

El fraude fiscal en el IRPF: Directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero

EVA MÁRQUEZ CAMPÓN

Profesora Colaboradora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. EL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO COMO INSTRUMENTO EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE. II. COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE FISCAL Y ADUANERO. III. LA ECONOMÍA SUMERGIDA. IV. LA INVESTIGACIÓN DE PATRIMONIOS EN EL EXTERIOR. VI. LA ECONOMÍA DIGITAL. VII. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ALTO VALOR. VIII. LAS ACTIVIDADES DELICTIVAS: CONTRABANDO, NARCOTRÁFICO Y BLANQUEO DE CAPITAL. IX. OTROS NICHOS DE FRAUDE EN EL IRPF. X. CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA. XI. COLABORACIÓN ENTRE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. XII. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN. EL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO COMO INSTRUMENTO EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

El fraude fiscal genera desconfianza social pues supone una derogación fáctica del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos proclamado en nuestra Constitución. Desequilibra el funcionamiento de la actividad económica pues altera las leyes de la competencia leal.

recaudación, provoca que el resto de los sujetos con actividad económica, que sí cumplen con sus todas sus obligaciones, se desincentiven. Esta práctica da cabida en el mercado a intrusos que rompen las leyes de la competencia leal.

Para detectar los casos concretos de actividades en economía sumergida, la Administración efectúa el tratamiento de los datos procedentes de diversas fuentes como:

1. El intercambio de información o cruce de datos entre los diferentes niveles de la Administración Tributaria resulta especialmente relevante en sede de actividades económicas y en las operaciones de transmisión de bienes. Aquí se procura especialmente la coordinación en las actuaciones.

2. La realización de actuaciones conjuntas con la Inspección de Trabajo en las que afloran situaciones irregulares desde el punto de vista laboral y fiscal.

3. Las declaraciones informativas de otros obligados tributarios que aportan datos tales como los flujos de fondos bancarios, la facturación a través de tarjetas de crédito o las divergencias entre las declaraciones del sujeto y su situación patrimonial real.

4. Finalmente, no hemos de obviar la información obtenida por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) al llevar a término el Plan Nacional de Captación de Información (PNCI).

Una vez detectados los supuestos de riesgo, se efectúan actuaciones presenciales en las sedes de las actividades.

Estas personaciones en las sedes resultan muy útiles para la toma de datos de la actividad real *in situ* y también a nivel censal, pues, gracias a ellas, se detectan muchos casos de deslocalización o simulación de actividad (negocios tapadera o incluso inexistentes o ficticios)⁷. Por otro lado, sirven también para la verificación del cumplimiento de obligaciones formales.

Es en el sector servicios donde mayor número de anomalías se descubren por lo que se trata del ámbito económico en que la AEAT concentra

7. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, introduce en el artículo 202.3 de la Ley General Tributaria, calificándola de infracción muy grave, la comunicación de datos falsos o falseados en las solicitudes de Número de Identificación Fiscal. Esta norma añade también un apartado 4 en la Disposición Adicional Sexta de la Ley General Tributaria con las consecuencias jurídicas de la revocación del Número de Identificación Fiscal.

este año la mayoría de sus actuaciones presenciales. Así, se podrá especial atención en:

1. Las cesiones de uso de viviendas por particulares utilizando medios como internet u otras vías pero sin declarar los ingresos procedentes de estas operaciones o los alquileres no declarados.
2. Las empresas turísticas regulares que incumplen sus obligaciones fiscales.
3. Los empresarios que realizan ventas o servicios finales al consumidor final (minoristas y profesionales) en actuaciones selectivas coordinadas a nivel nacional. Como es obvio, aquí, las menores posibilidades de cruce de datos, hacen que la economía sumergida sea más frecuente.
4. El cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 7/2012⁸ sobre la limitación de pagos en efectivo.

Finalmente, se debe subrayar cómo, en los últimos años, ha proliferado el uso de instrumentos informáticos que coadyuvan a los infractores a llevar a cabo una doble llevanza de cuentas en sus negocios aparentemente cumplidores de todas las obligaciones legales. Se trata del llamado software de doble uso que permite ocultar parcialmente ventas y manipular la contabilidad para, posteriormente, infradeclarar las rentas procedentes de la actividad. La detección y la eliminación de esta conducta, claramente intencionada y planificada por el sujeto, constituye una de las prioridades para la AEAT. En este cometido, se potencian las personaciones en las sedes de las actividades económicas con personal especializado en técnicas de análisis y verificación de programas y archivos de los equipos electrónicos realizando en muchos casos una verdadera auditoría informática de la actividad.

8. Artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude: «Limitaciones a los pagos en efectivo. Uno. Ámbito de aplicación. No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera. No obstante, el citado importe será de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional».

IV. LA INVESTIGACIÓN DE PATRIMONIOS EN EL EXTERIOR

En su tarea de prevenir y luchar contra el fraude resulta esencial para la Administración Tributaria disponer de instrumentos que le permitan conocer la titularidad de bienes y derechos en el extranjero de los residentes en España. En este sentido y, dejando al margen la recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio, el nuevo modelo 720⁹ de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero ha supuesto un gran avance por el volumen de información que proporciona.

Hay, además, que destacar los logros en sede de intercambio de información en el seno de la Unión Europea (UE) y en el ámbito internacional, sobre todo con Estados Unidos.

A nivel europeo, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE¹⁰, establece la obligatoriedad de adoptar por todos los Estados miembros el *Common Reporting Standard* (CRS) como modelo para el intercambio automático de información entre los estados en la UE.

El Acuerdo Multilateral de 29 de octubre de 2014, entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, suscrito por España junto a 78 países más impulsa precisamente la aplicación efectiva de este CRS de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa

-
9. Junto a la polémica declaración tributaria especial o amnistía fiscal, la obligación de información sobre los bienes situados en el extranjero fue otra de las nuevas medidas incluidas en el Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. El desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1797/2008, de 3 de noviembre. Así mismo, la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, aprueba el modelo 720 de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.
 10. Sobre el alcance y el futuro desarrollo de la Directiva 2011/16 UE, ver los capítulos de Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER y María Eulalia HERNÁNDEZ RIVERA en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, atelier, 2012. En este trabajo, Miguel Ángel COLLADO YURRITA dirige a varios autores en un estudio pormenorizado de los diferentes cauces de intercambio internacional de información tributaria.

Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 y, en Derecho interno, en los artículos 1.2 y 29 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), relativos a las obligaciones tributarias en el ámbito de la asistencia mutua, y, en la Disposición Adicional vigesimosegunda de la LGT, que establece la obligación de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras y de suministrar información a la Administración respecto de las mismas. Así, el reciente Real Decreto 1021/2015¹¹, de 13 de noviembre, establece en España precisamente esta obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad y control de determinadas cuentas financieras y de informar de las mismas en el marco de la asistencia mutua. Aunque esta norma entró en vigor el 1 de enero de 2016, se prevé el inicio efectivo de dicho intercambio de información en 2017.

A escala internacional, se ha trabajado para la aplicación del Acuerdo bilateral con Estados Unidos para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la puesta en marcha de la Ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras o *Foreign Accounts Tax Compliance Act* (FATCA) acordada en Madrid el 14 de mayo de 2013. Esta Ley va a hacer posible que, a partir de este año 2016 se desarrolle de manera efectiva el intercambio automático de información de cuentas financieras con los Estados Unidos de América.

Así mismo se deben destacar los trabajos realizados por la OCDE y el Foro Global sobre transparencia e intercambio de información Tributaria bajo el mandato del G20 en relación con la mejora de los estándares de intercambio de información internacional para facilitar la investigación y análisis del riesgo respecto de contribuyentes deslocalizados o la detección de patrimonios ocultos ante las autoridades fiscales.

En resumen, se trata de que los contribuyentes deslocalizados y los titulares de patrimonio en el extranjero oculto a Hacienda queden al descubierto mediante:

1. La implantación lo antes posible del intercambio de cuentas financieras a través del CRS.

11. Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre (BOE de 17 de noviembre), por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad y control de determinadas cuentas financieras y de informar de las mismas en el marco de la asistencia mutua.

2. El tratamiento y uso de esta nueva fuente de información internacional.

3. El uso de la información del PNCI sobre el consumo con tarjetas de crédito emitidas con cargo a cuentas extranjeras de entidades financieras no residentes.

4. La investigación de sujetos que han incumplido la obligación de presentar el modelo 720 existiendo indicios de ocultación patrimonial o de los que, habiéndolo presentado, éste no se corresponda con la información en poder de la Administración¹².

V. LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

En este área lo que se trata de controlar, evitar y, en su caso, corregir es la *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), esto es, el montaje de estructuras mercantiles que buscan la reducción de bases imponibles en el territorio en el que se genera el beneficio y el desvío del mismo hacia territorios de nula o baja tributación.

La OCDE se esfuerza en este proyecto del que España forma parte junto con el resto de países del G20. La idea es que en este año se hagan públicas 15 líneas de actuación que constituirán su contenido.

Algunas de estas líneas ya han sido incorporadas a nuestro ordenamiento tributario por la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Naturalmente, en la UE también se trabaja en este sentido y de ahí las Directivas 2011/96/UE, del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, la Directiva 2014/86/UE y la Directiva 2015/121/UE que contienen cláusulas anti abuso sobre la deducibilidad como gasto del reparto de beneficios o la interposición de estructuras mercantiles que no responden a fines comerciales sino exclusivamente elusivos, respectivamente.

12. La falta de presentación o la presentación inexacta o falseada del modelo 720 se tipifica como infracción tributaria muy grave (Disposición adicional decimoctava de la LGT y Disposición adicional primera de la Ley 7/2012) y, además, obliga a la regularización de los bienes y derechos respecto de los que no se haya informado, bien en el IRPF como ganancias de patrimonio no justificadas (artículo 39 de la LIRPF), bien como bienes y derechos adquiridos con cargo a renta no declarada (artículo 134 de la LIS), imputables al último ejercicio no prescrito. En este supuesto, además, no cabe la posibilidad de alegar la prescripción de las rentas con las que se hayan adquirido los citados bienes y derechos.

La AEAT y la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) examinan las siguientes áreas de riesgo:

1. Operaciones de residentes en España que se sirven de estructuras o instrumentos de planificación fiscal internacional agresivos para disminuir la tributación en España como es el doble aprovechamiento de gastos o su elaboración artificiosa mediante transmisiones de valores intragrupo.
2. Adquisición de participaciones con financiación cuando se pretende con ello generar más gasto financiero.
3. Operaciones con paraísos fiscales o cambios de residencia a paraísos fiscales.
4. Pagos al exterior regulados con medidas anti abuso como es el caso de las *conduit companies*, que se interponen con la idea de aprovechar las ventajas de un Convenio¹³.
5. Detección de establecimientos permanentes no declarados.
6. Ejercicio de actividad económica en España por no residentes, con especial atención a situaciones de tránsito a la residencia.
7. Actuaciones que trascienden el territorio nacional en las que sea aconsejable la coordinación entre varios países según se desprende del intercambio internacional de información con trascendencia tributaria.
8. Instrucción y resolución de acuerdos de valoración en operaciones vinculadas como medida de prevención del fraude.

13. Como ejemplo, citemos el mediático caso Messi en el que se utilizaba una doble estructura societaria consistente en una sociedad en un paraíso fiscal (Belice) y una sociedad fiduciaria en el Reino Unido. Se aprovechaba así, por un lado, la opacidad del paraíso fiscal (donde la sociedad inglesa transfería la renta) y, por otro, que el Convenio para evitar la Doble Imposición con el Reino Unido establece que los cánones se gravan en el país de residencia del sujeto perceptor de la renta y no en el de la fuente (en este caso, la sociedad inglesa era formalmente quien percibía el canon o contraprestación de la cesión de la explotación de la imagen del jugador). La sociedad residente en Reino Unido, era una simple intermediaria o comisionista en la cesión a terceros de los derechos de explotación de la imagen de Messi y tributaba en Reino Unido por dicha comisión exclusivamente. El resto de la renta percibida se abonaba a la sociedad en Belice. MORÓN PÉREZ, lleva a cabo una exposición muy clara del supuesto en «La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes)», *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, 2015.

VI. LA ECONOMÍA DIGITAL

Internet es, hoy en día, el mercado de acceso más fácil para las empresas y los consumidores a la hora de ofertar y demandar bienes y servicios. La AEAT ha de hacer frente a las nuevas fórmulas de fraude que se manifiestan en este nuevo escenario: la red permite actividades que no existen oficialmente (empresas que no están dadas de alta), actividades que parecen extranjeras aunque son realmente empresas españolas (porque su sede de dirección y gestión se encuentra en España) que se sirven de un disfraz de no residencia para eludir sus obligaciones fiscales en España.

En la lucha contra el fraude, la AEAT se dedica a efectuar la captación de esta ingente información disponible en internet, la ordena y sistematiza y e incorpora los datos en las correspondientes bases informáticas. Mediante técnicas de análisis informático, se tienen en cuenta los índices de éxito de estas páginas webs y de los perfiles y páginas en las diferentes redes sociales. Así, se identifican patrones de comportamiento indicativos de fraude tales como falsas deslocalizaciones, actividades ocultas no declaradas (economía sumergida), comercio ilícito, tramas carrusel, uso de testaferros, etc.

VII. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ALTO VALOR

Las actividades profesionales que llevan a cabo prestaciones de servicios de alto valor son objeto de especial atención.

La AEAT parte de las fuentes clásicas como el acceso a la información de registros administrativos, requerimientos a clientes finales, control de los ingresos y los gastos para detectar ingresos ocultos a partir de información externa o signos de riqueza o la imputación indebida de gastos ajenos a la actividad o gastos personales, cuando se interpone un formato social una actividad que es esencialmente particular.

VIII. LAS ACTIVIDADES DELICTIVAS: CONTRABANDO, NARCOTRÁFICO Y BLANQUEO DE CAPITALS

Aquí el objetivo es descubrir e interceptar las mercancías, desmantelar la logística y los tinglados financieros que sostienen el comercio ilícito de estas redes organizadas.

Entre las actuaciones que se llevan a cabo para erradicar las actividades delictivas destacan:

1. La vigilancia de los canales de entrada: espacio aéreo, aguas jurisdiccionales, recintos aduaneros portuarios, terrestres y aéreos. En particular, en los trasportes de viajeros y mercancías procedentes de áreas de menor tributación, se utilizan técnicas de análisis de riesgos e inspecciones no intrusivas como el escaneado de contenedores, vehículos y paquetería.
2. El intercambio de información¹⁴ y colaboración internacional.
3. La detección de los *legal highs*, productos y sustancias no catalogadas como drogas (las llamadas Nuevas Sustancias Psicoactivas NSP¹⁵), precursores, medicamentos no homologados, productos dopantes o con grave riesgo para la salud así como a las organizaciones que se dedican a este tráfico criminal.
4. La intensificación de la persecución del contrabando de tabaco que ha experimentado un incremento relevante y, por tanto, supone una importante merma en la recaudación. En este sentido, se vigilan especialmente las nuevas técnicas de producción o de introducción en nuestro país.

IX. OTROS NICHOS DE FRAUDE EN EL IRPF

La AEAT pone atención, además, en otras situaciones indicativas de riesgo de fraude:

1. La división artificial de la actividad económica para entrar en el actual perfil para la Estimación Objetiva en el IRPF y el Régimen Especial Simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)¹⁶.
2. Investigación de sectores no afectados especialmente por la crisis que siguen declarando ingresos llamativamente bajos pese a la existencia de indicios de facturación superior, es decir, supuestos de ocultación de rentas.
3. Examen de la procedencia de créditos fiscales o compensación de bases negativas en línea con la nueva regulación establecida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

14. Entre las medidas más recientes destacamos la Orden ECC/2402, de 11 de noviembre, por la que se crea el Órgano Centralizado de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles (BOE de 16 de noviembre).

15. La oficina de Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (United Nations Office on Drugs and Crime, UNODC) las define como sustancias de abuso, ya sea en forma pura o en preparado, que no están controladas por los Convenios internacionales como drogas, pero que suponen una seria amenaza para la salud pública.

16. Recordemos que la Ley 26/2014 ha reducido significativamente el ámbito de las actividades incluidas en los módulos.

4. Detección de casos de falsas deslocalizaciones de obligados tributarios susceptibles de causar desimposición en territorio común respecto a los territorios forales¹⁷.

5. Procedimientos de revocación de NIF a partir del sistema de notificación electrónica obligatoria¹⁸.

6. Control de la tributación efectiva de subvenciones como las percibidas por el plan PIVE.

7. Control del pago anticipado de las nuevas deducciones por familia numerosa y por discapacidad de ascendientes y descendientes.

8. Impulso al sistema de devolución *on line* IRPF mediante consolidación (sistema VERIFICA).

9. Detección de incumplimientos de presentaciones de autoliquidaciones periódicas a partir de información de terceros que pongan de relieve existencia de actividad económica.

10. Impulso de la presentación telemática y de la comunicación con los sujetos mediante la sede electrónica.

X. CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA

En sede de recaudación, los esfuerzos de la AEAT se centran en lograr el cobro efectivo de las deudas pendientes cualquiera que sea su origen (infracciones tributarias, laborales, de seguridad social, o ilícitos penales). Lo que se pretende evitar es que los sujetos desaparezcan sin pagar, ya sea por la disolución de la empresa (casos de concurso), por movilización del sujeto (cambio de residencia o deslocalizaciones que hacen perder la pista del deudor) ya sea porque, cuando se alcanza al deudor, éste no responde porque es insolvente (vaciamiento patrimonial mediante testafierros o transmisiones simuladas).

En este sentido, se llevan a cabo las siguientes actuaciones:

1. Control de los aplazamientos y fraccionamientos concediéndolos sólo cuando se dan los requisitos establecidos y haciendo un seguimiento estricto de su cumplimiento una vez estimados.

17. Recordemos casos tan mediáticos como el del tenista Rafael Nadal y sus empresas domiciliadas en Navarra.

18. Véase la nueva Disposición adicional sexta.4 de la LGT.

2. Derivación efectiva de la responsabilidad solidaria o subsidiaria en las deudas impagadas en los casos en los que esté previsto en la normativa acelerando al máximo la detección los responsables para evitar insolvencias sobrevenidas. En este sentido, se activan las acciones penales por insolvencia punible.

3. Aceleración de la gestión de deudas en fase de embargo para adelantar al máximo el éxito y evitar la interposición de recursos que posterguen la firmeza del acto de ejecución. Esta medida resulta controvertida pues puede chocar con los derechos de defensa del contribuyente en el procedimiento sancionador, por ejemplo.

4. Potenciación de la viabilidad de las empresas en procedimientos concursales procurando, así, el cobro final de las deudas.

5. Incentivo del uso de la factura electrónica¹⁹ agilizando con ello el embargo respecto de deudores que, a su vez, son acreedores de las Administraciones Públicas (sistema automático de compensación de deudas).

6. Prevención del fraude en la recaudación mediante medidas de aseguramiento patrimonial como avales u otras garantías personales o reales.

7. Seguimiento de las actividades o empresas en las que pueden participar deudores que han resultado fallidos, intentando, en su caso, el recobro cuando hay solvencias sobrevenidas.

8. Publicidad a situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. El artículo 95 bis de la LGT²⁰ recoge esta medida que, no exenta de polémica, busca la rápida recuperación de deudas en orden a evitar el rechazo social del deudor que aparece en la lista de morosos de Hacienda.

19. Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector, establece la creación de una plataforma informática de intercambio de información que permita la práctica de las actuaciones de gestión recaudatoria de los órganos de la AEAT, de las CCAA, de las Entidades locales y de la Tesorería General de la Seguridad Social que se dirijan contra los pagos de las Administraciones públicas.

20. Introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 22 de septiembre), el artículo 95 bis dispone la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. Así, la Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda

XI. COLABORACIÓN ENTRE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El fomento y desarrollo de intercambios de información entre las Administraciones tributarias del Estado y las Comunidades Autónomas y la planificación coordinada en las actuaciones sobre los tributos cedidos es fundamental en la lucha contra el fraude.

El Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (CSDCGT) es el órgano colegiado que determina los criterios y procedimientos comunes de intercambio de información y las directrices de ejecución de los programas de control sobre los tributos cedidos.

Así, para 2015, se refuerzan acciones ya clásicas como los intercambios de datos censales mediante el Censo Único Compartido (CUC) que pretenden, entre otros, verificar los domicilios declarados y sus modificaciones o la transmisión a la AEAT de los datos de las declaraciones tributarias de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto de Sucesiones y Donaciones (valores comprobados) y tributos sobre el juego gestionados por las CCAA por delegación. Este cruce de datos resulta especialmente interesante para el IRPF, el IS y el IP.

Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario.

No se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

En los listados se incluirá la siguiente información:

- a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:
 - Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.
 - Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.
- b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

La Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. (BOE de 24 de octubre).

Al mismo tiempo, la AEAT continuará proporcionando a las CCAA la información necesaria para la adecuada gestión de estos tributos. La intención es lograr un mayor control global de las deducciones estatales y autonómicas en el IRPF.

Se incentivan, además, los intercambios de información específica (hechos, operaciones, valores, bienes, rentas etc.) relevante en sede de lucha contra el fraude.

Así, las CCAA informarán sobre la constitución de rentas vitalicias, disolución de sociedades o disminución de capital con devolución de aportaciones, préstamos entre particulares, pagos de presupuestos antes del devengo de la operación, etc. Por su parte, la AEAT informará a las CCAA sobre las operaciones de aportación de activos a las sociedades que no supongan aumento de capital ni deban de ser elevadas a público (cesiones de uso de bienes y derechos, transmisión de mercadería, etc.). Se pretende acelerar las ejecuciones de embargos en caso de que el sujeto acreedor en estas operaciones mantenga deudas pendientes con la AEAT o con las Administraciones tributarias de las CCAA.

En esta línea, es de destacar el nuevo modelo 990 mediante el que las CCAA informarán a la AEAT sobre las situaciones de familia numerosa o incapacidad que determinan el derecho a las nuevas deducciones introducidas en el IRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

También con relevancia en sede del IRPF, se realiza la averiguación de bienes no declarados situados en el extranjero y el descubrimiento de sujetos ocultos obligados a declarar por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Finalmente, en relación con los territorios históricos forales, el intercambio de información facilita la detección de falsas deslocalizaciones en aprovechamiento de las diferencias normativas entre los territorios común y foral que son indicativas de planificaciones fiscales fraudulentas²¹.

XII. BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, «Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou». *Carta Tributaria. Monografías*, nº 2, 2014.

21. Recordemos, siguiendo con los ejemplos del mundo del deporte, el caso Nadal en el que se había confeccionado un entramado empresarial ficticio aprovechando el régimen fiscal más favorable existente en el territorio foral de Guipúzcoa.

- CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA, «Los pagos ilícitos a empleados públicos extranjeros en el marco de negocios y contratos internacionales: la problemática relativa a su (no) deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del Informe OCDE sobre la implementación del Convenio Anticorrupción». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 371, 2013.
- COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el código penal español: análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, J.M. BOSCH, 2010.
- COLLADO YURRITA (Dir.), *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, 2011.
- *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.
- DE LA PUENTE y PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, «Las obligaciones en relación al Número de Identificación Fiscal en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 17-2007, pp. 82-86.
- ESCANDÓN RUBIO y LITA FERRIOLS, «Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez, número especial reformas estructurales*, 2012, pp. 121-136.
- FABRA VALLS (Coord.), *Régimen jurídico de la prevención y represión del blanqueo de capitales*, Tirant lo Blanch, 2015.
- FERRÉ OLIVÉ, «Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 372, 2014.
- GARCÍA PRATS, «La residencia fiscal y el Derecho Comunitario». *Crónica Tributaria*, núm.146, 2013.
- GONZÁLEZ CUERVO, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero configurada por el reciente Real Decreto 1558/2012», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2012, pp. 114-118.
- HINOJOSA TORRALVO y LUQUE MATEO, *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, 2013.
- LARIO PARRA, «Los incrementos de patrimonio no justificados y el delito fiscal. Posición jurisprudencial». *Tribuna Fiscal*, nº 271, 2014.
- MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a

otras jurisdicciones ("BEPRS"): ¿Final, el principio del final o el final del principio?». *Quincena Fiscal*, núm.1-2, 2014.

MERINO JARA y MANZANO SILVA (Dir.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. J.M. Bosch Editor, 2014.

MORENO GONZÁLEZ, «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información». *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013.

MORÓN PÉREZ, «La defraudación Tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes)», *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, 2015.

ORENA DOMÍNGUEZ, «Medidas de lucha contra el fraude fiscal». *Quincena Fiscal*, nº 3, 2014.

PÉREZ DE VEGA, «Alcance de la Ley 7/2012, de lucha contra el fraude, en la práctica del embargo por deudas tributarias». *Crónica Tributaria*, nº 150, 2014.

SANZ CLAVIJO, «Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de Derecho comparado». *Crónica Tributaria*, nº 148, 2013.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, «La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012». *Diario La Ley*, nº 8295, 2014.