

TEMA 5

CSGC

1. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS: LOS PRINCIPIOS DEL BENEFICIO Y DE LA CAPACIDAD DE PAGO.

A partir de las famosas “**reglas de la imposición**” de Adam Smith, siempre ha sido una preocupación fundamental de los hacendistas la cuestión de determinar cuáles son los criterios para el establecimiento de una estructura impositiva que refleje el modo más apropiado de financiar los gastos públicos.

La obra de Neumark, **Principios de la imposición**, es sin duda la aportación más detallada acerca de lo que debe ser un sistema impositivo moderno.

Los principios de la imposición se encuadran en dos categorías de principios de finalidad y principios de organización.

Los principios de finalidad hacen referencia a los objetivos que debe perseguir el sistema tributario y es donde más claramente pueden manifestarse las valoraciones implícitas a cerca del sistema tributario. Mientras que los principios de organización se refieren a proporcionar un conjunto de reglas precisas, en buena parte deducidas de criterios empíricos, acerca del modo más adecuado de establecer un sistema tributario para que, efectivamente pueda cumplir con los principios de finalidad.

Dentro de los principios de finalidad cabe distinguir entre los orientados a conseguir una asignación eficaz de los recursos y los que pretenden la plena potencialidad del sistema económico.

Los principios de asignación pretenden que los tributos se establezcan de tal suerte que respeten en lo posible el orden económico derivado del funcionamiento del mercado y, al mismo tiempo, que efectúen una distribución impositiva que refleje no sólo la utilidad o beneficio derivado del consumo de servicios públicos sino que altere la distribución inicial de renta y riqueza de tal modo que el sistema económico alcance el máximo posible de bienestar social.

Tendremos en consecuencia dos grandes Principios impositivos: el de evitar el dirigismo fiscal al tiempo que se minimizan las intervenciones en la esfera privada de los individuos, y el de reducir los perjuicios involuntarios de los impuestos al sistema de competencia o principio de neutralidad tributaria.

El principio de reducir los perjuicios involuntarios de los impuestos al sistema de competencia o principio de neutralidad tributaria requiere que la política fiscal se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo competitivo del mercado, a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta a las que por razón de rango superior se les considere necesarias. Y así, alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos sobre producción, consumo y ahorro.

La segunda finalidad pretendida por los principios de asignación es la de conseguir una distribución de los impuestos entre los individuos, que refleje por una parte, el beneficio o utilidad derivado del consumo de servicios públicos y, de otra, procure las adecuadas correcciones en la distribución inicial de renta y riqueza para que el mecanismo del mercado permita alcanzar el máximo posible de bienestar social.

De acuerdo con el **principio del beneficio**, la distribución del coste de los servicios públicos debe efectuarse con arreglo a los criterios de fijación de precios en los bienes privados, es decir, siguiendo el criterio de la utilidad o beneficio obtenido por el individuo del consumo público. **Así, el principio de beneficio aspira al logro de una equivalencia entre los impuestos pagados por el contribuyente y las prestaciones recibidas por el Estado.**

Si se atiende a la escasa capacidad operativa del principio del beneficio, la distribución del coste de los servicios públicos se puede efectuar siguiendo **el principio de capacidad de pago**, este principio exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago. Así, en consecuencia, las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición en cuanto a su disponibilidad económico-financiera puedan ser consideradas igualmente onerosas en términos relativos.

Al lado del principio de capacidad de pago se encuentra el principio de generalidad que exige que todas las personas naturales y jurídicas sean sometidas al gravamen tributario. Este principio de generalidad ofrece dos vertientes: generalidad en cuanto a los sujetos y generalidad en cuanto a las bases de tributación.

Por su parte, el principio de igualdad establece la necesidad de que todo impuesto trate exactamente del mismo modo a todas las personas que, en iguales condiciones relevantes a efectos tributarios, se hallen sometidas al gravamen.

El principio de redistribución tributaria es aquel que exige la estructuración de toda la política tributaria de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discurra progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la estricta realización del principio de la capacidad de pago, a fin de conseguir, de esta manera, una redistribución de rentas y patrimonios que sea compatible con las instituciones fundamentales de un orden económico basado en la economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante, se considere justa; la redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias de la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado.

Por otro lado, en cuanto a los principios que pretenden la plena potencialidad del sistema económico destacamos el principio de flexibilidad tributaria y el principio de imposición orientada hacia la política de crecimiento.

El principio de flexibilidad tributaria requiere que la estructura del sistema fiscal se establezca de modo que la evolución de sus rendimientos contribuya a amortiguar las fluctuaciones a corto plazo de la actividad económica general. Y el principio de la imposición orientada hacia la política de crecimiento obliga a estructurar a aquélla de modo que, tanto en su totalidad, como en sus particularidades, no produzca efectos que frenen el crecimiento y permita ejercer una influencia positiva sobre el mismo.

Al lado de los principios de finalidad se encuentran los principios de organización del sistema tributario. Estos principios se clasifican en principios de existencia y de instrumentación.

Los principios de existencia del sistema tributario tratan de garantizar que éste pueda cumplir en todo momento, con las exigencias de financiación que el volumen de gasto público demande. Para ello, el sistema ha de cumplir con dos principios:

1. El principio de suficiencia, de carácter permanente y que hace referencia a una capacidad normal de cobertura financiera de gastos públicos.
2. El principio de la capacidad de incrementación, de aplicación eventual y que indica más bien una capacidad extraordinaria de cobertura o una posibilidad de desarrollo de la capacidad normal de cobertura.

Los principios de instrumentación impositiva pretenden una organización adecuada del sistema tributario, precisamente para facilitar el cumplimiento racional de los principios de finalidad antes comentados.

Los principios de instrumentación permiten, también, una clasificación en dos grandes grupos: el primero, se refiere a los principios que afectan a la instrumentación interna del sistema tributario; y el segundo, a los que afectan al sistema tributario en su relación con los contribuyentes y la Administración.

Los principios de instrumentación interna se clasifican en:

1. Principio de sistematización o congruencia, que obliga a que la estructura del sistema no desatienda alguno de los objetivos perseguidos por los principios de finalidad y se eviten las posibles contradicciones entre cada una de las medidas tributarias en particular.
2. Principio de continuidad, que exige la relativa permanencia de las disposiciones contenidas en las leyes tributarias en tanto su modificación no resulte imperativa para el cumplimiento de los objetivos de la política fiscal. Las reformas continuas del sistema tributario añaden complejidad y generan inseguridad jurídica.
3. Principio de coste mínimo, que exige que tanto los costes de recaudación y control, por parte de la Administración, como los originados a los contribuyentes con motivo del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sean mínimos dentro de los que resulten imprescindibles.

En relación con los contribuyentes y la Administración, el sistema tributario, si ha de constituir un instrumento apropiado de la política fiscal, debe cumplir con los principios de transparencia, comodidad y practicabilidad. De estos principios se desprende que las normas tributarias han de ser claras, transparentes y sencillas y que se deben generalizar los sistemas de pagos a cuenta.

2.- EL IMPUESTO: CONCEPTO Y ELEMENTOS INTEGRANTES.

Concepto

De entre todos los recursos que obtiene el Sector Público, sin duda el **más significativo** cuantitativa y cualitativamente es el impuesto.

En general, se **considera** como impuesto a toda obligación coactiva y sin contraprestación cuyo objetivo es efectuar una transmisión de valores económicos (en general en dinero) a favor del Estado y de los entes menores subrogados a él.

La **transmisión** se realiza por un sujeto económico en virtud de una disposición legal, siendo fijadas las condiciones de la prestación de modo autoritario por el sujeto activo de la obligación tributaria.

Con carácter general puede **definirse** como un ingreso público, ordinario, forzoso, definitivo y pecuniario que se destina a financiar las necesidades públicas generales, y que se exige sin contraprestación de ningún género.

De esta noción inicial podemos extraer las siguientes **características**:

En lo que respecta a **ingreso público**, el impuesto tiene carácter derivado pues se rige por el principio de autoridad, es decir viene legitimado por la soberanía del Estado y no por el intercambio en el mercado.

Por otra parte, su **carácter ordinario** significa que fluye periódicamente y con regularidad y, consecuentemente, puede considerarse un ingreso corriente del Estado.

Asimismo, su **carácter forzoso** pone de manifiesto la naturaleza coactiva de la exacción fiscal. Es decir, constituye una obligación legal ineludible de forma que, a la falta cumplimiento espontáneo, el Estado puede utilizar la ejecución forzosa sobre el patrimonio del deudor para hacer efectivo el pago.

A su vez, su **carácter pecuniario y definitivo**, determina que siempre comporta una obligación dineraria para quien lo soporta. Por consiguiente, el Estado recibe una cantidad de dinero que no tiene que restituir, a diferencia de los ingresos que obtiene de la deuda pública.

Y finalmente la característica fundamental del impuesto es que **se exige a todos los individuos sin vincularlo a ninguna contraprestación específica** a cargo del Estado, de suerte que el rendimiento obtenido se destina a la financiación de los servicios públicos generales de carácter indivisible.

Es decir, no existe proporcionalidad entre el nivel de presión fiscal soportada por un individuo y el nivel de servicios públicos que recibe, sino que se atiende a otros criterios para determinar el reparto de la factura tributaria entre la población.

Elementos integrantes

Por lo que se refiere a los **elementos fundamentales de todo impuesto**, deben destacarse los siguientes:

Sujeto activo: El único sujeto activo del impuesto es el Estado. Solo el Estado tiene el poder fiscal derivado de su soberanía y, en consecuencia, es solo el Estado y, por reflejo o delegación del mismo, las entidades menores subrogadas a él, quienes pueden exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Hecho imponible: Es, según el artículo 20 de la LGT, el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Son hechos imponibles la obtención de renta en los impuestos sobre la renta; la propiedad de bienes y la titularidad de derechos en los impuestos sobre el patrimonio...

Sujeto pasivo: Es sujeto pasivo el obligado tributario que según la ley debe cumplir la obligación tributaria principal así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. Donde la LGT define como obligado tributario a las personas físicas, jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Base imponible: Será la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, y determina la obligación tributaria.

Existen **dos formas** de cifrar la citada cantidad que diferenciará entre tributos fijos y de tributos variables:

- En los tributos **fijos** la Ley determina el hecho imponible y directamente la cantidad a pagar.
- En los tributos de cuota **variable**, la Ley fija el hecho imponible, pero no la cuota a pagar. Primero se determinará la base, para sobre ella aplicar el tipo de gravamen y obtener así la cuota.

Se pueden diferenciar **tres métodos** para determinar la base que en esencia son:

1º **Estimación directa**, que se aplicará con carácter general. Éste se sirve de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.

2º **Estimación objetiva**, que se utilizará con carácter voluntario para determinados sujetos pasivos cuando así lo determine la ley propia de cada impuesto.

3º El régimen de **estimación indirecta**, que se aplicará cuando no sea posible aplicar los otros dos, en el que las bases se determinan indirectamente.

Base liquidable: No es más que una base imponible disminuida cuando la Ley de cada tributo autoriza a practicar ciertas reducciones.

Tipo de gravamen: Es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

Cuota tributaria: Es el resultado del proceso de cuantificación tributaria. Podrá determinarse:

- En función del tipo de gravamen aplicable
- Según cantidad fija señalada en los pertinentes textos legales
- O bien conjuntamente.

Deuda tributaria: Es el resultado de reducir la cuota con posibles deducciones y de incrementarla con posibles recargos

Forma en la que se realiza el pago: Dos son las características que concurren en la transmisión de valores económicos que el sujeto pasivo efectúa al sujeto activo del tributo:

- a) La obligatoriedad
- b) La ausencia de contraprestación

Elementos temporales: Esto es la existencia de diversas fechas clave en el ciclo de la vida del impuesto: las fechas en que se origina y termina el periodo impositivo; las fechas de declaración, en su caso, y de recaudación o pago; y finalmente, la fecha de prescripción, que constituye una de las vías de extinción del impuesto.

3.- PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS.

Los **criterios de clasificación** del impuesto son **múltiples** y en su exposición no se puede intentar recoger todos los matices y opiniones doctrinales expresadas al respecto. Por ello se destacarán solamente determinadas clasificaciones.

Según los fines que se persiguen con el impuesto, autores como **Gerloff** han propuesto distinguir los **impuestos fiscales de los denominados de ordenación**.

Son **fiscales** aquellos impuestos que tienen una finalidad puramente recaudatoria. Y a su vez, denomina el autor citado **impuestos de ordenación** aquellos que buscan fundamentalmente unos efectos económicos con los que variar conductas individuales y colectivas para conseguir determinados objetivos básicos de la organización de la convivencia.

Smochlders distingue los **impuestos a medida** de los **impuestos de mercado**.

Son **a medida** aquellos que responden exactamente a la situación individual del contribuyente. Y son **impuestos de mercado** los que recaen sobre las empresas y, en última instancia, sobre el mercado anónimo y que automáticamente se incorporan a los costes y a la formación de los precios.

Dentro de los impuestos de mercado distingue a su vez en **impuestos generales de costes**, que gravan toda la actividad económica o gran número de ramas productivas o distributivas, e **impuestos especiales de consumo y de gasto**, que intentan someter a gravamen formas particulares del gasto.

De acuerdo con el criterio de los **elementos subjetivos del impuesto**, se acude a agruparlos según los distintos tipos de sujetos activos. Así se habla de **impuestos estatales, federales, regionales, provinciales y municipales**.

Atendiendo a la fórmula técnica elegida para definir el sujeto pasivo, **Pérez de Ayala** contrapone los **impuestos anticipados** a los **impuestos soportados**, siendo los anticipados exigidos a personas que, según la voluntad del legislador, no son aquellas cuya capacidad contributiva económica se pretende gravar, y que, por lo tanto, podrán trasladar a quien debe soportarlo.

Clasificación especialmente importante es la que distingue los impuestos reales de los personales.

- Son **impuestos personales** aquellos en los que se intenta gravar toda la capacidad económica del sujeto, y el supuesto sometido a gravamen viene establecido con referencia a una persona determinada.
- Los **impuestos reales** gravan manifestaciones de la riqueza, que puede ser pensada sin ponerla en relación con una persona en concreto. Con palabras de Smochlders diríamos que los impuestos reales se recaudan según datos objetivos, mientras que los impuestos personales se encuentran vinculados a una persona.

Ligada a esta división aparece la clasificación de impuestos **objetivos y subjetivos**, en base a la consideración fiscal que se haga de las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo.

Por otra parte, en base a los **elementos cuantitativos del impuesto**, expone **Pérez de Ayala** las siguientes clasificaciones:

- **impuestos analíticos y sintéticos**: es analítico aquel en el que existen distintos tipos para distintas modalidades de su materia imponible, y es sintético el que somete la totalidad de su materia imponible a una misma tarifa de tipos impositivos.
- Se llaman **impuestos ad valorem** aquellos cuya base imponible está integrada por magnitudes monetarias, y **específicos** los de base imponible expresada en unidades no monetarias.

- Son **proporcionales o progresivos** los impuestos según que su tarifa, en base a su propia estructuración, sea proporcional o progresiva.
- Otro criterio contrapone **impuestos directos e indirectos** según la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Serán **impuestos directos** los que gravan la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta, en cuanto reflejan directamente la capacidad económica del individuo. Los **impuestos indirectos** someten a tributación manifestaciones mediatas o indirectas de capacidad económica, como ocurre con la circulación o el consumo de la riqueza.

Podemos finalmente aludir a la **clasificación** establecida por Fuentes Quintana donde se establecen las principales figuras impositivas, según el cual podemos distinguir dos grandes grupos de impuestos: los directos y los indirectos.

1.- **Impuestos directos:**

1.1 Sobre la renta:

- Reales:

- a) Sobre la renta de la tierra
- b) Sobre la renta de edificios
- c) Beneficio de explotaciones
- d) Sobre la renta del trabajo
- e) Sobre la renta del capital

- Personales:

- a) Principal sobre la renta
- b) Complementario

1.2 Sobre el patrimonio:

- Ordinario
- Extraordinario

1.3 Sobre el gasto personal

2.- **Impuestos indirectos:**

2.1 Sobre el volumen de ventas

- a) En una etapa (monofásicos)
- b) En varias
- c) Sobre el valor añadido

2.2 Sobre consumos específicos

2.3 Sobre la circulación interior

- a) Onerosa (transmisiones)
- b) Gratuita (donaciones, sucesiones)

2.4 Sobre la circulación exterior

En España tras la reforma fiscal de 1977, el cuadro tributario queda configurado de forma general de la siguiente manera:

- Impuestos personales y patrimoniales:
 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: es un impuesto de carácter directo, subjetivo, personal y periódico, que grava la capacidad económica de los sujetos manifestada a través del flujo de renta obtenida en un año; su gran capacidad recaudatoria le convierte en un potente instrumento redistributivo.
 2. Impuesto sobre el patrimonio personal: podemos definirlo como un impuesto de carácter directo y periódico, generalmente complementario del de la Renta, general (grava la totalidad del patrimonio), de naturaleza personal y subjetiva cuyas funciones principales son apoyar la gestión de otros impuestos y someter a gravamen elementos patrimoniales que no producen renta y que representan una indudable capacidad de pago, y las ganancias de capital no realizadas que se acumulan en el valor del patrimonio.
 3. Impuesto sobre donaciones y sucesiones: se trata de impuestos directos, de carácter personal y subjetivo. Tienen carácter ocasional, gravando el patrimonio adquirido con un tipo de gravamen progresivo en función de la cuantía y del grado de parentesco del beneficiario con el causante o donante.

- Impuestos empresariales y sobre ventas:
 1. Impuesto sobre beneficio societario: impuesto directo y proporcional que grava, con carácter general la renta de las personas jurídicas, se utiliza también como instrumento de política económica, dados los efectos que puede producir sobre la inversión y el empleo.
 2. Impuestos Generales sobre el consumo: se trata de impuestos indirectos y reales que gravan a todos los bienes y servicios. En la actualidad, los impuestos sobre el valor añadido se han convertido en elementos centrales de la tributación indirecta y del cuadro impositivo global. El efecto económico más importante de estos impuestos se refiere a la incidencia sobre el esfuerzo laboral, reduciendo el salario real como consecuencia directa del aumento de precios.
 3. Impuesto sobre consumos específicos: constituyen tributos indirectos, reales y objetivos, de carácter ocasional, que gravan de forma selectiva ciertos bienes con fines recaudatorios, de ordenación de mercado o de reasignación de costes sociales.
 4. Impuesto sobre el Comercio Exterior: habitualmente conocidos como aranceles, se giran sobre el valor de las mercancías que atraviesan las fronteras, con la doble intención de recaudar ingresos y proteger la producción nacional.

- Falta por último, mencionar otro impuesto indirecto, aplicable tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, que viene a completar el sistema fiscal: es el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, grava las correspondientes a actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que no constituyan actos habituales del

tráfico de las empresas. En su modalidad de operaciones societarias, grava determinadas operaciones jurídicas realizadas por personas jurídicas. Por último, la modalidad actos jurídicos documentados, somete a gravamen los documentos de determinados actos jurídicos, notariales, mercantiles, administrativos y judiciales.

4. EL FRAUDE FISCAL: CONCEPTO, EFECTOS Y CONDICIONES.

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

Por otro lado, el fraude fiscal es consustancial al fenómeno tributario. Su estudio, sin embargo, debe enfocarse no sólo a la luz de la norma tributaria, sino desde una perspectiva multidisciplinar en la que la Economía, la Sociología, la Psicología y el Derecho aúnan sus esfuerzos para analizar y responder a estas conductas.

El fraude fiscal presenta dos modalidades, susceptibles de presentarse conjuntamente:

- a) **La evasión** pura y simple, que consiste en la ocultación de bases o hechos imposables, o en la aplicación de deducciones impositivas mediante falsificación de facturas o procedimientos similares.
- b) **La elusión fiscal**, esto es, las actividades que tratan de forzar legalidad, abusando de las formas jurídicas para beneficiarse de unas situaciones que el legislador ha pensado para otras bien distintas.

Aunque el fraude es un fenómeno que puede presentarse en cualquier grupo social y producirse respecto a cualquier impuesto, **las mayores bolsas de fraude tienden a concentrarse en grupos socioeconómicos, empresariales y profesionales**, que por composición relativa de sus ingresos o por la opacidad de sus operaciones, encuentran más facilidades para realizar estas actuaciones que otros grupos o profesionales cuyas fuentes de renta están menos diversificadas y/o sujetas a un mayor control.

Tampoco hay que olvidar que la globalización y la apertura de las economías, dificultan extraordinariamente el control de un gran número de operaciones y transacciones, facilitando el fraude de determinadas capas socioeconómicas y ciertas fuentes de renta.

Efectos y condicionantes del fraude fiscal.

El fraude fiscal origina no deseables que alteran el comportamiento esperando de los individuos después de los impuestos:

- a) **Altera significativamente la distribución de la renta y la riqueza**, traicionando la consecución del principio de equidad.
- b) **Provoca una deficiente asignación de los recursos disponibles**, forzando en ocasiones a las autoridades a incrementar la presión fiscal sobre los contribuyentes honestos, y profundizando el efecto distorsionador en la asignación de recursos.
- c) **Los fondos defraudados incrementan en idéntica cuantía el déficit público**, contribuyendo de forma muy directa al incremento de los desequilibrios financieros del sector público que se propagan al conjunto de la economía.
- d) Si los sujetos del fraude son empresarios, profesionales o sociedades, **impulsan la competencia desleal**, ya que la rentabilidad de los defraudadores será mayor que la de los cumplidores, con consecuencias muy negativas para el ideal de neutralidad del sistema imposible.

La eficacia de un impuesto depende en parte de sus incentivos, implícitos para practicar la evasión y la elusión y, en parte, de las oportunidades del contribuyente para practicarlas. Así, un impuesto que grave con tipos marginales muy elevados rentas difíciles de controlar, contendrá un incentivo implícito a la evasión, en tanto que un bajo porcentaje de inspecciones o una baja calidad de las mismas incrementarán el elemento oportunidad por parte del contribuyente.

Por tanto, la lucha contra el fraude debe utilizar una doble estrategia: **la prevención y la represión.**

- a) **Las medidas preventivas tratarán de eliminar los incentivos endógenos y las probabilidades de defraudar por parte del contribuyente** (mediante la minimización del número de supuestos de exención, bonificación y deducción, así como la eliminación y reducción al mínimo de las imprecisiones de la ley, detallando al máximo los supuestos de exención y deducción, entre otras medida), **además de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.** Es necesario dar de mayor certeza y claridad a los contribuyentes en sus relaciones fiscales, haciendo uso de las consultas vinculantes y promoviendo acuerdos en aquellos campos en los que se observa mayor complejidad.
- b) **En cuanto a las medidas represivas y sancionadoras**, debe insistirse en su carácter de resorte último, agravando la penalización de aquellas conductas cuyo único objetivo es defraudar, y facilitar la regularización fiscal de los contribuyentes.

Frente al fraude, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. (En esta línea se enmarca en España la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal de 2006).

El fraude fiscal resulta bastante difícil de cuantificar; las fuentes que la Administración Tributaria utiliza para estimar el fraude (los agregados macroeconómicos y los propios datos

fiscales) se ven distorsionadas por la existencia de bolsas de economía oculta que, por su misma naturaleza, no son reflejadas ni siquiera en los datos macroeconómicos.

Por otro lado, señalar un concepto de gran interés operativo en la lucha contra el fraude fiscal: la eficacia fiscal o el grado en que un determinado impuesto recauda en la práctica y el valor nominal o potencia de ingresos. Así, la eficacia fiscal puede medirse mediante comparación de las recaudaciones reales con las potenciales, estableciendo una medida para la evasión y la elusión fiscales. La construcción de un índice de las características citadas, para cada grupo socioeconómico, permite obtener el grado de cumplimiento por estratos y grupos, lo que proporciona una valiosa guía para concentrar los esfuerzos de lucha contra el fraude en aquellos colectivos que presenten un valor más distorsionado para este índice.

Por último, **destacar los mecanismos puestos en marcha por los Estados con carácter temporal a efectos de aflorar el fraude fiscal a través de regularizaciones voluntarias especiales de rentas y patrimonios no declarados en su día mediante el pago de un gravamen inferior al debido en su día y sin sanciones, ni recargos ni intereses de demora;** (en España se estableció por primera vez este mecanismo por RD Ley 12/2012 aplicando un gravamen único del 10% a los bienes o derechos no declarados y con vigencia temporal de 31 de Marzo a 30 de Noviembre de 2012).