
ESTUDIOS

REFLEXIONES EN TORNO A LA EVASION Y FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

María GASCO CASESNOVES

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Abogado

INTRODUCCION

Recientemente, he tenido la oportunidad de asistir al último curso de verano organizado por la UIMP -Universidad Internacional Menéndez Pelayo- de Santander, sobre «Evasión y Fraude Fiscal».

De la opinión manifestada por los distintos ponentes procedentes del mundo jurídico¹ y de diversos cargos de la Administración Pública², pretende hacerse eco este artículo, sin mayores pretensiones que las de transmitir una visión, más o menos particular, de la situación actual del fraude fiscal en España y las medidas que, desde distintos foros, se predicán eficaces para combatirlo.

1 Ponentes en el curso, y sus ponencias: GARCIA AÑOVEROS, J., Director del curso y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Sevilla, «Evasión fiscal y fraude tributario»; ESCRIBANO LOPEZ, F., Secretario del curso y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cádiz, «Procedimientos tributarios y prevención del fraude»; PEREZ ROYO, F., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Sevilla, «Fraude tributario y alarma social»; SOLER ROCH, M.^a TERESA, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alicante, «La tributación de las actividades ilícitas»; BAYONA, J.J., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alicante, «El procedimiento sancionador»; FALCON Y TELLA, R., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense, «Riesgos de elusión impositiva en la Unión Europea»; AYALA, I., Profesor Titular de Derecho Penal en la Universidad Complutense, «El delito fiscal: aspectos fundamentales de la reforma»; SAVATER, F., Catedrático de Ética en la Universidad Complutense, «Ética y comportamiento fiscal»; PÉREZ DIAZ, V., Catedrático de Sociología en la Universidad Complutense, «Sociedad civil y comportamiento fiscal»; CLEMENTE AUGER, Presidente de la Audiencia Nacional.

2 Ponentes: GARDE ROCA, J.A., Director del Instituto de Estudios Fiscales, «Cumplimiento y fraude fiscal en España: análisis experimental»; PÉREZ RODILLA, G., Director General de Inspección Financiera y Tributaria, área de servicios especiales, «El fraude y la evasión fiscal internacional»; DELGADO PACHECO, A., ex-Director de la AEAT., «La política de la Agencia Tributaria en materia de evasión fiscal»; EDUARDO ABRIL, Director General de Tributos, «Normativa tributaria y fraude fiscal»; MARTINEZ ROBLES, E., Secretario de Estado de Hacienda, clausura del curso.

ESTUDIOS

EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

Existe en España un nivel de fraude fiscal cercano a lo intolerable. El Director del curso, J. GARCIA AÑOVEROS, en su conferencia de apertura puso de manifiesto el sentir general: «la evasión fiscal es desmesuradamente alta», desmesura que J. A. GARDE, Director del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, cuantificó en su intervención, al hacer públicos los estudios de dicho Centro, que ponían de manifiesto la existencia en nuestro país de unos niveles de fraude fiscal cercanos al 6% del PIB, el doble del registrado en las sociedades vanguardia de conciencia social en el cumplimiento de los deberes fiscales, en las que el porcentaje de fraude fiscal estructural, difícilmente superable, se sitúa en torno al 2,5% -3% del PIB.

La divulgación de los datos relativos al fraude fiscal existente en España, corrió a cargo de la prensa y demás medios de comunicación, creando una gran expectación, dotada de ciertas dosis de excecpticismo, a tenor de las cifras publicadas que, en mi modesta opinión y lamentablemente para nuestro país, lejos de coincidir con las reales, las superan. Pues, utilizando las cifras facilitadas por el Sr. GARDE, si en los países de vanguardia en conciencia social, en lo que a fraude fiscal se refiere, éste se sitúa en porcentajes que rondan el 3% del PIB entendiéndose fraude estructural-, es iluso pensar que en España, donde el fraude estructural es más elevado -por la menor conciencia social- y donde existe una dosis nada desdeñable de fraude coyuntural, tan solo doblamos ese porcentaje; de ser así, lejos de preocuparnos, debiéramos congratularnos.

De lo anterior, la conclusión que se extrae es que el fraude en España está mas bien cercano al 25% del PIB, porcentaje que sí es preocupante porque evidencia, lo que el profesor GARCIA AÑOVEROS dijo en la ceremonia de clausura: «el fraude fiscal está socialmente admitido», «es consecuencia y causa de una menor integración politico-social» y «es falta de solidaridad, de integración con un grupo».

FACTORES QUE INCENTIVAN EL FRAUDE FISCAL

Las posibilidades de evitar el pago de los tributos dependen, en cierta medida, de los hábitos de los sujetos, de la regulación existente en un país y, en general, de la libertad que gocen los ciudadanos a la hora de adoptar determinadas decisiones.

Las conductas elusoras pueden ser de dos tipos: defraudadoras, -infractoras de la ley mediante acción u omisión-, u ocasionadas por deficiencias en la legislación -lagunas-. Son conductas legítimas y lícitas en tanto no supongan realización del hecho imponible.

Pero puede suceder, y de hecho sucede, que determinadas conductas infractoras de la ley no se hayan tipificadas en nuestra normativa vigente, con lo cual, nos encontramos ante una conducta ilegal no susceptible de sanción.

En cuanto a la disposición para evadir, varía según la valoración moral de la actuación evasora, valoración que difiere según se trate de la conducta propia o de la ajena. Se ha impuesto en la sociedad, una doble moral en este sentido: nadie en principio es considerado menos

decente por el hecho de evadir impuestos, sin embargo se emiten juicios severos a organizaciones e instituciones especialmente favorecidas por el gasto público.

Con todo, no existe en la sociedad española una percepción clara de las nefastas consecuencias que se derivan del fraude fiscal. A menudo se manifiesta la disposición para evadir, sólo limitada por la conciencia del control público posible, es decir, por la percepción sobre la posibilidad de ser detectado o aversión al riesgo. El fraude fiscal se rechaza en abstracto, pero en concreto se matiza y se divide: fraude fiscal «estricto sensu», derivado de la ingeniería financiera, y ocultación de parte de la renta por el ciudadano medio.

GARCIA AÑOVEROS, advirtió las consecuencias negativas de carácter económico que se derivan de un elevado índice de incumplimiento fiscal: aumenta el déficit en relación directa al aumento de la evasión, «aporta ineficiencia económica, genera asignaciones con mera apariencia de eficiencia, es causa de una falsa prosperidad y permite subsistir a empresas marginales que aportan ineficiencias aunque puedan mantener determinados puestos de trabajo», «se crea una situación radicalmente injusta, es una perversión de la justicia en la redistribución de la carga a la que aspiran las leyes».

En cuanto a las aspiraciones políticas, el citado autor manifestó «que no pueden ser peores», que «la evasión produce insolidaridad y resquebraja los principios políticos de una sociedad. Es un factor de desintegración política y de ineficacia en la lucha contra la evasión».

Al hilo de la intervención del autor precitado y partiendo de la premisa: **«los incentivos a la evasión no hay que tomarlos como justificación a la misma»**, vamos a analizar algunos de los **factores que han alentado el fraude fiscal en España**:

En primer lugar, el desmesurado aumento de la presión fiscal, como elemento que incentiva la evasión a la vez que ésta se combate. Una presión fiscal elevada predispone a la evasión y divide a los sujetos en altamente explotados y altamente aliviados. A pesar de ello, la reacción depende de cómo se aprecie dicha presión por los ciudadanos, siendo menor si se manifiesta a través de impuestos indirectos y aumentando cuando el ciudadano la recibe a través de una imposición directa y personal.

En segundo lugar, me detendré someramente en la relación existente entre evasión fiscal y gasto público. Aunque no todo gasto incentiva la evasión, existe una conexión entre ambas magnitudes derivada de las siguientes circunstancias: volumen, identificación con las preferencias de los ciudadanos y gestión del gasto público. Esta relación deriva del sentimiento que la mayoría de los ciudadanos tienen del Estado, al que consideran responsable de su bienestar. La utilidad del gasto público es la justificación, para la mayoría de contribuyentes, del pago de sus impuestos, y la inequidad fiscal es una percepción muy presente, de la que se hace responsable a la Administración.

Las expectativas de evasión aumentan si aumenta el volumen del gasto público, siempre que éste no se identifique con las preferencias de los ciudadanos y sea objeto de una mala gestión. Durante el periodo 1975-1991, asistimos a una reducción de la tasa de expansión, acompañado de un aumento significativo de gasto corriente y de transferencia, portadores ambos de una cierta ineficiencia en el sistema.

En todo caso, la Administración es consciente, de la existencia de dos segmentos de ciudadanos con disposiciones antagónicas, unos dispuestos a defraudar siempre aunque no

ESTUDIOS

existan razones utilitaristas o racionales para ello, y otros dispuestos a no defraudar nunca, aunque existan motivaciones diversas para ello³.

CONDUCTAS FRAUDULENTAS Y MEDIDAS PROPUESTAS CONTRA LA EVASION Y EL FRAUDE

Desde la perspectiva internacional, PEREZ RODILLA, analizó el fraude y la evasión fiscal, citando conductas que se sitúan en la frontera de lo lícito, consecuencia de la liberalización de la economía Española.

En primer lugar, se refirió a la deslocalización de la residencia fiscal como forma de elusión. Esta práctica, consiste en situar la residencia en un paraíso fiscal, a los efectos de evitar la imposición personal en el país de residencia efectiva. Para evitar esas conductas, la nueva ley del IRPF, introduce un nuevo criterio de residencia en el art.12, el «interés económico».

En segundo lugar, la utilización por los grupos de sociedades de los precios de transferencia como forma de trasladar los beneficios a países de menor tributación o donde obtengan pérdidas que poder compensar. Esta práctica, tiene por finalidad vaciar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, realizando con entidades pertenecientes al mismo grupo, operaciones intangibles como compra de marcas, patentes, transferencia de tecnología o de Know-How, etc. La ley del Impuesto sobre Sociedades reacciona contra estas conductas, valorando la transacción realizada al precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes (art.16.3.LIS). El problema es determinar cual es el valor de mercado, valor que en muchos casos ni siquiera existe. Para salvar esa dificultad, se propone utilizar como valor, el precio de coste incrementado o el precio de reventa, así como la posibilidad de llegar a acuerdos previos con la Administración, pactando «ex ante» la valoración de las transacciones.

La presencia de los denominados Paraísos Fiscales, caracterizados por la baja presión fiscal, una legislación incitativa o atractiva de capital y la existencia de regímenes duales –duros para los residentes y blandos para los no residentes-, han favorecido la utilización de sociedades no residentes interpuestas, las llamadas sociedades base y sociedades instrumentales, donde acumular rentas pasivas y diferir el impuesto. La legislación española, ha salido al paso de esta realidad y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, enumera una serie de países o territorios catalogados como paraísos fiscales, de forma que las rentas obtenidas a través de ellos, se les priva de determinados incentivos fiscales.

Ante la nueva situación de libertad de movimientos de capital, se han adoptado medidas que tratan de salir al paso de las conductas evasivas y/o fraudulentas, las denominadas medidas anti-evasión y anti-fraude. La efectividad de éstas pasa por una necesaria **modifi-**

3 PONT MESTRE, M. «Ausencia de ejemplaridad pública y fraude tributario», periódico ABC, 6-6-94, «cuando la resistencia fiscal aflora con generalidad, es que determinadas motivaciones provenientes del mundo circundante intervienen como causantes...y en ese ambiente la colectividad en general considere adecuado un comportamiento de resistencia fiscal, dada la elevada presión tributaria, los síntomas o las evidencias de una administración pública poco escrupulosa, propensa al despilfarro, a la corrupción, al favoritismo, al oscurantismo y a otras mil lindezas similares que evidencian la ausencia de ejemplaridad pública».

cación de los procedimientos de Gestión e Inspección de los Tributos, así como por la realización de **Actuaciones Inspectoras conjuntas y simultáneas** entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, incluso situadas en diversos países.

Entre las medidas citadas se encuentra la **retención del 10%** de la base imponible en la **transmisión por sujetos pasivos no residentes** que actúen sin establecimiento permanente, **de bienes inmuebles situados en España**; la **supresión de la transparencia fiscal obligatoria** para la parte de base imponible que corresponde a un **socio no residente**, el cual tributará plenamente en España, a tenor de lo dispuesto en el art.52.4 de la LIRPF; el **Impuesto Especial del 5% sobre bienes inmuebles de entidades no residentes**, medida antievasora que recae sobre el valor catastral y que se puede exigir por la vía de apremio, afectando de modo especial a aquellas sociedades que se dedican a la mera tenencia de bienes inmuebles en España.

A pesar del continuo aumento de las medidas tendentes a prevenir las conductas elusoras, hay que asentar con el profesor FALCON Y TELLA, que «sólo una política fiscal unificada permitirá acabar con la elusión fiscal». Mientras existan territorios atractivos, que sirvan de válvulas de escape para los capitales, es difícil acabar con este tipo de actitudes amparadas en la libertad de circulación de capitales, fruto de la nueva Europa.

Las Directivas que han intentado imponer o exigir a los países pertenecientes a la Unión Europea una mínima armonización fiscal han fracasado en su mayoría: tal fue el caso de la retención mínima en origen sobre los capitales del 10%-15%, que fracasó por la actuación unilateral del Estado Alemán, suponiendo una vuelta atrás en la búsqueda de información. Tampoco el programa de asistencia mutua sirve como mecanismo de obtención general de información, porque para obtenerla se exige una presunción de fraude, y además se limita cuando va referida a la percepción de intereses, siendo la posibilidad de que el Estado se niegue a prestarla tan sencilla como alegar la no costumbre administrativa.

Por su parte, ESCRIBANO LOPEZ, en su ponencia sobre «Procedimientos tributarios y prevención del fraude», fue especialmente crítico con los medios para prevenir el fraude, advirtiendo que **en su lucha no vale todo, porque «es un fin que no puede justificar cualquier medida»**. Según el citado autor, «el principio de generalidad y el principio de igualdad son dos parámetros, dos límites a cualquier acción administrativa, aunque ésta tenga por objeto la prevención del fraude fiscal».

Para prevenir esta realidad del fraude fiscal, apela a la necesidad de **un sistema tributario justo**, asentado en el principio de igualdad y de generalidad⁴, que evite situaciones en las que «...lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tengan que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»⁵. Las medidas que se predicen eficaces para

4 Para SOLER ROCH, la tributación de las actividades ilícitas es una exigencia del principio de generalidad y de igualdad contemplado en el art. 31.1 del Texto Constitucional: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...». La capacidad contributiva puesta de manifiesto por estas actividades, para la autora citada, está sujeta al mandato constitucional de contribuir y debe tributar en el Impuesto sobre la Renta como un incremento no justificado de patrimonio.

5 S.T.C. 110/1984, de 26 de noviembre, F.J. 3.º.

ESTUDIOS

prevenir la desigual contribución a los gastos públicos, pasan según el autor citado, por **generalizar el sistema de retenciones en la fuente**. Avalan esta propuesta, dos funciones positivas y una negativa que se le reconoce a la retención: ser una fuente de información tributaria, crear una especie de anestesia fiscal en el contribuyente, y la potencialidad que una renta no sometida a retención tiene para defraudar.

También ESCRIBANO arremetió contra el nuevo sistema objetivo de determinación de la renta en la modalidad de signos, índices y módulos, por la expresa renuncia al gravamen de rentas reales que supone, consecuencia de la impotencia-imposibilidad de la Administración para determinar las rentas de determinados colectivos, desnaturalizando de forma fragante el sistema, hasta tal punto que puede servir de tapadera para la obtención de incrementos no justificados de patrimonio de imposible gravamen.

Por último, criticó con dureza la famosa Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, actualmente reproducida en el artículo 14.7. del Texto Refundido del ITP y AJD, por la perversidad que supone calificar al mismo tiempo una operación como onerosa y gratuita, haciendo tributar al sujeto pasivo por los dos impuestos. La citada disposición, se transforma en una sanción encubierta, sustrayéndose con ello de la aplicación de los principios penales y del necesario procedimiento sancionador (p.p.Bayona), aunque el profesor BAYONA propugne la distinción entre el derecho punitivo del estado y el derecho administrativo sancionador, y entienda que conviene acentuar la vía de establecer matices hasta llegar a la separación de la vía penal y la vía sancionadora, lo cierto es que ni la Ley 30/1992, de 29 de noviembre, ni la jurisprudencia más reciente van por esa vía, sino muy al contrario, por una aplicación del derecho administrativo sancionador cada vez más acorde con los principios Constitucionales recogidos en el art. 24.

EL DELITO FISCAL COMO MEDIDA REPRESORA DEL FRAUDE

La reforma del delito fiscal se plantea desde la Administración como necesaria para obtener los frutos deseados en la represión del fraude fiscal. Sin embargo, para el profesor AYALA, esta reforma es superficial, porque se aborda al margen de la discusión de todo el cuerpo legal, sin tener por ello en cuenta los aspectos técnicos del libro primero del Código Penal que también se aplican a la parte especial y por tanto necesitan ser debatidos. La incertidumbre sobre el nuevo código penal, ha sido la causa determinante de ésta reforma.

Pero el problema de fondo no es la oportunidad de la reforma, sino la justificación, en el ámbito tributario, de esa intervención punitiva del Estado que se configura como última ratio. El **Auto del Juzgado de Instrucción n.º 28 de Madrid**, de fecha **16 de diciembre de 1988**, expone unas consideraciones acerca del carácter y de la función del Derecho Penal en un Estado de Derecho, que de vez en cuando conviene recordar:

« ...la doctrina lo viene considerando como un derecho secundario o subsidiario, habida cuenta que representa siempre la última ratio legis, por la dureza afflictiva y el desvalor ético-social que conlleva la aplicación de la norma penal por los tribunales. De tal forma que el legislador no debe acudir al derecho punitivo cuando pueda proteger a la sociedad por otros medios menos lesivos para los derecho individuales. Asimismo, se destaca su carácter fragmentario, en cuanto que no

debe tutelar todos los bienes jurídicos, sino los más importantes y fundamentales, y no contra cualquier clase de ataques, sino frente a los más peligrosos e intolerables...»

El profesor AYALA, al referirse a las funciones del Derecho Penal -incriminadora, retributiva y motivadora en contra de la realización del delito-, afirmó que «no impone modelos de conducta sino que reprime y motiva».

Del texto transcrito se derivan varias cuestiones: el bien jurídico protegido, si está necesitado de la protección máxima que dispensa el Derecho Penal o el derecho administrativo sancionador es adecuado y suficiente para reprimir y prevenir todas las conductas que atentan contra dicho bien jurídico y, por último, cuál es la lesión que justificaría la protección máxima que dispensa el Derecho Penal.

Respecto a la primera cuestión planteada y desde la opinión del autor precitado, «hay una indefinición y generalidad en el bien jurídico protegido». Pero está fuera de toda duda que existe un bien jurídico digno de protección, aunque a la hora de identificarlo, la disparidad de criterios sea tal, que para unos es la Función de los Tributos, para otros la Hacienda Pública, y para el Profesor AYALA, «la exacta, puntual y correcta Recaudación Tributaria».

El problema que advierte el profesor AYALA en el todavía proyecto de reforma, es la inclusión, en un mismo Título, de los delitos contra la Hacienda Pública y el nuevo delito contra la Seguridad Social. Aunque en ambos se esté haciendo referencia a sumas de dinero de recaudación estatal, el matiz es distinto y el bien jurídico propuesto quedaría opaco en favor de otro más general cual es el Patrimonio del Estado.

Para responder a la segunda de las cuestiones planteadas, hay que partir del desvalor del resultado en términos cuantitativos. Sólo una efectiva lesión del bien jurídico legitima la intervención del derecho penal y siempre que la respuesta sea proporcionada a la lesión producida. En este punto, el problema pendiente de solución a esperas del debate parlamentario, es determinar el límite cuantitativo mínimo de intervención. En el Proyecto, se mantiene el límite anterior de 5 millones de pesetas de cuota defraudada para el delito fiscal, aumentando la del delito contable a 30 millones y la del delito de subvenciones a 10 millones.

La elevación en el trámite parlamentario de la cuantía del delito fiscal de 5 a 15 millones es, más que posible, deseable. No se trata de facilitar con ello la comisión del delito, sino su utilización según los principios que lo inspiran: el de proporcionalidad y subsidiariedad. Además, elegir una determinada cuantía no deja desprotegido el bien jurídico de las lesiones inferiores o menos graves, pues éstas serán, en todo caso, reprimidas por la Administración.

CLEMENTE AUGER justificó la intervención mínima del derecho punitivo en una cultura democrática, cuando los problemas no se pueden resolver por otras vías, porque, «no se puede abandonar sin más la incriminación del derecho de contribuir» ya que el no pagar perturba el funcionamiento de la sociedad, ocasionando un perjuicio y un engaño generalizado que posibilita la intervención del delito fiscal.

También SAVATER Y PÉREZ DIAZ, propugnaron la criminalización de las conductas descritas, basándose en la realidad del Estado Democrático, que no debe permitir la existencia de privilegios a la hora de contribuir que no vengan establecidos por ley.

ESTUDIOS

Por último, el delito fiscal convertido en medio de lucha contra la evasión fiscal, al quedar su persecución en manos de la Hacienda Pública. Se deja por resolver el problema que plantea que los gestores del cobro sean los que discrecionalmente puedan llevar una actuación ante el juez penal. Respecto de las novedades que presenta la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, la excusa absolutoria trata de resolver la inseguridad jurídica que se creó con la famosa Disposición Adicional 13 y 14 de la Ley 18/1991, del IRPF, y en general con aquellos supuestos en los que existe un cumplimiento tardío pero espontáneo, es decir, anterior a la notificación de actuaciones inspectoras. Para AUGER la exención de penalidad que se arbitra con la excusa absolutoria debe operar dentro del proceso penal, lo que a su vez supone sobrecargar la tarea de los Tribunales.

ESTRATEGIAS PROPUESTAS DESDE LA ADMINISTRACION PARA ABORDAR EL FRAUDE

El Director General de Tributos, EDUARDO ABRIL, manifestó la intención de ese órgano con funciones normativas e interpretativas, de luchar contra el fraude fiscal desde un punto de vista social y tanto por la vertiente de los ingresos como por la vertiente de los gastos. Para ello se pretende arbitrar una serie de medidas en el ámbito normativo, que persigan el objetivo de pacificación y mejora de las relaciones con el contribuyente:

- dar prioridad a la eficacia sobre la imagen,
- claridad y sencillez en la normativa tributaria,
- legislar con prudencia y carácter selectivo,
- coordinar las normas tributarias anti-fraude de carácter general con las específicas de cada impuesto,
- coordinar la política normativa con el órgano gestor encargado de aplicarla (AEAT),
- reforzar en la política normativa los aspectos preventivos.

Las disposiciones normativas pendientes donde poder llevar acabo las medidas propuestas son: Proyecto de Ley de modificación del Código Penal, borrador de la Ley Orgánica de Contrabando y Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

A. DELGADO PACHECO, ex-Director de la AEAT, anunció una nueva regulación del procedimiento de gestión, recaudación e inspección en la LGT, así como la posibilidad de un contacto informal previo con los inspectores, antes de proceder a levantar un acta. También advirtió de la necesidad de incorporar en la Administración Tributaria la figura de la policía fiscal, dedicada a investigar el fraude fiscal, y la lucha contra la economía sumergida, aunque suponga asumir el coste que conlleva la desaparición de determinadas empresas no competitivas.

Por último, en la clausura del curso, el Secretario de Estado de Hacienda, E. MARTINEZ ROBLES, puso en conocimiento del auditorio, la existencia de un **Informe** elaborado el 26 de octubre de 1993 por la **Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude**, que contiene 259 recomendaciones en las que se indican:

* Medidas destinadas a favorecer la aceptación del sistema tributario desde el principio de solidaridad y equidad: gestión más eficaz y transparente del gasto público, mediante el acercamiento al ciudadano de las decisiones del gasto y la mejora en la cantidad y calidad de los servicios públicos; favorecer el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, dándoles la información necesaria, alejando temores infundados, modificando el actual sistema de consultas para que tenga efectos vinculantes y simplificando las obligaciones tributarias de los contribuyentes de forma que queden socialmente aislados los defraudadores; mayor estabilidad normativa, que mejore la seguridad jurídica del contribuyente y reduzca los costes de la gestión tributaria.

* Medidas frente a la economía sumergida: favorecer la transición a la economía regular, reduciendo los elevados costes del inicio de la actividad; agravar la ocultación cuando se debe a un enriquecimiento rápido o por sobreacumulación y realizar comprobaciones masivas en vía de gestión tributaria.

CONCLUSION

Se evidencia la necesidad de un cambio en la conciencia del ciudadano-contribuyente y en la forma de actuar la Administración. El profesor MARTIN QUERALT⁶, con su elocuente pluma nos advierte que «la situación es preocupante, por el volumen de fraude. Por la injusticia que ello encierra. Por el quebranto que ocasiona a nuestra Hacienda Pública y por el evidente agravio comparativo que se infringe a quienes cumplen religiosamente con sus obligaciones fiscales. Y preocupante también por la reacción que la denuncia pudiera desencadenar. Especialmente delicada en momentos en los que los vientos reformadores soplan con especial intensidad». Esa preocupación, de la que espero seamos conscientes muchos ciudadanos, debe exteriorizarse para que la Administración «en el marco de una política general contra la evasión y el fraude fiscal...con sencillez, claridad y realismo, buscando un objetivo de seguridad jurídica, coadyuve a reducir la evasión y el fraude fiscal y a evitar, en la medida de lo posible, su surgimiento y a mejorar la actitud del contribuyente en relación al Fisco»⁷.

6 MARTIN QUERALT, J., «Fraude Fiscal», Editorial de la revista Tribuna Fiscal, n.º 48, p. 3.

7 EDUARDO ABRIL, Director General de Tributos, en su conferencia sobre «Normativa tributaria y fraude fiscal».