornadas de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, La conciencia fiscal y el marketing tributario*, celebrada el 12 de junio de 2006, Madrid, 2006.
- EVERSON, M. W.: “Role of Tax Professionals In Achieving Improved Tax Compliance” en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005.
- GRAHAM, D.: “Dealing with tax professionals to achieve improved compliance with the laws” en *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublin, 2005.
- GUIMONT, F.: “Las políticas de asignación de recursos financieros y humanos para el área de fiscalización”, *La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004*, IEF, Madrid, 2005.
- GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, N.: “Instrumentos de apoyo para el acompañamiento de las fiscalizaciones” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004*, IEF, Madrid, 2005.
- HEDGPETH, E. T.: “El control de las operaciones internacionales” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión, XXXV Asamblea General del CIAT-2001*, IEF, Madrid, 2002, pág. 355.
- HERRERA MOLINA, P. M., y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (coord.): “Ética fiscal”, *Documentos IEF*, núm. 10, 2004.
- LÓPEZ LÓPEZ, R.: “Las estrategias de fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004*, IEF, Madrid, 2005.
- MARTÍNEZ SERRANO, J. L.: “Los procesos para el diseño de los programas de fiscalización” en *La función de fiscalización de la Administración tributaria, XXXVIII Asamblea General del CIAT-2004*, IEF, Madrid, 2005.

- OCDE: "Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance", *Forum on Tax Administration, Committee on Fiscal Affairs*, 2004.
- *Using Third Party Information Reports to Assist Taxpayers*.
 - "A process for achieving a Global Level Playing Field", *Global Forum on Taxation*, Berlín, junio de 2004.
 - "Progress Towards a Level Playing Field", *Global Forum on Taxation*, Melbourne, 2005.
 - Segunda reunión del *Foro sobre Administración Tributaria*, celebrado en Dublín en 2005.
 - *Study into the Role of Tax Intermediaries*, París, 2008.
- OWENS, J.: "Tax Reform: An Internacional Perspective", *conferencia* pronunciada en San Francisco el 31 de marzo de 2005.
- PITA, C.: "Las Administraciones legales de la Administración tributaria" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión, XXXV Asamblea General del CIAT-2001*, IEF, Madrid, 2002.
- RUNE GRENI, S.: "Successful strategies for striking the balance between service and enforcement activities", *Second meeting of the Forum on Tax Administration*, Dublín, 2005.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, tomo V, IEP, Madrid, 1962-73, págs. 71, 261.
- SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las Haciendas Locales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007.
- SILVANI, C.: "Informe del relator General" en *La función de fiscalización de la Administración tributaria y el control de la evasión, XXXV Asamblea General del CIAT-2001*, IEF, Madrid, 2002.
- STRÜMPPEL, B.: "The contribution of survey research to public finance" en *Quantitative Analysis in Public Finance*, A. T. Peacock, New York, 1969.
- SUMMERGILL, R.: "Improving VAT compliance in the United Kingdom", segunda reunión del *Foro sobre Administración Tributaria*; OCDE, Dublín, junio, 2005.
- TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción, notas y presentación por P. M. HERRERA MOLINA, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- TORGLER, B.: "Is tax evasion never justifiable", *Journal of Public Finance and Public Choice*, núm. 19, 2001, págs. 143 a 168.
- TORGLER, B., y MURPHY, K.: "Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time?" en *Working Papers, The Centre for Tax System Integrity*, núm. 58, 2005.
- URIOL EGIDO, Carmen: STJCE 30.3.2006, As. C-451/03: Libertad de establecimiento - Libre prestación de servicios - Normas sobre la competencia aplicables a las empresas - Ayudas de Estado - Centros de Asesoramiento Fiscal - Ejercicio de determinadas prestaciones de asesoramiento y asistencia fiscal - Derecho exclusivo - Remuneración de estas actividades, IEF, <http://www.ief.es>.
- VÁZQUEZ CARO, J.; CRISTANCHO MANTILLA, C.; OSPINA CRUZ, J., y LEGUÍZAMO, A.: conferencia *Tendencias y redefiniciones de la administración tributaria en una economía globalizada*.
- VV. AA.: "La educación fiscal en España", *Documentos IEF*, núm. 29, 2005.
- WEBLEY, P.: "Tax Compliance by businesses", *New Perspectives on Economic Crime*, ed. Sjögren, Hans and Skögh, Goran Edward Elgar, Cheltenham.
- WEBLEY, P.; ADAMS, C., y ELFFERS, H.: "VAT compliance in the United Kingdom" en *Working Papers, The Centre for Tax System Integrity*, núm. 41, 2002.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candell Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candell Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.