

Mediante el presente documento, **CERTIFICO** que el texto que sigue a continuación es el mismo que presentó D. GERSON D'AGORD SCHAAN, de nacionalidad brasileña, titular del pasaporte n.º YB2236718, como trabajo final del Master de la Universidad de Salamanca *Estrategias anticorrupción y políticas de integridad*, y que defendió el día 25 de junio de 2020 ante el Tribunal formado por el Dr. Nicolás Rodríguez García (Presidente), Eduardo A. Fabián Carrós (Vocal) y yo mismo, Dr. Juan José Rastrollo Suárez, que intervine como Secretario. -----

El trabajo se titula "Corrupción y evasión fiscal. Papel de la administración tributaria en la lucha contra la corrupción. Análisis de los modelos brasileño y español", se compone de 227 páginas y fue valorado por el citado Tribunal con la calificación de 9,5/10,0 (sobresaliente). -----

Y para que así conste, como Secretario del Tribunal, firmo el presente documento en Salamanca (España), a 5 de octubre de 2020. -----

Juan José Rastrollo Suárez
Secretario del Tribunal evaluador

MÁSTER UNIVERSITARIO
ESTRATEGIAS ANTICORRUPCIÓN
Y POLÍTICAS DE INTEGRIDAD



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

TRABAJO FIN DE
MASTER

**CORRUPCIÓN Y EVASIÓN FISCAL: PAPEL DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA LUCHA CONTRA LA
CORRUPCIÓN - ANÁLISIS DE LOS MODELOS BRASILEÑO Y
ESPAÑOL**

REALIZADO POR

GERSON D'AGORD SCHAAN

DIRIGIDO POR

JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AJENJO

Salamanca, 2020

AGRADECIMIENTOS

A mi esposa Ana Paula, por el apoyo siempre incondicional, logístico, operacional, material, técnico y, principalmente, emocional en estos momentos extremadamente difíciles por los que pasamos todos.

A mis hijos Bruna, Juliana y Carlos Eduardo, fuentes continuas de motivación.

A Salamanca, “que enhechiza la voluntad de volver a ella a todos los que de la apacibilidad de su vivienda han gustado”, “que es llamada en todo el mundo madre de las ciencias, y que de ordinario cursan en ella y habitan diez o doce mil estudiantes, gente moza, antojadiza, arrojada, libre aficionada, gastadora, discreta, diabólica y de buen humor.” (Miguel de Cervantes).

RESUMEN

La corrupción y la evasión fiscal suelen ir de la mano: comparten causas y condicionantes y producen los mismos efectos nefastos en los ámbitos social, económico, político y tantos otros. Sin embargo, aunque ambos fenómenos han sido ampliamente estudiados a lo largo del tiempo, desde la óptica de las más distintas vertientes del conocimiento humano, sus interrelaciones han recibido atención desde hace pocos años, principalmente a partir de las aportaciones de organismos internacionales. En este contexto, se plantea que la Administración tributaria, cómo institución encargada de gestionar la recaudación de impuestos y combatir la evasión fiscal, y dentro de sus especificidades, puede ejercer importante papel en la prevención y lucha contra la corrupción, generando resultados positivos para la reducción de los dos fenómenos. Bajo esa perspectiva, se analiza la actuación de estos órganos públicos dentro de las realidades de Brasil y España.

PALABRAS CLAVE: Corrupción, evasión fiscal, Administración tributaria, Brasil, España

ABSTRACT

Corruption and tax evasion usually go hand in hand: they share causes and conditioning factors and produce the same disastrous effects in the social, economic, political and many other fields. However, although both phenomena have been widely studied over time from the perspective of the most different aspects of human knowledge, their interrelationships have received attention for a few years, mainly from the contributions of international organizations. In this context, it is proposed that the Tax Administration, as an institution in charge of managing the collection of taxes and fighting tax evasion, and within its specificities, can play an important role in preventing and fighting corruption, generating positive results for the reduction of the two phenomena. Under this perspective, the performance of these public bodies within the realities of Brazil and Spain is analyzed.

KEY WORDS: Corruption, tax evasion, tax administration, Brazil, Spain.

ÍNDICE

ÍNDICE DE FIGURAS	7
LISTADO DE ABREVIATURAS	8
INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO I	
Corrupción y evasión fiscal: dos caras de la misma moneda	14
1. Delimitación conceptual.....	16
1.1. Corrupción.....	16
1.1.1. Formas de manifestación	24
1.2. Evasión fiscal	28
1.2.1. Formas de manifestación	30
1.2.2. Evasión fiscal y elusión fiscal	31
1.2.3. Evasión fiscal e ilícitos aduaneros	34
1.2.4. La Administración tributaria.	36
1.2.4.1. Estructuras administrativas de las Administraciones tributarias.	39
2. Causas y consecuencias.....	41
2.1. Factores determinantes y condicionantes de la corrupción	42
2.1.1. Cultura y conflicto social	42
2.1.2. Estructura de incentivos que moldea las elecciones individuales..	44
2.1.3. Grado de desarrollo	49
2.2. Factores determinantes y condicionantes de la evasión fiscal	51
2.3. Efectos, daños y consecuencias de la corrupción.....	57
2.3.1. Consecuencias económicas	59
2.3.2. Consecuencias políticas e institucionales	63
2.3.3. Otras consecuencias generales	64
2.4. Efectos, daños y consecuencias de la evasión fiscal	65
3. Las dos caras de la misma moneda	71
CAPÍTULO II	
Corrupción y evasión fiscal: estrategias de prevención.....	79
4. Promoción de la ética y de la integridad	87
4.1. Perspectiva del sector público	87
4.2. Perspectiva de los ciudadanos en general	91
4.2.1. Simplificación y facilitación de procedimientos.....	92
4.2.2. Desarrollo de la ética ciudadana	94
5. Buen gobierno y rendición de cuentas (accountability)	97

6. Transparencia	103
6.1. Transparencia tributaria.....	108
7. Responsabilidad social corporativa y ética empresarial.....	113
CAPÍTULO III	
Las Administraciones tributarias en la lucha contra la corrupción	119
8. Contexto internacional	119
8.1. Las principales convenciones internacionales contra la corrupción	121
8.2. Iniciativas de organismos internacionales	123
8.2.1. Las iniciativas de la OCDE.....	126
8.2.1.1. Contra la corrupción.....	126
8.2.1.2. Contra el blanqueo de capitales.....	130
8.2.1.3. Contra los delitos fiscales.....	133
9. Papel Institucional	141
9.1. Percepción de riesgo.....	142
9.1.1. Estructura sancionatoria - sanciones penales y administrativas...	145
9.2. Gestión de riesgos de cumplimiento	152
10. Marco jurídico e institucional: funciones y potestades	154
10.1. Marco jurídico e institucional: funciones y potestades en Brasil.....	154
10.2. Marco jurídico e institucional: funciones y potestades en España.....	162
11. Coordinación interinstitucional	170
11.1. La RFB y la coordinación interinstitucional	174
11.2. La AEAT y la coordinación interinstitucional	185
12. Modelos y estructuras organizacionales.....	192
12.1. Modelo y estructura organizacional de la RFB.....	195
12.2. Modelo y estructura organizacional de la AEAT.....	199
CONCLUSIONES.....	205
BIBLIOGRAFIA	211

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Causas de la corrupción	50
Figura 2 – Causas de la evasión fiscal	57
Figura 3 – Efectos de la corrupción	65
Figura 4 – Efectos de la evasión fiscal	71
Figura 5 – Causas de la corrupción y de la evasión fiscal	72
Figura 6 – Consecuencias de la corrupción y de la evasión fiscal	73
Figura 7 – Ingresos del Gobierno y corrupción	74
Figura 8 – Corrupción y recaudación	75
Figura 9 - Georgia: cumplimiento tributario y control de la corrupción	76
Figura 10 - Ruanda: recaudación tributaria y control de la corrupción	76
Figura 11 - Control de la corrupción y actitud hacia la evasión fiscal	77
Figura 12 - Espectro de actitudes de los contribuyentes hacia el cumplimiento tributario	82
Figura 13 - Transparencia fiscal, sistemas de contratación pública y corrupción (2017)	104
Figura 14 - Diálogo de Oslo	134
Figura 15 - Operaciones conjuntas de la RFB con otras instituciones	183
Figura 16 - Operaciones conjuntas RFB – por delito investigado.....	183
Figura 17 - Organigrama de las unidades centrales - RFB	197
Figura 18 – Modelo de actuación de la RFB en la lucha contra la corrupción	199
Figura 19 - Organigrama de la AEAT	202

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT – Agencia Estatal de Administración Tributaria

AATT – Administraciones tributarias

AT – Administración tributaria

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

BID – Banco Interamericano de Desarrollo

BOE – Boletín Oficial del Estado

CE – Constitución Española

CF – Constituição Federal do Brasil

CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

CNUCC - Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción

COPEI - Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação

CP – Código Penal español

CTN - Código Tributário Nacional

ENCCLA – Estratégia Naciona de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro

FMI – Fondo Monetario Internacional

G20 – Grupo de los 20

GAFI – Grupo de Acción Financiera Internacional

GRECO – Grupo de Estados contra la Corrupción

IEF - Instituto de Estudios Fiscales

IGAE - Intervención General de la Administración del Estado

IRS – Internal Revenue Service

LECrim – Ley de enjuiciamiento criminal

LGT – Ley General Tributaria

MESICIC - Mecanismo de Seguimiento de la Implementación de la Convención Interamericana contra la Corrupción

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OEA – Organización de los Estados Americanos

ONIF - Oficina Nacional de Investigación del Fraude

OMA – Organización Mundial de Aduanas

PIB – Producto interno bruto

RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

SEPBLAC - Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias

STS – Sentencia del Tribunal Supremo

TFTC – Task Force on Tax Crimes and Other Crimes

UIF - Unidad de Inteligencia Financiera

VTC – Voluntary Tax Compliance

INTRODUCCIÓN

La lucha contra la delincuencia económica organizada ha ocupado un amplio espacio en la agenda internacional desde hace muchos años. Especialmente los temas relacionados con la prevención y la lucha contra la corrupción han sido objeto de intenso debate, a nivel académico y gubernamental, lo que ha proporcionado el establecimiento de convenciones multilaterales, cambios en leyes, nuevas estructuras administrativas, instrumentos y medidas preventivos y represivos, políticas y estrategias, tanto en los ámbitos nacional como internacional.

Los efectos nefastos de la corrupción, en todas sus formas, y especialmente de la corrupción pública, han sido largamente estudiados. Diversos autores, como Kaufmann (2000) y Mungiu-Pippidi (2016), identifican como el fenómeno desborda negativamente para los más variados aspectos de la sociedad, con implicaciones económicas, sociales, institucionales, éticas, culturales, políticas, etc. Sin embargo, a pesar de todos los aportes bajo los puntos de vista teórico y práctico, la corrupción se ha mostrado resiliente. Los indicadores disponibles, aunque con sus limitaciones metodológicas, sugieren que una importante cantidad de países han hecho poco o ningún progreso para frenar la corrupción (Transparencia Internacional, 2020).

Según autores como Jiménez y Carbona (2012), Rose-Ackerman (2009) y Villoria y Jiménez (2012), la corrupción se caracteriza por un círculo vicioso, en que las malas prácticas y consecuencias negativas retroalimentan las causas. Las políticas y estrategias anticorrupción adoptadas a lo largo de los años parecen, definitivamente, no haber logrado romper este círculo. Los dos primeros autores, centrándose en el caso español, plantean que “para sanear ‘el sistema’ y eliminar el impacto de la corrupción sobre la vida social española, se requerirá una acción global concertada entre todos los sectores sociales” (p. 19). Boehm y Lambsdorff (2009), a su vez, señalan que “una estrategia de lucha contra la corrupción requiere un enfoque más holístico y de mayor alcance, sobre todo en entornos dotados de instituciones estatales y judiciales débiles” (p. 69), y que, para que sean efectivas, las medidas anticorrupción deben “combinar estrategias de arriba hacia abajo, es decir, medidas tradicionales como control, sanciones, y reformas estructurales, y estrategias que buscan promover la cultura de integridad desde abajo” (p. 69).

Por lo tanto, además de la participación de las clases política, cultural, empresarial y académica como parte de la “acción global concertada”, el fortalecimiento de las instituciones y un fuerte sistema de represión, control, fiscalización y responsabilidad forma parte de una vertiente importante de actuación. Desde esa perspectiva represiva, y también investigativa, para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Banco Mundial (2018), la corrupción es un crimen complejo, en el cual los criminales están utilizando cada vez más métodos sofisticados y formas innovadoras, por medio de las modernas tecnologías, para evitar la detección. Eso hace aún más importante que líderes políticos, *policy makers*, y, especialmente, las autoridades de cumplimiento de la ley (*law enforcement*) desarrollen enfoques conjuntos para erradicar tales comportamientos. Por eso, siguen los organismos internacionales, combatir la corrupción requiere un acercamiento holístico, que busque integrar una variedad de esfuerzos de aplicación de la ley para prevenir, detectar, investigar y enjuiciar delitos financieros y económicos asociados con actos corruptos.

En este contexto, la Administración tributaria (AT), como parte de la administración pública y órgano competente para la gestión de los ingresos, ejecución presupuestaria y, conforme su estructura, control aduanero, no está, obviamente, inmune a sufrir daños por los males de la corrupción. Por otro lado, y más importante, por los recursos que detiene, por las informaciones que maneja, por la *expertise* de investigaciones financieras de sus inspectores y la capacidad de identificación de situaciones sospechosas, puede ejercer un importante papel en la lucha contra la corrupción como un todo, y no solo en su propia estructura. Además, la acción coordinada frente a la criminalidad económica organizada, no solo desde el punto de vista de la actuación del sector público, sino también del sector privado, de la sociedad civil organizada y de los ciudadanos en general, es una de las estrategias represivas que se han considerado como más recomendables (OCDE y Banco Mundial, 2018). La participación efectiva de las Administraciones tributarias (AATT), en un ambiente en que se adoptan la prevención y la lucha contra la corrupción como políticas prioritarias y estratégicas, es, en consecuencia, imperativa.

Más allá del campo operativo, la evasión tributaria y los delitos fiscales, objetos primarios de la acción fiscalizadora y de control de las AATT, comparten diversos elementos de causa y efecto con la corrupción. Asimismo, los esquemas de corrupción y las posteriores tramas de blanqueo de capitales relacionados suelen estar íntimamente

vinculados, en su desarrollo, también con prácticas de fraude y evasión fiscal (OCDE, 2017).

Sin embargo, la participación activa de la AT como fuerza determinante en el aparato estatal de investigación de los esquemas corruptos y de otros crímenes financieros, ha sido puesta en discusión en los organismos internacionales desde hace unos pocos años. En el ámbito académico, no parecen extensas las reflexiones. Los fenómenos de la corrupción y de la evasión fiscal son bastante antiguos, y han sido largamente estudiados e investigados, aunque mayoritariamente de manera separada, mirando los problemas desde sus propias perspectivas, y poco desde la óptica de sus interrelaciones y entrelazamiento.

En tal sentido, parece haber un importante espacio de exploración investigativa para determinar cómo las instituciones encargadas de gestionar la recaudación de impuestos y combatir la evasión fiscal, dentro de sus especificidades y naturaleza administrativa, pueden colaborar de forma proactiva en la lucha contra la corrupción y en el apoyo a la función penal. Además, se plantea que más que una sencilla colaboración con los órganos de persecución penal y a las agencias anticorrupción y de control, la lucha contra la corrupción puede configurarse en estrategia efectiva para el alcance de los principales objetivos de las AATT, es decir, para mantener o incrementar los niveles de recaudación tributaria y combatir la evasión fiscal. Como método de trabajo, se utiliza de la revisión bibliográfica y del análisis comparado de las estructuras brasileña y española.

Para lograr tal objetivo, se divide el presente trabajo en tres capítulos. En el capítulo I se pretenden explorar los puntos de convergencia entre los fenómenos de la corrupción y de la evasión fiscal, campo primario de actuación de las AATT. Para tanto, se trata inicialmente de aspectos conceptuales, de manera que se delimite el escopo de los planteamientos. En seguida, se pasan a analizar los factores condicionantes y determinantes, y los efectos, consecuencias y daños sociales y económicos, con el objetivo de identificar convergencias. Para finalizar, se examinan tales convergencias y relaciones.

Delimitado el escopo conceptual e identificados los puntos de convergencia entre los fenómenos, en el capítulo II se exploran, a partir de las causas comunes de las conductas ilícitas, las estrategias de prevención que, cuando puestas en marcha, pueden producir efectos igualmente positivos tanto para la reducción de la corrupción como de

la evasión fiscal. Se abordan temas como la ética y la integridad, el buen gobierno y la rendición de cuentas, la transparencia, la ética empresarial y la responsabilidad social de las empresas, que pueden ser políticas eficaces tanto para los órganos directamente encargados de la prevención de la corrupción, como para las AATT.

A partir de estas aportaciones, el capítulo III trata de la evaluación del papel de las AATT en este ambiente. Se empieza por una contextualización internacional, en la cual se describe la evolución de la discusión del tema de la lucha y prevención de la corrupción en el ámbito de los organismos internacionales, y cómo solo desde hace pocos años se pasa a tratar de la importancia de las AATT y de los inspectores tributarios para la efectividad en dicha pelea.

A continuación, y a la luz del planteamiento del debate internacional, se analiza el papel institucional de las AATT, tratando de elementos clave para el desempeño de sus funciones en este escenario, como la percepción de riesgos y la gestión de riesgos de cumplimiento tributario, y, desde una perspectiva comparada entre las AATT de Brasil y España, las funciones y potestades, el apoyo a los órganos de administración de la justicia, y los modelos de actuación y estructuras organizacionales.

CAPÍTULO I

Corrupción y evasión fiscal: dos caras de la misma moneda

La corrupción es un fenómeno casi tan antiguo como la civilización, quizá como la propia humanidad. Klitgaard (1988) encontró referencias a prácticas corruptas en textos datados de dos mil trescientos años atrás, en los cuales el supremo primer ministro de Chandragupta, primero emperador de la India, listó por lo menos cuarenta maneras de malversación de fondos del Gobierno. Cocciolo (2008) señala citas sobre la rendición de cuentas en tumbas egipcias del siglo III a. C., y sobre soborno en referencias a la decadencia del reino de Babilonia. Max Weber, citado por Fernández Ajenjo (2011), fue aún más lejos, encontrando los elementos que conforman mayoritariamente los hechos de corrupción en el principio de los tiempos, en el pecado original: “un abuso de poder (comer del árbol que debían respetar), un beneficio privado (la manzana), dos sujetos corruptos (Adán y Eva) y hasta un corruptor (la serpiente)” (p. 45). Siguiendo el tono bíblico, el Deuteronomio, uno de los principales libros del Antiguo Testamento, referencia explícitamente: “no tuerzas el derecho; no hagas acepción de personas, ni tomes soborno; porque el soborno ciega los ojos de los sabios, y pervierte las palabras de los justos” (DT, 16, 19) y “maldito el que recibe soborno para quitar la vida al inocente” (DT 25,27). Y Dante Alighieri, el famoso escritor y poeta italiano, siete siglos atrás, puso a los corruptos en las partes más profundas del Infierno, revelando el disgusto medieval con el fenómeno (Tanzi, 1988).

En cuanto a la evasión fiscal, el viejo dicho de que “las únicas cosas ciertas en la vida son la muerte y los impuestos” suena cierto por una buena razón: aunque no parezca ser tan vieja como el paraíso, la tributación ha estado con la humanidad desde que tenemos gobernantes y Gobiernos (Normey, 2001). Es posible encontrar antecedentes muy remotos, que abarcan periodos de la historia muy claros de las más ancestrales civilizaciones humanas entre los años 6 a 5 mil a. C. Existen elementos documentales de la tributación como una forma definida dentro de las estructuras sociales de las culturas de Egipto, China y Mesopotamia. El mismo Confucio fue inspector de impuestos en el 1523 a. C (Juárez, 2017). Platón escribía sobre el tema hace dos mil quinientos años. El antiguo Palacio Ducal de Venecia tenía una piedra con un agujero, a través del cual los ciudadanos informaban a la República sobre los evasores de impuestos (Tanzi y Shome, 1993). Desde un punto de vista histórico, se puede decir que las primeras figuras consistentes que se asemejan a nuestros modernos impuestos se originan en el Imperio

romano. Allí se originó la palabra “tributo” para referirse a la distribución y reparto de bienes que debía hacerse entre las tres tribus originarias de Roma. Así, el estudio histórico de los impuestos suele iniciarse en época romana porque, aunque existan figuras similares a los impuestos desde épocas prerromanas, las referencias resultan difusas y controvertidas. Es decir, los romanos fueron los primeros en recaudar figuras parecidas a los impuestos modernos (González-Barreda, 2016). En efecto, César Augusto creó impuestos sobre las herencias, sobre las ventas en subastas y sobre las ventas de esclavos, y Tiberio, al rechazar las recomendaciones de sus asesores para aumentar los impuestos, señaló que un buen pastor debe afeitarse su rebaño, no pellarlo (Normey, 2001), demostrando buen conocimiento de administración tributaria.

Volviendo a la Biblia, en el Nuevo Testamento se puede identificar una primera vinculación entre la corrupción y la evasión fiscal, más explícitamente con la administración tributaria. Efectivamente, los evangelistas Lucas, Marcos y Mateo, el apóstol cobrador de impuestos, en diversos pasajes asocian a los publicanos, agentes de recaudación de impuestos del Imperio romano, con pecadores, prostitutas y otras personas de vida considerada inmoral para los patrones de la época, en una clara alusión despreciativa de la actividad¹. Esta mala fama de los agentes tributarios de entonces se da

¹ A título de ilustración transcribo unos pasajes ejemplificativos:

Más tarde, tal vez para mostrar agradecimiento por la oportunidad que le ha dado Jesús, Mateo organiza un gran banquete en su casa. Invita a Jesús, a sus discípulos y a varios antiguos compañeros de trabajo, otros cobradores de impuestos. Estos recaudan los impuestos que impone el gobierno romano, que tanto odia el pueblo judío. Cobran impuestos, entre otras cosas, por los barcos que llegan al puerto, por las caravanas que viajan por los caminos principales y por los productos que se importan. ¿Qué opinión tienen de ellos los demás judíos? Por lo general los desprecian, porque a menudo estafan a la gente cobrando más de lo debido. Además, en el banquete hay pecadores, personas conocidas por llevar una vida inmoral. (Lucas 7:37-39).

Parábola del fariseo y del cobrador de impuestos - A unos que confiaban en sí mismos como justos y menospreciaban a los otros, dijo también esta parábola: Dos hombres subieron al templo a orar: uno era fariseo y el otro publicano. El fariseo, puesto en pie, oraba consigo mismo de esta manera: ‘Dios, te doy gracias porque no soy como los otros hombres, ladrones, injustos, adúlteros, ni aun como este publicano; ayuno dos veces a la semana, diezmo de todo lo que gano’. Pero el publicano, estando lejos, no quería ni aun alzar los ojos al cielo, sino que se golpeaba el pecho, diciendo: ‘Dios, sé propicio a mí, pecador’. Os digo que este descendió a su casa justificado antes que el otro, porque cualquiera que se enaltece será humillado y el que se humilla será enaltecido. (Lucas 18:9-14).

Llamamiento de Mateo - Pasando Jesús de allí, vio a un hombre llamado Mateo, que estaba sentado al banco de los tributos públicos, y le dijo: Sígueme. Y se levantó y le siguió. Y aconteció que estando él sentado a la mesa en la casa, he aquí que muchos publicanos y pecadores, que habían venido, se sentaron juntamente a la mesa con Jesús y sus discípulos. Cuando vieron esto los fariseos, dijeron a los discípulos: ¿Por qué come vuestro Maestro con los publicanos y pecadores? Al oír esto Jesús, les dijo: Los sanos no tienen necesidad de médico, sino los enfermos. Id, pues, y aprended lo que significa: Misericordia quiero, y no sacrificio. Porque no he venido a llamar a justos, sino a pecadores, al arrepentimiento. (Mateo 9:9-13). ¿Cuál de los dos hizo la voluntad de su padre? Dijeron ellos: El primero. Jesús les dijo: De cierto os digo, que los publicanos y las ramera van delante de vosotros al reino de Dios. Porque vino a vosotros Juan en camino de justicia, y no le creísteis; pero los publicanos y las ramera le creyeron; y vosotros, viendo esto, no os arrepentisteis después para creerle. (Mateo 21:31-32).

en la medida en que, además de cobrar impuestos, lo que naturalmente provoca disgusto al contribuyente, los cobraban en favor del Gobierno romano, odiado por los judíos, y solían cobrar más de lo debido para su propio enriquecimiento, lo que se podría identificar como un acto de corrupción de los agentes de la AT².

Trasladando esta situación a la actualidad, la AT tendría dos vertientes de actuación: en una, la investigación activa sobre el patrimonio y ganancias percibidas por el inspector tributario, el cobro de impuestos evadidos, la identificación de un eventual esquema de lavado de activos, de eventuales colaboradores y participantes y de relaciones con otros esquemas; en otra, la responsabilización y sanción administrativa funcional.

Esta última vertiente relacionada con la corrupción interna de la AT, no obstante, no forma parte directamente del cometido de este trabajo. Además, hace falta una mejor delimitación de la extensión del concepto de corrupción. Dependiendo de esta definición, se podría considerar la propia evasión fiscal como un comportamiento corrupto, o incluso cualquier infracción del ordenamiento jurídico-público (Fernández Ajenjo, 2011 y Akdede, 2006). Así, a continuación, se dedica a una delimitación conceptual, a fin de alcanzar un perfecto entendimiento de los objetivos de esta investigación.

1. Delimitación conceptual

1.1. Corrupción

Como fenómeno tan presente en la historia de la humanidad, la corrupción ha sido objeto de una intensa investigación y análisis desde las más variadas perspectivas disciplinarias, como en los campos del derecho, de la sociología, de la ciencia política, de la ética y de la economía. Cada una de esas acepciones doctrinarias produce aportaciones específicas, de acuerdo con sus metodologías, criterios, objetivos y fines particulares, generando definiciones de diferentes matices, no consensuales ni tampoco excluyentes. Como señala García Mexía (2001), “los ensayos para alcanzar una noción generalizadamente aceptada de ‘corrupción’ son tan numerosos como infructuosos: ‘así de escurridizo es el concepto’” (pp. 57-58). No por casualidad, convenciones

² Las traducciones de la Biblia y otros textos antiguos exigen mucho cuidado en su interpretación. Una sencilla palabra mal colocada, ajena al contexto socio cultural de la época, puede cambiar por completo todo el sentido original, llevando a interpretaciones equivocadas. En este caso específico, por ejemplo, si en la traducción de Lucas 7:37-39 en lugar de “a menudo estafan a la gente cobrando más de lo **debido**” si tradujera como “a menudo estafan a la gente cobrando más de lo **justo**”, lo que mantendría el sentido general de la historia, la asociación con actos de corrupción se quedaría de cierta forma perjudicada. No obstante, considerando que el objetivo de este planteamiento es alegórico, se opta por mantenerlo.

internacionales, como la Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos (OEA)³ y la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUCC)⁴, no lograron definir un término específico, sino listar una serie de hechos que se caracterizaban como corrupción.

De acuerdo con la Real Academia Española, el término latino “corrupción” se manifiesta, entre otras acepciones, como “vicio o abuso introducido en las cosas no materiales” (definición 3) y “en las organizaciones, especialmente en las públicas, práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de aquellas en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores” (definición 4). Quizás sea necesario acudir a un análisis más detallado que pueda explicar la multiplicidad de comportamientos que pueden catalogarse como de corrupción.

El término “corromper” significa “alterar y trastocar la forma de algo”; “echar a perder, depravar, dañar o pudrir algo”; “sobornar a alguien con dádivas o de otra manera”; “pervertir a alguien”; “hacer que algo se deteriore”; “incomodar, fastidiar, irritar”; “oler mal” (Real Academia Española, s.f., definiciones 1 a 7).

Los aportes del léxico nos remiten claramente, según Fabián Caparrós (2000), a la destrucción de la materia y a la idea de degradación, relacionada con el menoscabo de la integridad moral o de la dignidad de la persona, y al rompimiento de algo, que puede ser un código moral, social o legal. Vercher Noguera, a su vez, en la introducción de Fabián Caparrós (2000), indica que tales significados evidencian que la corrupción es una forma de vicio o abuso, y que consiste en una actitud, una disposición o manera de hacer las cosas, pero no una cosa determinada. Rose-Ackerman (2009) ha relacionado el término con “una categoría moral cuyo significado se asemeja al concepto de putrefacción” (p. 23), Bustos Gisbert (2010) con un “proceso físico de degeneración” (p. 74), y Malem Seña (2002) con la decadencia, suciedad, desintegración, envilecimiento, ilegalidad, ilegitimidad, inmoralidad, una cosa vil y repugnante. Por otro lado, aunque quede claro que se trata de un comportamiento reprochable y hasta repugnante, se queda abierto un enorme abanico de posibilidades de aplicación del concepto, como bien lo demuestra la diversidad de acepciones doctrinales. Conductas como la corrupción de

³ Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos, adoptada en 29 de marzo de 1996, en Caracas, Venezuela. El tratado entró en vigor en 6 de marzo de 1997.

⁴ Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, adoptada en 31 de octubre de 2003, en Mérida, México. El tratado entró en vigor en 14 de diciembre de 2005.

menores, por ejemplo, son citadas como modelo de aplicación del concepto en el diccionario, y Rose-Ackerman (2009) cita la corrupción de la moral de la juventud por videojuegos violentos o programas de televisión.

Asimismo, Arjona Trujillo (2002) resalta que se trata de un concepto que está revestido normalmente de cierta ambigüedad, ya que aquello que una sociedad llama “corrupto” depende de su legislación, sus códigos morales y éticos, su sistema político y las ideas que se han formado históricamente en torno a “lo público”. Hace falta, así, una delimitación más adecuada a lo que se pretende, es decir, encontrar una concepción que abarque la posibilidad y el campo específico de actuación de la AT.

Efing et al (2013) sintetizan las diferentes dimensiones asociadas a las definiciones de corrupción:

- Moral: representa, más allá de la violación de un sistema normativo, una violación a los aspectos morales.
- Económica: la corrupción figura tanto como motivo, catalizador de las prácticas corruptas que objetivan la ventaja financiera, como consecuencia, pues el crecimiento económico queda completamente perjudicado por estos actos.
- Política: la corrupción presupone la utilización de la función o potestad pública para causar un perjuicio a la sociedad.
- Social: las causas y repercusiones del fenómeno de la corrupción advienen de las otras tres dimensiones, provocando un amplio perjuicio social.

Arjona Trujillo (2002), sintetizando a otros autores, añade otras tres dimensiones o parámetros: los códigos legales (incluye aquellas maneras de usar dinero para atender objetivos privados por medios políticos que son criminales o al menos ilegales); la percepción del público (el concepto se dará en función de la opinión del público), y el cultural (las normas e instituciones transmitidas culturalmente).

Castro Cuenca (2009), por su vez, busca categorizar las definiciones en grupos, de acuerdo con el aspecto de la corrupción en el cual se haga un mayor énfasis: las que consideran que la corrupción implica el quebrantamiento del interés público en aras de la satisfacción de un interés personal; las que consideran que la corrupción es el abuso del oficio público, y las que definen la corrupción como la violación de un deber posicional efectuada con el objeto de obtener un beneficio extra posicional.

Fernández Ajenjo (2011) sintetiza las definiciones de acuerdo con los siguientes criterios: el de la naturaleza del deber o función institucional dañado (el interés público, la toma de decisiones y las obligaciones de los funcionarios); el enfoque conceptual de las definiciones aportadas (sintéticas, policéntricas, gradualistas y analíticas), y el de la ciencia social sobre la cual se sustentan (jurídicas, económicas, sociológicas, políticas o éticas).

De acuerdo con este último autor, las definiciones contemporáneas de corrupción se han construido desde la década de los 60 del siglo XX, hasta finales de los años 90, centrándose en los aspectos del abuso de poder de los funcionarios públicos en el ejercicio de la actividad administrativa, y de la obtención de lucros, ganancias, o beneficios económicos ilícitos. Con la persistencia de los escándalos de corrupción alrededor de todo el mundo, las discusiones han extendido el objeto del análisis, señalando las conexiones del fenómeno con otros, como el tráfico de drogas, el blanqueo de capitales, el fraude fiscal, además de incluir conductas más sutiles de corrupción, como el tráfico de influencia y el conflicto de intereses, que se quedaban fuera del enfoque tradicional. Asimismo, los conceptos se han desarrollado de forma que se extiendan no solo a las acciones en las que el funcionario obtiene ganancias de sus actos ilícitos, sino también a aquellas en que persiga tales ventajas, e incluso las que el funcionario se coloca en situación de indudable riesgo para que esta se produzca (Fernández Ajenjo, 2011).

Aunque la amplitud conceptual pueda, especialmente bajo la perspectiva de la represión y de la persecución penal y cuando esté debidamente incorporada a las normas internas de los países, alcanzar hechos socialmente reprochables y absolutamente dañinos para la sociedad y que antes se mantenían solo como conductas reprensibles, pero penalmente no punibles (como por ejemplo, el conflicto de intereses y el fenómeno de las puertas giratorias), la extensión del concepto abre la posibilidad, como hemos visto, que se confunda con otros fenómenos criminales específicos, llegando al punto de que cualquier infracción del ordenamiento jurídico-público se pueda enmarcar en el concepto de corrupción (Fernández Ajenjo, 2011).

Un aspecto extremadamente importante para el objetivo que se propone este estudio es el económico. De hecho, como veremos a continuación, si consideramos el campo de actuación de la AT, como agencia responsable del cumplimiento del sistema tributario y de garantizar la recaudación presupuestaria, debemos, necesariamente, circunscribir el concepto de corrupción a su dimensión económica.

Para Fernández Ajenjo (2011), el análisis de las definiciones desde la perspectiva de las diferentes disciplinas científicas sobre la cual se sustentan, indica un alto grado de consenso en torno a la concepción de la corrupción como un **abuso de poder en beneficio privado**, en línea con lo que han planteado los organismos internacionales.

Rose-Ackerman (2009), una de las principales autoras sobre la vertiente económica del estudio de la corrupción, plantea que la corrupción “ocurre donde se cruzan la riqueza privada y el poder público” (p. 26). Sustenta que siempre que un funcionario público tiene la discrecionalidad sobre la distribución de beneficios o costes en el sector privado, se crea una oportunidad de soborno. La autora ejemplifica tres situaciones, todas asociadas a la relación “principal-agente”⁵:

- El soborno “típico”, en que un individuo o empresa privada realiza un pago a un funcionario público a cambio de un beneficio. Los funcionarios aumentan su patrimonio a partir de los sobornos, y por ello orientan sus acciones, en contra el interés de sus representados, sean estos altos funcionarios públicos o simplemente los intereses de la ciudadanía en general.
- Los pagos ilícitos en dirección inversa relacionados con la competencia política, en que se generan pagos o compensaciones a empresas privadas o a individuos relacionados al sector privado, con objetivo de obtener ventajas y beneficios para quienes buscan mantener el cargo o posición política, o para sus partidos políticos.
- El soborno comercial, en el cual agentes de una empresa privada pueden ofrecer ventajas a agentes de otra empresa privada para conseguir acuerdos específicos, de manera similar a los empresarios que otorgan ventajas a funcionarios públicos para obtener contratos o concesiones.

⁵ Maravall (2003), como se citó en Fernández Ajenjo (2011), señala que las relaciones de agencia se definen como vínculos entre unos representados (principales) y un representante (agente) que deben seguir los mandatos de los primeros y surgen en todas las actividades colectivas por la necesidad práctica de reducir el número de personas encargadas de las actividades sociales, nombrando para ello a una o varias personas que actúan en representación del conjunto: el cabeza de familia, los directivos de una asociación, los consejeros de una empresa o los representantes político. Las teorías que aplican este modelo a la corrupción son aquellas que explican el funcionamiento de los actores públicos a partir de las relaciones entre un principal, el funcionario público, y su agente, el que realiza las operaciones de la función pública. En este esquema, la corrupción surge cuando el agente traiciona los intereses del principal en busca de su propio beneficio, o el de un cliente (Arjona Trujillo, 2002). A su caso, como indica Rose-Ackerman, puede considerarse como principal la propia ciudadanía en general. Se vuelve al tema en el apartado 2.1.2.

Se añade con eso un condimento más a la tarea de encontrar una receta para la definición de corrupción. Además de la definición propiamente dicha, los estudios sobre el tema han aportado también una serie de clasificaciones, modalidades y tipos del fenómeno, los cuales veremos brevemente más adelante.

El concepto de corrupción generalmente se aplica al ámbito público. El soborno del funcionario a cambio de un beneficio, el cohecho activo y pasivo y la malversación de fondos públicos son figuras paradigmáticas de la corrupción pública. Sin embargo, es posible afirmar que, de acuerdo a la extensión del concepto, la corrupción también puede ser considerada una realidad en el mundo privado, como el ejemplo del soborno comercial utilizado por Rose-Ackerman. Según Rodríguez Collao (2004), en este ámbito, “si bien se acepta la prevalencia del interés particular sobre el público, éste se logra respetando las reglas del juego establecidas, acorde con las normas de la competencia y leyes que regulan la actividad privada para armonizarla con la actividad pública” (p. 352). Es decir, cuando se violan las reglas del juego, los valores del sistema, las leyes del funcionamiento de la economía de mercado o el sistema normativo con el propósito de obtener ventajas, tenemos un caso de corrupción privada.

El tema de la corrupción en el ámbito privado ha ganado relevancia a partir de los años 80, en parte como consecuencia de la importancia que esas acciones corruptas pueden implicar en los mercados de países más desarrollados (especialmente en el mercado financiero y de capitales) y de los impactos globales que pueden causar en el mercado mundial (Reos, 2002). Como señala Queralt (2012):

La corrupción privada es de índole sustancialmente económica, mientras que la corrupción pública puede comportar también ese aspecto, con beneficio ilícito mutuo para agente venal y corruptor, pero, y más cuando se hace sistémica, adquiere un demoledor carácter político, demoledor de las instituciones básicas del entramado jurídico-público, que se desnaturalizan y pierden su seña de identidad como favorecedoras de garantía y fomento de libertad, prosperidad y seguridad. (p. 22).

Sin menospreciar los efectos negativos de la corrupción privada sobre el ambiente de negocios, sobre la eficiente asignación de los recursos o sobre la competencia privada, la visión de Queralt es compartida con otros autores, como Nieto, Rivero Ortega y Malem Seña. Además, el fenómeno no está tipificado penalmente en buena parte del mundo

occidental, incluidos Brasil y la mayoría de los países hispanohablantes (Cerina, 2011). Tampoco es tratado como delito de criminalización obligatoria en la CNUCC, en la Convención de la OEA contra la corrupción, ni en la Convención de Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional (Convención de Palermo)⁶. En este sentido, y considerando la metodología de análisis comparado, no parece lógico incluir en el ámbito conceptual una práctica que no se persigue en alguno de los países que se están comparando. Claro que los beneficios económicos y ganancias no declaradas resultantes de un esquema de corrupción privada están en el ámbito de interés de la AT, pero por su propia finalidad estricta, es decir, por el propio control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y no como una estrategia anticorrupción. Así pues, quedémonos con la corrupción pública.

De todos esos aportes, se pueden sacar algunos elementos básicos importantes y también claves: el abuso de poder en el ejercicio de funciones públicas (ya que se limita el concepto a la corrupción pública), la discrecionalidad del funcionario público sobre la distribución de beneficios o costes en el sector privado y la búsqueda de un beneficio privado, propio o de terceros, de naturaleza ilícita o irregular.

En esta línea, cumple verificar las consideraciones de Rivero Ortega (2004). Según el autor, la corrupción ocurre “cuando el interés personal de quien toma decisiones en el ámbito público sustituye la objetividad en el ejercicio del poder, con el fin de lucrarse personalmente o enriquecer una organización, ora una empresa privada, ora un partido político” (p. 111).

El autor busca restringir el alcance del concepto, de manera que se circunscriba la reacción social y normativa extrema exclusivamente a las conductas más reprochables en el ámbito público, lo que evita en cambio la criminalización de ilegalidades que, por su propia naturaleza, resultan mejor controladas mediante técnicas jurídico-administrativas. Sostiene, con eso, que el derecho penal no sirve para evitar todo tipo de incumplimientos de las normas, bajo riesgo de convertirse en una herramienta de control social indeseable por los excesos en que puede incurrir. Para el autor, reconducir al proceso penal decisiones ilegales de las autoridades administrativas, aunque no necesariamente corruptas (en el sentido de la definición que propone), solo consigue entorpecer la gestión

⁶ Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional, adoptada en 13 de diciembre de 2000, en Palermo, Italia. El tratado entró en vigor en 29 de septiembre de 2003

de la cosa pública y favorecer una impunidad de los verdaderos corruptos, dada la tendencia natural a reaccionar frente a los excesos (Rivero Ortega, 2004).

Carnevali Rodríguez (2008) se suma a estas consideraciones, añadiendo que el derecho penal tiene que ser el último instrumento al que la sociedad recurre para proteger determinados bienes jurídicos, siempre y cuando no haya otras formas de control menos lesivas. Si se logra la misma eficacia disuasiva a través de otros medios menos gravosos, más rápidos y sencillos, como las herramientas del ámbito administrativo o civil, en las cuales las dificultades procesales son menores, la sociedad debe inhibirse de recurrir a su instrumento más intenso.

Así, se justifica una definición más restrictiva. En acercamiento similar, Malem Seña (2002) define corrupción como aquellos actos que:

(...) constituyen la violación, activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizada por un servidor o funcionario público en un marco de discreción con el objeto de obtener un beneficio extra posicional propio o ajeno, cualquiera que sea su naturaleza. (p.35)

Fernández Ajenjo (2011)⁷ distingue con propiedad los elementos del concepto planteado por Malem Seña. Los elementos básicos, comunes a todas las prácticas corruptas, son la participación de un funcionario público (elemento subjetivo necesario), el incumplimiento de un deber institucional (elemento prescriptivo) y la búsqueda de un beneficio propio irregular (elemento causal). Los contingentes, entendidos como aquellos en que algunos casos concretos no forman parte del hecho delictivo, son la existencia de una relación de carácter triangular (elemento subjetivo contingente), el daño para la Administración pública (elemento material) y la ausencia de publicidad (elemento formal).

Las dos definiciones son bastante convergentes y sintetizan aquellos elementos identificados como claves para delimitar suficientemente su alcance y extensión, es decir, la desviación o abuso de poder practicado por un funcionario público, en el ejercicio de sus funciones, y el enriquecimiento particular, de manera que se propicie un campo de acción claro para la actuación de la AT que se propone.

⁷ El autor se utiliza de los elementos desarrollados por García Mexía (2011), en aplicación a un supuesto de conflicto de intereses, añadiendo la ausencia de publicidad como elemento formal.

1.1.1. Formas de manifestación

La amplia discusión sobre el tema de la corrupción ha producido, además de los distintos enfoques conceptuales, planteamientos por los cuales se categorizan las diferentes formas de manifestación del fenómeno. De acuerdo con Boehm (2008), la corrupción es un problema complejo y multifacético que requiere diferentes soluciones. Por ello, conocer los tipos y las formas de corrupción es el primer paso para combatir y prevenir el problema. Cada práctica corrupta tiene su propia lógica, sus propios mecanismos, realidades y matices, siendo necesario, por lo tanto, conocer mejor estos canales, con la finalidad de elegir medidas anticorrupción eficientes. Según el autor, hace falta diferenciar si se trata de corrupción administrativa de alto o de bajo nivel; si se enfrenta a la corrupción política, de estado o de captura regulatoria; si el problema es de desfalque, fraude, cohecho, extorsión, nepotismo o quizás coalición entre empresas.

Tales cuestionamientos son también fundamentales para una perfecta delimitación de la actuación de la AT, como ya vimos en el apartado anterior, al distinguir la corrupción pública de la privada.

En cuanto al **nivel y valor** de los actos corruptos, Rose-Ackerman (2009) diferencia lo que, por un lado, constituye el **soborno oportunista de bajo nivel** y, por otro lo, que llama de **corrupción en gran escala**.

El primero ocurre en un marco en el cual rigen las leyes y reglamentos básicos, en donde los funcionarios o individuos en lo particular se lucran con objeto de obtener beneficios personales. Se puede entender como el pago a un agente de tráfico para no sancionar a un conductor que ha aparcado su coche en una zona no permitida, o al inspector tributario para ignorar la evasión de impuestos de determinado contribuyente, o aun a un policial para tolerar conductas ilícitas consideradas menos reprochables, como apuestas ilegales o la venta de productos falsificados en las calles. Claro que esta puede evolucionar hacia un estadio más avanzado, a medida que las jerarquías superiores empiecen también a participar, formando parte de un sistema más organizado, extendiéndose hacia otros crímenes asociados y otros objetivos, como el favorecimiento de aliados políticos o la financiación de partidos políticos (Rose-Ackerman, 2009).

La corrupción de gran escala, a su vez, se asocia a la corrupción sistémica, que involucra a la jerarquía burocrática en su conjunto, todo un sistema electoral, o a una estructura gubernamental completa desde los niveles más altos hasta los más bajos. Puede

ocurrir, según la autora, cuando algunas ramas del sector público se convierten en fábricas de sobornos (Rose-Ackerman, 2009), como ha revelado la Operación *Lava Jato* en Brasil, donde los contratos sobrefacturados de la empresa petrolífera brasileña Petrobras sirvieron ampliamente para la financiación de la base política del Gobierno, para la financiación electoral y para el enriquecimiento privado; puede justamente contar con un sistema electoral corrupto en el que el dinero determine los resultados finales, como en el ejemplo anterior; y puede ocurrir cuando los Gobiernos se embarcan en proyectos de gran envergadura para transferir activos públicos a la iniciativa privada, como plantea el periodista brasileño Amaury Ribeiro Júnior en su libro “*A privataria tucana*”⁸.

Boehm y Lambsdorff (2009), a su vez consideran el término “nivel” poco preciso, prefiriendo diferenciar **la corrupción organizada o centralizada**, a la **caótica o descentralizada**. La primera, similar a la de alto nivel planteada por Rose-Ackerman, ocurre donde un Gobierno corrupto desde el más alto nivel organiza la corrupción en un país, llegando a las llamadas “cleptocracias”, como clasifican a los regímenes de Suharto (Indonesia), Mobuto (antiguo Zaire) o Fujimori (Perú). Ya en la segunda, los individuos con poder buscan maximizar sus beneficios corruptos más próximos.

Desde la perspectiva de las ciencias sociales, Rodríguez Collao (2004) sistematiza el planteamiento de otros autores, como la propia Rose-Ackerman, tomando como base el nivel de penetración de las prácticas corruptas en una, definiéndola como **sistémica (o institucionalizada)**, **subsistémica** o **dispersa**. La primera categoría ocurre cuando la totalidad del sistema político está afectado, generando lo que se puede denominar un infraestado dentro de otro Estado, que asume la condición de fachada. La **subsistémica** es la que afecta a los subsistemas del aparato público, como la Policía, los organismos encargados de la recaudación de tributos, el órgano jurisdiccional, etc. Finalmente, la **dispersa** es la que ocurre en situaciones aisladas, sin mayores implicaciones de las estructuras políticas o de los órganos estatales.

⁸ El libro describe supuestas irregularidades en las privatizaciones que ocurrieron durante la administración del PSDB (Partido de la Social Democracia de Brasil) bajo el mandato del ex presidente Fernando Henrique Cardoso (FHC), y señala también que amigos y familiares del ex candidato presidencial del PSDB José Serra mantuvieron compañías en paraísos fiscales y movieron millones de dólares entre 1993 y 2003. Presenta diversos documentos fotocopados que intentan demostrar que el ministro de Planificación del presidente FHC y luego ministro de Salud, José Serra, recibió sobornos de empresarios que participaron en el proceso de privatización. El título en portugués proviene de un neologismo que combina “privatización” y “piratería” (*privataria*), con el pájaro tucán (*tucano* en portugués), uno de los símbolos del partido (“*A Privataria Tucana*”, 2019).

Otra categorización dice respecto a las funciones ejercidas por el agente público involucrado. La **corrupción administrativa**, también llamada **burocrática**, es aquella más comúnmente asociada a la idea de corrupción y, por lo general consiste en un traspaso indebido de recursos desde un fin legítimo a otro ajeno a las finalidades del servicio público. Por otro lado, en palabras de Rodríguez Collao (2004), la **corrupción política** “es aquella que realizan las personas que ejercen un cargo de elección popular o que genera responsabilidad de esa índole. En los casos dudosos, la asignación de uno u otro carácter se define por su actor principal” (p.350). Asimismo, Olivera Prado (1999) propone una sub clasificación de estos dos tipos conforme a los efectos de los actos corruptos, si de alta nocividad social o de efecto local.

Otra distinción atiende a si los comportamientos corruptos son fruto de una o más personas determinadas, o si son fruto de una actuación conjunta: la corrupción **individual** y la corrupción **corporativa o colectiva** (Rodríguez Collao, 2004). En la primera, el intercambio de favor por dinero se conforma como una reacción horizontal sin caracteres de permanencia, como el soborno oportunista de bajo nivel citado por Rose-Ackerman. La segunda, por su parte, actúa como un código paralelo de funcionamiento de las Administraciones públicas. Se presenta de diversas formas y aquí se subraya su relación directa con el clientelismo político y el padrinazgo, como formas de estructuras sociopolíticas que suelen desarrollarse hacia formas de organizaciones de corrupción corporativa en razón de su estructura jerárquica, verticalista y de lealtad a quien ostenta el poder, llegando al punto de comprometer la legitimidad del sistema público en su función de servicio al interés general. Tales estructuras tienen proximidad con las configuraciones clásicas del crimen organizado. Por sus actividades clandestinas de recaudación de fondos, muchos partidos políticos utilizan las mismas redes de lavado y legalización del dinero y los mismos actores de ese proceso criminal que suelen utilizar los narcotraficantes y otras formas del crimen organizado. Ese lugar donde no se diferencia la política del delito lo han llamado los especialistas “zona gris”, la frontera entre la democracia y la corrupción política de alto rango (Rodríguez Collao, 2004).

Finalmente, una última modalidad conceptual merece aún una exploración. Según Reos (2002), la **captura del Estado** por individuos, empresas o grupos privados se configura en el esfuerzo de esas entidades privadas por formar y definir las políticas, la legislación y las regulaciones del Estado para obtener así ventajas especiales, aprovechando sus influencias, amistades o asociaciones ilícitas para la obtención de sus

objetivos. Según el autor, el fenómeno se basa en elementos más complejos que las sencillas figuras del soborno, cohecho o extorsión. Para hacerlo, es necesaria la existencia de una colusión especial con funcionarios, legisladores o políticos que reciben por su parte ganancias ilícitas o participan de los beneficios de aquellas firmas o grupos de empresas. Se concreta en un proceso continuo, que va desde la gestión lícita de peticionar ante las autoridades, a través de representantes democráticos y del *lobby* corporativo bajo el control de la ley, hasta el otro extremo de la influencia absoluta, la limitación de la competencia interna y externa y la creación de bolsones de privilegios y regalías a cambio de pagos ocultos. En medio de esos extremos se producen una larga gama y grados diferentes en la gestión de influencias. La captura del Estado busca afectar a la formación de las leyes y tiende a influir en los cambios para que sean convenientes a intereses y grupos. A cambio de ello se desvían recursos de dinero hacia los actores políticos que facilitan esos cambios (Reos, 2002).

Boehm (2005) señala que la noción de captura del Estado tiene origen en la teoría de Marx y fue introducida en la teoría económica moderna en los años 70. Puede darse por un segmento económico específico o por los propios políticos para el abuso de empresas públicas del populismo y la politiquería; antes de una determinada regulación, cuando se intenta capturar el poder legislativo, o después de que la regulación ya vigente, cuando se intenta capturar el poder ejecutivo; puede darse de manera legal, por medio del *lobby*, o de manera oculta, por medio de la corrupción.

Aunque la actividad del *lobby* esté reglamentada en algunos países, como en los Estados Unidos, es extremadamente controvertida en otros, como Brasil y España. Además de la discutible valoración ética y moral, la práctica está, tal vez, en una línea muy tenue entre lo lícito y lo ilícito.

Bajo la óptica de la AT, la captura del Estado produce efectos tanto de manera legal (considerando el punto de vista de Boehm), como de forma espuria. En la primera perspectiva, los cambios legales producidos suelen incluir beneficios y exoneraciones fiscales, los cuales producen efectos negativos directos en la recaudación de impuestos, además de generar distorsiones, inequidades y asimetrías en el sistema tributario que, lo veremos más adelante, pueden comprometer el comportamiento de los demás contribuyentes.

En cuanto a la segunda perspectiva, se trata de un objeto importante de actuación represiva de la AT y de interés para este trabajo. Ejemplo de esa actuación es la Operación Zelotes, investigación criminal conjunta entre la Policía federal, la Fiscalía y la *Receita Federal* (AT brasileña), empezada en 2013, y que tenía por objetivo desvelar un esquema de fraude en juzgamientos en el tribunal administrativo tributario de segunda instancia de Brasil, pero que produjo diversas vertientes de investigación (R7 *Notícias*, 2015). A partir de una de ellas, en 2016 fueron sentenciadas nueve personas en primera instancia, por un esquema de compraventa de medidas provisionales, que beneficiaron a un grupo de empresas del sector automovilístico con beneficios fiscales, en una de las vertientes de la investigación (Pedruzzi y Aquino, 2016). Otras implicaciones y otros esquemas semejantes continúan so investigación (El País Brasil, 2018 y R7 *Notícias*, s.f.).

Evidentemente, tales clasificaciones no son herméticas ni excluyentes, y pueden ocurrir en el mundo real muchas veces de manera simultánea, incluso presentando características de varias modalidades, ya que tienen perspectivas diferentes. Por ejemplo, puede haber casos individualizados de corrupción de bajo nivel conviviendo con grandes esquemas de corrupción corporativa, en un ambiente de corrupción sistémica. Además, las modalidades son importantes para entender el espacio de actuación de la AT, que veremos a continuación.

1.2. Evasión fiscal

Aunque la delimitación conceptual de evasión fiscal no parezca tan controvertida como la de la corrupción, algunos comentarios se hacen necesarios. La evasión no solo implica una pérdida de ingresos fiscales, con sus efectos consiguientes en la prestación de servicios públicos, sino que también en una distorsión del sistema tributario, que fractura los valores de justicia tributaria, de igualdad tributaria y de generalidad tributarias, inherentes a esta rama del derecho (Pablos Escobar y Alarcón-García, 2007).

Alm et al (2016) definen la evasión fiscal como las acciones ilegales e intencionales tomadas por los individuos para reducir sus obligaciones tributarias legalmente debidas. Entienden los autores que solo se enmarcan en el concepto las conductas en que manifiesten la voluntad y la utilización de artificios al margen de la ley.

En contraposición, Cosulich Ayala (1993) la define como la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. Básicamente, y de forma muy sencilla, desde el punto de vista de los individuos, se pueden evadir los tributos por medio

de subvaloración de su renta declarada o de la riqueza y patrimonio; sobrevaloración de deducciones, exoneraciones o créditos; omisión de la debida declaración o de rentas; incluso por medio de trueques u otros engaños y fraudes. Tales comportamientos pueden ser extendidos a los impuestos sobre las ganancias de las personas jurídicas, incluso para otros tipos de impuestos como los de valor añadido, por medio de omisión o de ventas, subvaloración o sobre valoración de facturas, uso de facturas fraudulentas, contrabando de bienes, servicios o activos (Tanzi y Shome, 1993), etc. Además, la falta total o parcial de pago de los impuestos debidos también puede enmarcarse en el concepto propuesto.

Sin embargo, es importante señalar la diferencia entre la **infracción administrativa tributaria**, caracterizado por el simple incumplimiento de la norma tributaria, en el que no se evalúa la culpabilidad del agente y es penalizada, en particular, mediante sanciones pecuniarias y, por el contrario, el **delito penal tributario (fraude fiscal)**, caracterizado por la conducta intencional del agente con el fin de, utilizando artificios fraudulentos, suprimir o reducir sus impuestos (Ribas, 2004).

Un contribuyente que, debido a un error en la interpretación de la legislación fiscal, utiliza en su declaración de impuesto sobre la renta un determinado gasto no deducible como tal, por comprenderlo así, comete una infracción tributaria administrativa. Es decir, el contribuyente, de forma pasiva, deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material. No hace falta que se utilice el instrumento del derecho penal en estos casos. Por el contrario, un contribuyente que se sirve de facturas o recibos falsos, que no constituyen una prestación de servicio real, al insertar esta información en su declaración para dejar de pagar su impuesto sobre la renta, habrá actuado intencionalmente para suprimir o reducir los impuestos, cometiendo así un delito penal tributario. El fraude fiscal se caracteriza, así, por la manera de actuar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el propósito deliberado de eludir las prestaciones fiscales (Ochoa León, 2014).

En algunos países, como España, por ejemplo, además de las conductas también se consideran límites específicos de cuota defraudada para distinguir los incumplimientos sancionados exclusivamente por la vía administrativa (los de bajo valor), de los que pueden ser sancionados penalmente.

De acuerdo con Ochoa León (2014), la evasión tributaria, en acepción amplia, consiste en cualquier forma de eximirse de la tributación, bien sea inocente o con

intención deliberada, cuyo resultado es un menor pago de impuestos. Esta definición amplia de la evasión comprende varias especies que difieren según las características manifestadas en la intención del agente, los medios que utiliza, el objetivo perseguido con la práctica del acto y los hechos inherentes a cada acto. Cada una de esas especies de evasión fiscal define un tratamiento legal diferente, de acuerdo con los efectos que pueda generar el acto evasivo.

1.2.1. Formas de manifestación

De acuerdo con el experto brasileño en derecho tributario Sampaio Doria, citado por Wanderley (2014), la evasión fiscal se divide en omisiva y comisiva. La evasión por omisión puede o no ser intencional, mientras que la comisiva siempre será intencional.

La **evasión fiscal omisiva** también se subdivide en categorías: la evasión impropia, que es la abstención intencional de no practicar el hecho imponible, y la evasión por inacción, también llamada evasión en el sentido estricto o propia, que puede ser intencional o no.

La primera no suele causar grandes efectos penales al agente, ya que en la mayoría de los casos los medios utilizados son legales. La razón principal del surgimiento de estos tipos es la imposición excesiva a un determinado producto, como ocurre cuando una persona deja de comprar cigarrillos debido al alto precio causado por la alta carga fiscal que soporta el producto. Se aplica el término **evasión impropia** porque el contribuyente ni siquiera llega a practicar el hecho imponible, lo evita, de modo que no haya entrada o pago obligatorio del impuesto. El contribuyente deja de practicar el hecho imponible para no tener que pagar el impuesto. Como legalmente todavía no ha tenido efectos, se puede decir que el problema está más cerca de la política fiscal que de la ley tributaria, ya que para el derecho tributario lo importante es la ocurrencia del hecho imponible descrito en la ley y el correspondiente pago del impuesto, o aun las causas que conducen a una reducción, demora o ausencia de su pago (Sampaio Doria, citado por Wanderley, 2014).

Sigue el autor enseñando que la **evasión omisiva por inacción** del contribuyente (evasión propia), es la que ocurre después de la aparición del hecho imponible, y puede ser intencional o no. Será no intencional cuando, por ejemplo, el contribuyente practique actos que causen oclusión, reducción o el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria al ignorar las disposiciones de la norma tributaria, lo que originará violaciones de la ley y sus sanciones consiguientes, incluso si no ha habido intención por parte del

agente de eludir a las autoridades fiscales. Cuando la omisión del contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias se da intencionalmente y con las consecuencias deseadas por el contribuyente desde el momento en que se abstuvo, resultando el retraso, la disminución o la falta de pago del impuesto, surge la evasión fiscal propia. Debido a que contiene el elemento de voluntad e intención del agente, la evasión fiscal propia se combate con medidas punitivas mucho más severas.

Por su parte, la **evasión fiscal comisiva** es aquella que, a través de una acción consciente y voluntaria, el contribuyente tiene como objetivo eliminar, reducir o retrasar el pago del impuesto. Esto puede ser **lícito** o **ilícito**, dependiendo de los medios adoptados por el individuo.

La evasión por comisión **ilícita** incluye fraude, simulación y colusión. En todas las categorías, los medios utilizados son ilícitos; sin embargo, en la simulación, los medios que se usan son aparentemente legales, pero ocultan bajo esta apariencia un trato real entre las partes, que se oculta para que haya menos incidencia fiscal. La evasión omisiva por inacción intencional podría incluirse igualmente en esta clasificación, ya que también genera los mismos efectos ilícitos, es decir, eliminar, reducir o retrasar el pago del impuesto intencionalmente⁹.

La evasión lícita, o supuestamente lícita, se da cuando el agente realiza transacciones alternativas y menos costosas desde el punto de vista fiscal para tratar de lograr un resultado económico más favorable, reduciendo su obligación fiscal. También llamada **elusión fiscal** o planificación tributaria, lo veremos con más detalle en el siguiente apartado.

1.2.2. Evasión fiscal y elusión fiscal

La diferenciación entre **evasión fiscal** y **elusión fiscal**, en teoría, es que la evasión fiscal implica la violación de la ley, mientras que la elusión fiscal aprovecha las ambigüedades, vacíos o inconcreciones de la ley para reducir la carga fiscal. Desde el punto de vista del derecho tributario, a diferencia de la evasión fiscal (donde se concreta

⁹ Debido a que la clasificación se basa en la acción u omisión del agente y en la diferenciación de los medios empleados, el autor ha considerado más adecuado clasificar la evasión fiscal propia como un tipo de omisión intencional, ya que la conducta del agente es la omisión de practicar una obligación, por métodos empleados legales, mientras que, en una evasión ilícita por comisión, el contribuyente distorsiona intencionalmente las consecuencias que la ley atribuye a un hecho económico (Sampaio Doria, citado por Wanderley, 2014).

el hecho imponible y el contribuyente no paga o incluso oculta una obligación legal), en la elusión fiscal, a través de la planificación de estructuras tributarias, se evita la realización del hecho imponible. Es decir, si el evento imponible no ocurre, el impuesto no se debe (Ochoa León, 2014).

Sin embargo, la distinción no siempre es fácil, y muchas veces las situaciones específicas se resuelven en los tribunales (Tanzi y Shome, 1993). Las técnicas de ingeniería fiscal, utilizadas especialmente por los grandes grupos empresariales, se quedan en una frontera muy delgada entre lo lícito y lo ilícito, entre la planificación tributaria legal y el abuso al derecho o la planificación tributaria agresiva. Tales prácticas, extremadamente complejas en su mayor parte, acaban teniendo en ocasiones la consideración de fraude o evasión, constituyendo un delito, a depender de la legislación aplicable en ese momento, o de la interpretación de la autoridad fiscal que lo examine.

Según Ochoa León (2014), el concepto amplio de elusión engloba los siguientes supuestos: a) la elusión del tributo por la simple no realización del presupuesto establecido por la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas (caso similar al definido por Sampaio Doria como “evasión impropia”); b) la elusión del tributo por la realización de planificación fiscal (en que los contribuyentes se subordinan al ordenamiento jurídico y escogen las formas jurídicas adecuadas para sus negocios, por medio de conductas lícitas); c) la elusión del tributo caracterizada por el abuso de formas jurídicas que supone una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación.

Este último supuesto ha provocado cambios legales en distintos países, de manera que se propicien parámetros y potestades para la acción de las AATT. Las medidas contra la planificación tributaria agresiva, las llamadas normas antielusivas, son comandos autorizadores dirigidos a la AT para reconstituir los elementos de la obligación tributaria a partir de la constatación práctica de los actos que caracterizan la ocultación del hecho imponible o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Las normas antielusivas son el género del cual forman parte las normas antielusivas específicas y la norma general antielusión. Esta última apareció en el ordenamiento jurídico brasileño por medio de la Ley Complementaria 104, de 10 de enero de 2001, que

introdujo el párrafo único del art. 116 del *Código Tributario Nacional* (CTN)¹⁰. Las normas antielusivas específicas surgieron incluso antes de la promulgación de la norma general y, dependiendo de las circunstancias, continuarán surgiendo otras tantas, en el propio CTN o en la legislación dispersa (Nogueira, 2016). En España, el dispositivo antielusión se concretó en el art. 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT)¹¹. Las normas generales antielusión o antiabuso cumplen en el derecho tributario la trascendental misión de asegurar la aplicación correcta del sistema tributario en su conjunto, evitando que esa aplicación se vea alterada por la realización de actos o negocios dirigidos a obtener una aplicación de ese sistema fiscal contraria a la coherencia del mismo (Delgado Pacheco, 2017).

La preocupación internacional por la elusión tributaria, especialmente de los grandes conglomerados transnacionales, ha crecido intensamente desde la crisis económica de 2008. Muchas de las arquitecturas y diseños legales tributarios estructurados aprovechan la interacción de las reglas de diferentes países para reducir su base imponible en el país con tasa de imposición más alta, o incluso para lograr que una renta no se vea afectada con impuestos en ninguno de los países. Estas tácticas han hecho que las acciones implementadas por las distintas jurisdicciones individualmente resultasen muchas veces infructuosas. De esta manera, los países integrantes de la OCDE y el Grupo de los 20 (G20) iniciaron un esfuerzo conjunto para definir e implementar medidas para combatir la Erosión de la Base Imponible y Transferencia de Utilidades

¹⁰ Ley 5.172, de 25 de octubre de 1966. El artículo 116 dispone que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

¹¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/2003). El artículo 15 dispone que:

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

(BEPS, por sus siglas en inglés), la cual se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales que explotan las brechas y los desajustes en las normas fiscales para evitar el pago de impuestos.

El trabajo conjunto de más de 135 países y jurisdicciones se vio reflejado en un plan de acción, que define 15 acciones para abordar la elusión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizar un entorno fiscal más transparente (OCDE, s.f.a)¹².

1.2.3. Evasión fiscal e ilícitos aduaneros

Con el pasar de los años, la función recaudatoria de los impuestos y aranceles aduaneros ha perdido importancia en relación con los demás tributos¹³, incluso en los países menos desarrollados, presentando una característica fundamental más de instrumento de política económica y comercial. Asimismo, las aduanas modernas tienen un fuerte componente de protección y seguridad, asociado a funciones de prevención y combate contra actividades delictivas transfronterizas. En diversos países, los controles aduaneros son ejercidos por agencias y autoridades específicas, separadas de las funciones de AT, con competencias y potestades diferentes.

No obstante, según el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo COM(2016) 813 final¹⁴, la función recaudatoria permanece como atribución importante de las autoridades aduaneras, que ejercen un doble papel: control de las fronteras, junto con funciones mixtas, como realizar controles aduaneros y recaudar derechos de aduanas,

¹² Las 15 acciones del BEPS son: 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición. 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. 3. Refuerzo de la normativa sobre la CFC. 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. 6. Impedir la utilización abusiva de convenio. 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente. 8. Poner freno al traslado del beneficio mediante el movimiento de activos intangibles entre miembros del grupo. 9. Que una empresa del grupo acumule un capital que no sea parejo a su nivel de riesgo, por lo que será necesaria la adopción de una normativa especial de precios de transferencia. 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. 11. Establecer metodologías para la recopilación y análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella. 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales (OCDE, s.f.b).

¹³ Datos ejemplificativos relativos a los países de América Latina se encuentran en Morán, D. y Pecho, M. (2017).

¹⁴ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Desarrollo de la unión aduanera de la UE y de su gobernanza”. Diario Oficial de la Unión Europea de 15/12/2017.

así como ayudar a prevenir y combatir la actividad delictiva. Según la Organización Mundial de Aduanas (OMA), el papel de las aduanas es proteger efectivamente a la sociedad y asegurar **la recaudación de los ingresos legalmente debidos** mediante la lucha contra los delitos transfronterizos. Los equipos de cumplimiento y aplicación de aduanas participan en una amplia gama de actividades que incluyen: la **lucha contra el fraude comercial**; la falsificación y el contrabando de bienes altamente gravados (como cigarrillos, alcohol y combustibles), y drogas y precursores; el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo; los delitos electrónicos; el tráfico de vida silvestre; el contrabando de armas, materiales nucleares, sustancias que agotan el ozono, desechos tóxicos, armas de destrucción masiva y el tráfico de artefactos culturales (OMA, s.f.a).

Para la OMA, los **riesgos recaudatorios** incluyen actividades de fraude comercial tales como subvaloración, uso indebido de origen y derechos preferenciales, clasificación errónea y fraude de devolución. También incluyen la pérdida de ingresos a través del contrabando de bienes altamente gravados, como el tabaco, el alcohol y las bebidas espirituosas. La liberalización del comercio y el creciente número de acuerdos de libre comercio y zonas de libre comercio han agregado complejidad al sistema de comercio internacional. Se requiere que la aduana implemente estrategias efectivas de gestión y control de riesgos para mitigar las amenazas que pueden **obstaculizar la recaudación de ingresos** justa y eficiente y aumentar el contrabando, para todos los países, desarrollados o no (OMA, s.f.b).

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) española destaca la importancia del aspecto recaudatorio en su Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020¹⁵, señalando que las actuaciones de control aduanero se dirigen a evitar actividades irregulares organizadas para la reducción o eliminación de la tributación, representando una importante herramienta de cara al objetivo **de fomento del cumplimiento voluntario**, al permitir que los operadores ajusten su actuación en aquellos casos en los que puedan concurrir errores en la confección de sus declaraciones, traduciéndose todo ello en una reducción del fraude aduanero.

Otro punto importante que merece comentario son las mercancías con mayores niveles de tributación, muchas veces con impuestos especiales específicos, como el

¹⁵ Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020 (BOE núm. 24, de 28 de enero de 2020, páginas 8171 a 8207).

tabaco y sus productos y las bebidas alcohólicas, que atraviesen las fronteras. Específicamente el contrabando y el comercio ilícito de tabaco y cigarrillos suelen ser ámbitos prioritarios relevantes en muchos países, como Brasil y España, ya que no solo influyen negativamente en la recaudación del Estado y perjudican a los operadores comerciales legítimos, sino que aumentan la accesibilidad de los productos de tabaco, socavando las medidas de control y de salud. Es decir, el contrabando de cigarrillos provoca pérdidas importantes de recaudación a medida que los usuarios dejan de comprar productos legalmente producidos, con el debido pago de los impuestos, para consumir productos ingresados ilegalmente, sin el cobro de los tributos (*Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial*, 2019).

Finalmente, se señala que el fraude en el ámbito del comercio exterior provoca pérdidas de recaudación no solo en el momento del ingreso de las mercancías, sino en toda la cadena productiva, especialmente en los impuestos sobre el valor añadido, en los casos en que se oculte toda o una parte de la cadena de transmisión comercial desde la importación hasta la venta al consumidor final.

Dadas estas aportaciones, se puede concluir que una definición amplia de evasión fiscal incluye también las pérdidas de recaudación resultantes del contrabando, del fraude y del incumplimiento aduanero. Para la finalidad de este trabajo, se adopta tal concepto amplio, que incluye toda conducta para eximirse de la tributación, comisa u omisiva, intencional o no, incluyendo la planificación fiscal agresiva, que esté relacionada con un daño hacia el tesoro público.

1.2.4. La Administración tributaria.

Según estudio de 2015 realizado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en conjunto con el Centro Regional de Asistencia Técnica para Centroamérica, Panamá y República Dominicana, del Fondo Monetario Internacional (FMI), y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT):

Para lograr un adecuado equilibrio social y consolidar el funcionamiento del sistema democrático, los países han de contar con sistemas fiscales equitativos que favorezcan el desarrollo económico, que tengan capacidad recaudatoria para financiar un nivel adecuado de gasto público y con capacidad redistributiva, que asegure un eficaz funcionamiento de las instituciones básicas

del Estado para ofrecer a los ciudadanos y a las empresas los bienes y servicios públicos esenciales.

El sistema tributario ha de ser además aplicable y para ello resulta imprescindible contar con AATT que aseguren que las leyes se apliquen en los términos aprobados por los Parlamentos y que no se vacíen de contenido por la traslación de cargas entre los diferentes grupos sociales como consecuencia de una mala aplicación de las normas. (p.11).

En otras palabras, la AT es un organismo del Estado que tiene como propósito fundamental velar por la correcta aplicación y recaudación del sistema impositivo, procurando mejoras permanentes en la conducta fiscal de los ciudadanos. En las últimas décadas los especialistas en cuestiones fiscales y la sociedad en general, han tomado conciencia de la importancia del buen funcionamiento y de la estabilidad de las organizaciones encargadas de recaudar y gestionar la principal fuente de ingresos del Estado. Se dice, incluso, que “un sistema tributario vale lo que valga la AT encargada de aplicarlo” (BID et al, 2015, p.11).

Se puede afirmar que el objetivo principal de la AT se centra en lograr que todos los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones. Así, la AT de un determinado país desempeña un papel más importante en la medida en que prevalece la evasión fiscal (Tanzi y Shome, 1993). En países con niveles razonables de cumplimiento el rol del control se ejerce fundamentalmente detectando y sancionando los casos excepcionales que se alejan negativamente del cumplimiento medio de la población. En las sociedades en que el incumplimiento es generalizado y significativo, los desafíos son distintos, ya que para lograr mejoras sustanciales en la conducta de la mayoría de los sujetos obligados se requiere implementar estrategias distintas de las que se utilizaban en la situación anterior. Como asevera Segura Sevilla (2004), países con brechas fiscales¹⁶ superiores al 40 % suelen ser países con AATT muy débiles, la mayor parte de las veces incapaces de aplicar las normas con generalidad por falta de capacidad coactiva, con enormes dificultades para cerrar tal brecha.

¹⁶ Conforme el autor, brecha fiscal suele definirse como la proporción no recaudada de la recaudación potencial, que es aquella que podría obtenerse si todos los obligados a pagar impuestos cumpliesen rigurosamente con sus obligaciones tributarias (Sevilla Segura, 2004).

De acuerdo con Abad (2006), es unánime la opinión de que el mejor camino para alcanzar las metas de la AT consiste en promover el cumplimiento voluntario. El autor afirma que las AATT han ampliado sus miras y las tradicionales funciones de fiscalización y recaudación han incorporado estrategias de persuasión, con el fin de superar el enfoque clásico centrado fundamentalmente en la acción sancionatoria. Otras iniciativas, tales como la educación tributaria, la facilitación del cumplimiento, la percepción de riesgo y la garantía de integridad de la gestión, se han convertido en aspectos clave para las modernas AATT.

Para lograr el objetivo de mantener un nivel aceptable de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la AT debe aplicar con eficacia su capacidad disuasiva comenzando por conocer las causas que originan los incumplimientos, con instrumentos que provee la sociología, realimentando con ellas la política socioeconómico fiscal y tributaria en busca de mejores escenarios, prestando mejor servicio a la comunidad y, por último, gestionando las condiciones de riesgo apropiadas (García Ríos et al, 2017).

Si bien las AATT se estructuran en diversas y múltiples actividades, indudablemente las funciones de recaudación, cobranza, auditoría, servicios al contribuyente y la solución de recursos contra las decisiones administrativas de la AT son las que constituyen el núcleo operacional de estas organizaciones¹⁷. Sin embargo, para García Ríos et al (2017) los profundos cambios económicos de las últimas décadas, han impuesto a las AATT la necesidad de desarrollar nuevas capacidades y modelos capaces de adaptarse a los desafíos crecientes en tema de eficacia y eficiencia de sus actividades, incluso en la detección de los reales casos de fraudes. Para enfrentar nuevos retos dados por formas de evasión y fraude cada día más sofisticadas, muchas AATT han empezado a desarrollar metodologías para tratar adquirir, analizar y diseminar informaciones útiles a generar conocimientos finalizados a prevenir y reprimir dichas conductas. La creación de nuevas estructuras con funciones de inteligencia dentro de muchas AATT se da con el fin de buscar la mejor forma de adquirir información, analizarla y utilizarla para mejorar las funciones fiscalizadoras y, además, mejorar la relación con otras instituciones del Estado como la Policía Judicial y las Fiscalías.

¹⁷ En el supuesto de una AT responsable por el control aduanero, se incluye en esta lista todo el espectro de la función aduanera, como el control de las exportaciones e importaciones, cobro de los impuestos relacionados, lucha contra el contrabando, etc.

De lo expuesto, se destacan algunos aspectos que se constituyen en elementos clave para fundamentar la actuación de las AATT en la lucha contra la corrupción, que se examinarán con más detalle en el capítulo III: la percepción de riesgo; la gestión de riesgo; las nuevas estructuras y la actuación integrada.

1.2.4.1. Estructuras administrativas de las Administraciones tributarias

Díaz de Sarralde (2019), analizando los datos de una extensa encuesta con 159 países, señala que las AATT adoptan una amplia variedad de marcos institucionales, prevaleciendo la estructura basada en una dirección única dentro del ministerio correspondiente. En cuanto a sus responsabilidades, una media del 37 % de las AATT están implicadas también en tareas de administración de aduanas y el 18 % en labores de seguridad social. Por niveles de renta, hay más AATT integradas de impuestos internos y aduanas conforme disminuye el nivel de renta (un 35 % en los países de renta alta, frente a casi un 48 % en los de renta baja), mientras que lo contrario sucede en cuanto a la integración de la administración de las contribuciones a la seguridad social (por encima del 20% de los países de renta alta y media-alta, frente a un 4,3 % en los de renta baja).

La opción de la integración de las funciones de administración de tributos internos con las aduanas en un único órgano fue una fuerte tendencia verificada a finales de los años 90 y comienzos de este siglo (BID et al, 2015), derivada de la necesidad de una fuerte coordinación que permitiera que las dos áreas compartieran información y que se asegurara un control coordinado del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, y de la existencia de sinergias con los servicios de aduanas responsables de la recaudación de los impuestos sobre valor agregado sobre las importaciones y de los impuestos especiales (incidentes sobre productos específicos de alta carga tributaria, tales como los cigarrillos, el alcohol y las bebidas espirituosas, etc.).

BID et al (2015) señalan que tal proceso se ha detenido en los últimos años, al menos temporalmente, pero sin identificar los motivos concretos del cambio de tendencia. De acuerdo con los organismos internacionales, tal vez influya en esta reversión constatar que los procesos de integración son, en ocasiones, más formales que reales, que existen fuertes resistencias internas o que los procesos de integración han sido, con frecuencia, procesos de absorción basados en la desconfianza entre las partes, y ello ha conllevado consecuencias negativas durante muchos años y la existencia, de hecho, de estructuras organizativas formalmente integradas pero con un funcionamiento real muy distante. Otra

motivación se centra en el movimiento de algunos países, como el Reino Unido y Canadá, en el sentido de distraer las funciones de aduanas de la AT en el marco de las medidas tendientes a reagrupar todas las cuestiones vinculadas a la seguridad de las fronteras en el seno de un organismo especializado en esta materia (OCDE, 2011a), conforme el modelo adoptado por los Estados Unidos.

Adicionalmente, algunas AATT también son responsables de administrar impuestos de los Gobiernos subnacionales, e incluso algunos ingresos no tributarios como regalías, tasas, etc. No obstante, lo que sí resulta imprescindible y necesario es una fuerte coordinación funcional (con o sin integración orgánica), que permita, en todo caso, que las diferentes áreas compartan información para facilitar un control coordinado y coherente del cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y de contribuciones sociales, de una adecuada atención a los contribuyentes y operadores de comercio exterior y sin perjuicio de reconocer y respetar las características diferenciadas de las organizaciones (BID et al, 2015).

En cuanto a la localización del personal encargado de la lucha contra el fraude y la gran evasión, en general y sin grandes diferencias por nivel de renta, estructuras altamente centralizadas (en torno al 60 %), con un papel regional (21,4 %) y local (11,3 %) reducido (Díaz de Sarralde, 2019). No obstante, no hay indicación si tales estructuras están dotadas de potestades específicas de policía judicial, con funciones de investigación criminal propiamente dicha, como la división de investigación criminal del *Internal Revenue Service* (IRS) estadounidense o el Servicio de Vigilancia Aduanera de la AEAT.

Sin embargo, la tercera edición del *Rome Report* de la OCDE (2017), identifica, básicamente, que en el 51 % de los países, las AATT realizan investigaciones de delitos fiscales, a menudo a través de una división especializada en investigaciones criminales, y 49 % no tienen tal potestad, restando la investigación criminal de esos delitos a cargo de otras agencias específicas, de la Policía o de la Fiscalía¹⁸.

¹⁸ El llamado *Rome Report* es un informe de la OCDE que describe la posición de 51 países en cuanto a la ley y la práctica para la cooperación interna entre agencias en la lucha contra los delitos fiscales y otros delitos financieros, incluida la cooperación con las autoridades responsables de la investigación y el enjuiciamiento de la corrupción. Identifica prácticas exitosas basadas en las experiencias de los países de cooperación interinstitucional en la práctica y hace recomendaciones sobre cómo se puede mejorar la cooperación. (OCDE, 2017). En cuanto a la investigación criminal de los delitos fiscales, el informe identifica cuatro modelos diferentes de actuación, los cuales serán tratados en el apartado 12.

2. Causas y consecuencias

Aunque los fenómenos de la corrupción y de la evasión fiscal sean tan antiguos como la propia organización social y hayan sido extensamente estudiados e investigados a lo largo del tiempo, han sido analizados, mayoritariamente, de manera aislada. Parte de estos estudios se ha dedicado a investigar las diversas causas y consecuencias de los dos fenómenos en todas sus dimensiones, sociales, económicas, éticas y morales. Como veremos a continuación, parte de ellos son, sin embargo, comunes. Asimismo, presentan, en determinados aspectos, una relación de causa y efecto en la que uno alimenta al otro, o incluso proporciona los elementos para su práctica. Bajo esta perspectiva, se podría decir que la corrupción y la evasión fiscal son caras de una misma moneda (Campos, 2018).

Además de la antigüedad, una segunda característica compartida es la universalidad. Tanzi y Shome (1993) señalan que la evasión fiscal se lleva a cabo en todas las sociedades, en todas las clases sociales, en todas las profesiones, en todas las industrias y todos los sistemas económicos. Gutiérrez Lousa (2005), por su parte, indica que es un fenómeno, en sus diversas manifestaciones, del que no está libre ninguna sociedad moderna: ha existido en todas las organizaciones sociales a lo largo de la historia y se ha producido en todas las sociedades a pesar de los distintos valores morales, éticos y sociales que las han inspirado.

En la otra cara, en palabras de Olivera Prado (1999), hay casos de corrupción en países del tercer mundo y del primer mundo, en naciones ricas y pobres, en sociedades estructuradas o desestructuradas. Es decir, no es sólo problema de “republiquetas bananeras” (p.2). Los casos de corrupción involucran a gobernantes del más alto nivel, aun en países en los cuales la solidez normativa favorece la cohesión social, como Japón y Suiza. Klitgaard (1998) señala que las denuncias de corrupción juegan un papel más central en la política actual que en cualquier otro momento reciente en diversos países desarrollados, que la corrupción no es un problema exclusivo de los países en desarrollo o los países en transición, y que si, existe en todas partes. Evidentemente, en los países menos desarrollados sus efectos pueden presentarse de forma más grave, especialmente en los aspectos sociales y de desarrollo económico, pero, por otro lado, en una economía completamente globalizada, no se puede relegar la participación de las empresas transnacionales a prácticas corruptas en el escenario económico internacional. La

exportación de la corrupción es una realidad y una preocupación global, concretada en los diversos convenios e instrumentos internacionales para prevenir y combatir el soborno transnacional, además de diversas iniciativas de organizaciones de la sociedad civil como Transparencia Internacional, que publica índices e informes periódicos sobre la evolución del fenómeno. Es decir, ningún país es inmune a la corrupción. Ni a la evasión fiscal.

Se puede decir que los dos fenómenos son, por lo tanto, universales y generalizados, además de verticales, cronológicamente, atentando de forma horizontal a todos los modelos sociales (Gutiérrez Lousa, 2005).

2.1. Factores determinantes y condicionantes de la corrupción

Así como las discusiones sobre el concepto de corrupción, las causas del fenómeno se han estudiado largamente bajo las más diversas perspectivas disciplinarias y del conocimiento científico. Labaqui (2003) sintetiza los factores determinantes en cuatro condicionantes generales, de acuerdo con las perspectivas teóricas: la cultura, el conflicto social, la estructura de incentivos que moldea las elecciones individuales y el grado de desarrollo.

2.1.1. Cultura y conflicto social

De acuerdo con esta visión, lo que en algunas culturas se percibe como comportamiento corrupto, en otras es tolerado. Los regalos a funcionarios públicos o las propinas son conductas típicas en algunas sociedades, que no las consideran como comportamientos ilegítimos. Variables tales como la influencia del pasado colonial han sido señaladas como factores que favorecen menores o mayores niveles de corrupción, o aquellas teorías basadas en las diferencias culturales entre católicos y protestantes (Labaqui, 2003). Son recurrentes, por ejemplo, los planteamientos de que la corrupción en Brasil se debe a la forma en la que se pasó la colonización por llevada a cabo Portugal, así como las comparaciones con los modelos de colonización británico (Furtado, 2012).

Labaqui (2003), por medio de análisis estadísticos, encontró evidencias empíricas de que las diferencias geográfico-culturales son relevantes en relación con los niveles de corrupción. Su estudio demuestra que, para los países de América Latina, las ex Repúblicas Soviéticas, los países del este europeo, y los países de Asia, la pertenencia a alguna de esas regiones tiene un efecto negativo sobre el grado de corrupción. Esto puede venir dado en parte por la matriz cultural de estos países y en parte por el sendero

institucional y económico, ya que son países que han transitado recientemente del autoritarismo a la democratización y de economías altamente reguladas, factores que también influyen en los niveles de corrupción, como veremos a continuación.

Desde la perspectiva de la matriz cultural de los países, Jiménez y Carbona (2012), analizando el caso español (y que se puede aplicar para muchos otros), destacan, entre otros aspectos, la percepción social del cargo público, que se presenta principalmente como una oportunidad para satisfacer intereses particulares, y la inevitabilidad de la corrupción: “la cosa funciona así, el sistema funciona así” (p.10). Según sus palabras, las tradicionales redes clientelares siguen patrones establecidos y perfeccionados durante siglos de mala gobernanza, que son difíciles de extirpar, conformando un círculo vicioso, en que los efectos retroalimentan las causas. Se requieren, para eso, cambios significativos en la cultura política y empresarial, en una acción global concertada entre todos los sectores sociales.

Otros autores, como Gil Villa (2008), identifican la práctica como una forma de rebelión contra una estructura social considerada injusta, que consiste en la defraudación a las Administraciones públicas y privadas. Es decir, puesto que la estructura social es injusta, o por lo menos las ganancias del sistema están mal distribuidas y el responsable es el Estado y la clase política que lo conduce, se boicotea ese Estado siempre que se presenta la oportunidad (“ladrón que roba a ladrón, tiene cien años de perdón”). Así, las diferentes prácticas fraudulentas y, en general, cualesquiera formas de aprovechamiento y apropiación ilegítima de bienes comunes, pasan a ser vistas como medios compensatorios ante la exclusión social percibida como injusta y estructural.

Por último, según Labaqui (2003), hay autores que sostienen que el conflicto social sería un factor que promueve la corrupción. El autor puntúa, citando a diversos de ellos, que las culturas que enfatizan el éxito económico como meta importante, pero que a la vez restringen el acceso a las oportunidades, tendrán niveles de corrupción más elevados. Se asume que, debido a los obstáculos a la legítima movilidad social, hay una propensión a recurrir a medidas “desviadas” para lograr metas socialmente valoradas. Sigue el autor afirmando que, en esta misma línea, se ha argumentado que la heterogeneidad social aumenta la propensión a la corrupción. De acuerdo con esto, a medida que en las sociedades muy fragmentadas la política asume características

pretorianas¹⁹ y toma la forma de un juego de suma cero, el control de redes de clientela y de recursos políticos se vuelve fundamental, y ello favorece a la emergencia de elevados niveles de corrupción.

2.1.2. Estructura de incentivos que moldea las elecciones individuales

Según Jiménez Sánchez (2014), durante muchos años y hasta el comienzo de la década de los 90, los estudios se desarrollaron eminentemente en los entornos de los aspectos de naturaleza social o cultural de las prácticas corruptas. A partir de finales de los años 80 empezaron a aparecer algunos trabajos académicos que aplicaban al análisis del fenómeno una perspectiva surgida en el ámbito del estudio de la organización empresarial para entender la relación entre los propietarios o accionistas y los ejecutivos que actuaban en su nombre y representación, la teoría de la agencia. Para Rose-Ackerman (2009), por ejemplo, “a pesar de la gran variedad de situaciones en las cuales la corrupción puede ocurrir, las patologías asociadas a la relación ‘principal-agente’ son las que nutren el nodo de las transacciones asociadas a la corrupción” (p.26).

Desde este punto de vista, se trataba de analizar cuáles son las condiciones que generan incentivos para los comportamientos corruptos de los individuos. Klitgaard (1998) ha tratado la corrupción como un sistema, considerando dos puntos de análisis. En el primero, considera que el fenómeno puede ser representado por la siguiente ecuación: $C = M + D - A$.

Donde la corrupción (C - *Corruption*) equivale al monopolio de la decisión (M - *Monopoly*) más la discrecionalidad en la toma de decisiones (D - *Discretion*) menos la necesidad de rendición de cuentas (A - *Accountability*). De este modo, cuanto más reducido sea el grupo de actores de quienes depende la decisión sobre el asunto en cuestión (monopolio), cuanto mayor sea el margen de discrecionalidad del que dispongan tales actores para tomar su decisión y cuanto más ineficientes sean los controles sobre los agentes que toman la decisión, mayor será la probabilidad de que surja la corrupción.

¹⁹ Según Huntington (1972/1997), lo que caracteriza a las sociedades pretorianas es la falta de “instituciones políticas efectivas, capaces de mediar la acción política del grupo, moderarla y refinarla” (p. 178). No se reconocen instituciones políticas como intermediarios legítimos para moderar los conflictos entre los diferentes grupos sociales, y tampoco acuerdo entre los grupos en cuanto a cuáles son los medios legítimos y autorizados para solucionar tales conflictos. En este contexto “cada grupo utiliza medios que reflejan su naturaleza y capacidades peculiares. Los adinerados sobornan, los estudiantes se amotinan, los obreros se declaran en huelga, las multitudes realizan manifestaciones y los militares golpean”. (p 179).

El segundo punto de análisis de Klitgaard (1998) es que la corrupción es un delito de cálculo y no de pasión. El autor afirma que, así como hay santos que resisten a las tentaciones, hay funcionarios honestos que también resisten, pero cuando el soborno es demasiado grande, las posibilidades de ser descubierto son pequeñas, y las penalidades, escasas, muchos servidores sucumben.

De acuerdo con los autores que comparten este punto de vista, de lo que se trata es de detectar las causas que permiten que los agentes que actúan en nombre de un principal puedan, en la práctica, actuar en su propio interés en lugar de en el de aquellos en cuyo nombre actúan: los políticos actuando en nombre de los ciudadanos, el Gobierno actuando en nombre del Parlamento o los funcionarios actuando en nombre del Gobierno. En esas relaciones de agencia en las que un principal no puede actuar directamente por sí mismo y tiene que confiar en un agente que le represente, la corrupción aflora cuando se dan las condiciones a las que se refiere dicha ecuación. En esas condiciones, al principal le falta información vital para monitorear la actuación del agente de modo que pueda saber si el comportamiento de este obedece a sus propios intereses o a los del principal a los que se debe. Es decir, se produce una asimetría de información entre principal y agente, situación que brinda la oportunidad para que el agente decida actuar en contra de los deseos e intereses del principal (Jiménez Sánchez, 2014). Si además de esas condiciones hay una posibilidad o expectativa de algún tipo de ganancia o beneficio para el funcionario, la corrupción está prácticamente asegurada (Villoria y Jiménez, 2012).

En la misma línea, Rose-Ackerman (1996) señala que la corrupción es una función del grado de honestidad e integridad de los funcionarios públicos y de los ciudadanos, pero, manteniendo constante estos factores, los niveles de corrupción están en función de la masa de beneficios disponibles, el riesgo asociado a la comisión de actos de corrupción y el poder de negociación del sobornador y el sobornado. De esta forma, aquellas estructuras institucionales que disminuyen el margen de discrecionalidad del Estado y promueven la competencia y la transparencia contribuyen a disminuir las oportunidades de corrupción. Por ejemplo, los regímenes democráticos deberían ser menos corruptos que los autoritarios, en la medida en que las democracias cuentan con mecanismos de *accountability* que, en principio, limitan las posibilidades de la corrupción.

No obstante, Labaqui (2003), con base en su análisis estadístico, ha concluido que la relación entre democratización y corrupción no es lineal, es decir, la democratización no necesariamente implica una reducción automática de la corrupción. Algunas

democracias poseen niveles de corrupción mayor que en algunos regímenes menos democráticos. Parece caber aquí una reflexión sobre el concepto de calidad democrática, o sea, si las mencionadas democracias con mayor nivel de corrupción reúnen y aplican efectivamente los preceptos y principios de una buena democracia, o bien tienen rasgos y apariencia democrática.

En cuanto a la libertad económica, el autor muestra que de hecho es un factor que influye considerablemente sobre el grado de corrupción, es decir, un crecimiento del grado de libertad económica disminuye sensiblemente los niveles de corrupción.

No obstante, de acuerdo con Jiménez Sánchez (2014), la aplicación de la teoría de la agencia suele funcionar en entornos sociales de baja corrupción, donde el comportamiento esperado de los agentes es el respeto a los intereses del principal. Cuando se observan incumplimientos en algunos pocos agentes, la introducción de reformas que proporcionen cambios en las variables de la ecuación de Klitgaard para desincentivar la corrupción de los agentes, serían suficientes. En estos entornos, el principal es exigente en la defensa de sus intereses y se esfuerza para controlar efectivamente a los agentes, como sería el caso, por ejemplo, de los países con un menor nivel de corrupción como los nórdicos. Sin embargo, en muchísimos otros entornos sociales (quizás en la mayoría), se encuentra una percepción social muy alta sobre la incidencia de la corrupción. La mayor parte de los ciudadanos comparte la expectativa de que los agentes políticos que actúan en su nombre se comportan de forma corrupta y anteponen sus propios intereses a los del principal. En estos casos, el principal cree que todos los agentes potenciales están igualmente inclinados a la corrupción. Bajo tales condiciones sociales, las medidas de prevención y lucha contra la corrupción basadas en la teoría de la agencia no serían suficientes para reducir el delito.

Afirma el autor que, en este tipo de sociedades con alta percepción social de corrupción, se ha generado históricamente un círculo vicioso que alimenta la desconfianza social, incentiva el funcionamiento parcial de las instituciones de gobierno y, en definitiva, produce una corrupción enraizada y generalizada que es muy difícil de combatir. Nieto (1997) señala que el deterioro de la probidad de los políticos lleva consigo siempre un correlativo decremento de la probidad privada, ya estos son el espejo donde se miran los ciudadanos. “Suele decirse que la sociedad, como el pescado, empieza a pudrirse por la cabeza; a lo que hay que añadir que, cuando se empieza a pudrir la cabeza, se extiende luego y sin remedio hasta la cola”. (Nieto, 1997, p.69). Rothstein y Uslaner

(2005), sostienen, en la misma línea, que en aquellos sistemas políticos en los que las políticas gubernamentales son ineficientes, parciales (persiguen el beneficio de grupos sociales particulares) y corruptas, se imposibilita el desarrollo de un sentido de solidaridad social y se estimula la confianza particularizada en diferentes grupos sociales por encima de la confianza generalizada en toda la sociedad.

Desde la perspectiva política, los ciudadanos tienen la percepción y la expectativa de que quienes los representan, independientemente del sesgo político, no actúan con imparcialidad y obran sistemáticamente por medio de intercambios clientelares. La sensación del ciudadano de que el Estado está contaminado se amplía, y en consecuencia aumenta la desconfianza en los Gobiernos y en los gobernantes. Según Villoria y Jiménez (2012), eso provoca un creciente debilitamiento de la legitimidad de los Gobiernos, de las Administraciones y, en general, de las instituciones representativas de las democracias (lo que se ha denominado “desafección”).

La desafección institucional y el desapego político generan, a su vez, los comportamientos particularistas que retroalimentan el fenómeno. Los ciudadanos perciben que la riqueza es destinada solo a unos pocos, relacionados con los poderosos y gobernantes, mientras que ellos se encuentran fuera de ese sistema. En este ambiente en el que la percepción está muy extendida entre los ciudadanos, la corrupción no se debe exclusivamente a un problema de agencia, sino que estaría coincidiendo más bien con un típico problema de acción colectiva²⁰.

En estas situaciones, el principal no muestra demasiado interés en mejorar su control sobre el agente, pero sí en conseguir un acceso privilegiado con el agente de tal modo que le asegure la protección de sus intereses individuales, aunque a costa de los intereses colectivos. Ante la expectativa de que las instituciones y agentes políticos no actúan con imparcialidad, la meta es conseguir contactos oportunos que permitan satisfacer los intereses individuales (Jiménez Sánchez, 2014). Citando a Rohtstein, Villoria y Jiménez (2012) señalan que **la calidad del gobierno** es una de las variables clave para explicar los niveles de corrupción. Esta se refleja esencialmente en la imparcialidad y en la implantación de las políticas y programas públicos, conformando

²⁰ Según Jiménez Sánchez (2014), un dilema de acción colectiva se da en “situaciones en las que, si todos los individuos que forman parte de un grupo humano actúan de manera racional atendiendo a sus propios intereses, a la larga se puede acabar produciendo un problema colectivo que daña a todos los individuos”. (p.162)

como el elemento clave para ello una burocracia técnica, eficiente, meritocrática e impersonal. En las áreas del sector público donde tales características se conforman, la posibilidad de corrupción sería menor.

En cuanto a factores más específicos, Tanzi (1998) enumera aspectos particulares de la actividad gubernamental, asociados a los conceptos de monopolio y discrecionalidad propuestos por Klitgaard, y que contribuyen directamente en la creación de un terreno fértil para la corrupción: el entramado de regulaciones y autorizaciones; la complejidad de los sistemas tributarios y aduaneros, así como de los procedimientos para el cumplimiento de las obligaciones legales; la discrecionalidad en las decisiones del gasto y de las inversiones públicas; la provisión gubernamental de bienes y servicios en valores subsidiados y la forma de financiamiento de los partidos políticos. En todos esos aspectos, el autor destaca que cuanto mayor sea la **complejidad** de la burocracia exigida, mayor será la necesidad de contacto entre ciudadanos y funcionarios, y mayor será también la discrecionalidad, brindando a los oficiales encargados de dichas decisiones un poder semejante al del monopolio sobre las mismas. La **falta de transparencia** y el **tiempo gastado** en el cumplimiento de obligaciones o del trámite de procesos, potencializan tal poder monopolístico, estimulando comportamientos corruptos.

Además de los factores que propician la corrupción directamente, el autor identifica también condicionantes específicos indirectos:

- **Calidad de la burocracia:** las burocracias estatales fundadas en reglas impersonales y racionales, con jerarquías, especializaciones y funciones bien definidas, están menos sujetas a la corrupción. Cuanto menos se fundamenten en el mérito los procesos de reclutamiento y promoción, mayor será la extensión de la incidencia de la corrupción. La ausencia de contrataciones motivadas políticamente, de patronato y de nepotismo, asociadas a reglas claras de promoción y contratación, contribuyen en la calidad de la burocracia.
- **Nivel de los salarios del servicio público:** un buen nivel salarial, en particular en áreas sensibles, es fundamental para reducir la incidencia de la corrupción. No obstante, incluso con altas retribuciones, algunos individuos pueden mantener sus prácticas corruptas, dependiendo de otros factores como el nivel del beneficio y la estructura sancionadora.
- **Sistema sancionador:** generalmente, las sanciones aplicadas de forma efectiva a los corruptos son más indulgentes que las previstas formalmente en

las leyes y reglamentos. La falta de efectividad del sistema sancionador, considerando tanto el grado de la pena como el plazo para su aplicación, lleva a la tolerancia de pequeños actos de corrupción, que, a su vez, pueden estimular prácticas más graves.

- **Controles institucionales:** la existencia y efectividad de estos controles reflejan la actitud del cuerpo político respecto al problema. Las supervisiones honestas y efectivas, las buenas auditorías internas y externas y las reglas claras de comportamiento ético disuaden o identifican las prácticas corruptas. Están relacionados con la probabilidad de que estos actos sean identificados y punidos. Además, se destaca también el papel de un periodismo libre, como control externo.
- **Transparencia:** la falta de transparencia en las leyes, reglamentos y procesos estatales, así como la falta de claridad en la redacción de los instrumentos legales, dificultan el entendimiento por parte de los ciudadanos, propiciando zonas opacas donde la corrupción se crea.
- **Ejemplo del liderazgo:** en ambientes en los que los líderes políticos no priman por el debido ejemplo de honestidad, sea porque están comprometidos con esquemas corruptos, sea porque son indulgentes con actos de parientes, amigos, correligionarios u otras personas relacionadas, no se puede esperar que los funcionarios se comporten de forma diferente.

2.1.3. Grado de desarrollo

La literatura suele describir al nivel de desarrollo como un factor relevante a la hora de explicar las diferencias en materia de corrupción entre países. La corrupción se halla ligada a la falta de una burocracia profesional y eficiente, la cual requiere una economía moderna y un sistema estable de impuestos. En consecuencia, la corrupción está vinculada a la incapacidad de recaudar impuestos suficientes para pagar de forma adecuada a los servidores públicos. Los países en desarrollo se enfrentan, de esta forma, a un círculo vicioso: la incapacidad de recaudar impuestos debilita las capacidades administrativas del Estado, lo que, a su vez, debilita su capacidad recaudatoria. Asimismo, otros factores propios del subdesarrollo contribuyen a agravar el problema de la corrupción: la inestabilidad institucional presente en el sector público y el alto grado de patrimonialismo que suele observarse en estos países (Labaqui, 2003).

Para Rose-Ackerman (2009), los datos empíricos sugieren que:

(...) la desigualdad y la pobreza están asociadas con altos niveles de corrupción, de la misma forma en que también lo está un mayor número de actores en la economía informal, una menor cantidad de recursos productivos y de capital, y una asignación distorsionada de recursos públicos y privados. Estos factores son consecuencias de la corrupción, pero también podrían ser sus causas. (p.31).

Mas allá de esto, la autora observa la circularidad de causa y efecto de la corrupción en el crecimiento económico, en la desigualdad y en la pobreza. Para ella, el incremento en los niveles de corrupción está asociado a las caídas del crecimiento de las economías. Concluye que la corrupción podría limitar el crecimiento y viceversa: el bajo crecimiento podría fomentar la corrupción (Rose-Ackerman, 2009).

Labaqui (2003) confirma empíricamente que el nivel de desarrollo es una variable altamente influyente sobre el nivel de corrupción, condicionando fuertemente la calidad de la burocracia estatal, las formas de reclutamiento, la profesionalidad, la estabilidad y el nivel de remuneración, todos ellos factores relacionados al grado de corrupción.

Figura 1 – Causas de la corrupción



Fuente: Rose-Ackerman y Palifka (2016, p. 28).

Elaboración: autor

Varias de las causas indicadas son concomitantes, se interrelacionan, y se retroalimentan. Rose-Ackerman y Palifka (2016) sintetizan tales aportaciones, agregando los factores causales entre incentivos (falta de rendición de cuentas, discrecionalidad, poder de monopolio, bajos salarios) e instituciones (estructura política, estructura legal,

Estado de derecho y cultura), además de la ética personal. Se añade a estos factores la calidad del gobierno, que traduce los aspectos vinculados a confianza y desafección institucional, y llegamos a la figura 1, que resume todas estas aportaciones.

2.2. Factores determinantes y condicionantes de la evasión fiscal

Como hemos visto en el apartado 1.2, la evasión fiscal puede entenderse como todas las acciones, deliberadas o no, que dan como resultado una eliminación o reducción ilícita de las obligaciones tributarias. El incumplimiento tributario, en sus diversas manifestaciones, es un fenómeno del que no está libre ninguna sociedad moderna (ni tampoco las antiguas), aunque en diferentes grados y con diferentes matices y formas. El pago de impuestos suele estar asociado a un hecho doloroso, odioso y detestable, dadas sus características de prestación pecuniaria obligatoria, impuesta unilateralmente por el Estado, y de ruptura entre el momento del pago y sus beneficios directos (en contraposición a la noción de precio). Eso se torna desagradable en la medida en que la percepción individual de los que están obligados a pagar es que están gastando demasiado, inútil y equivocadamente. La mayor cuota de resistencia de los contribuyentes nace de la percepción de que en la Administración pública anidan enormes derroches, no se obtiene un aceptable servicio y, por lo que se obtiene, normalmente ha sido necesario un empleo de recursos superiores al necesario (Uckmar, 1995). Elementos similares a los citados por Villoria y Jiménez y que provocan la desafección institucional y el desapego político, que generan, a su vez, los comportamientos particularistas que retroalimentan el fenómeno de la corrupción (en este caso la evasión fiscal).

Desde el punto de vista de la teoría económica, Tanzi y Shome (1993) destacan el modelo de decisión de evasión de impuestos de los contribuyentes desarrollado por Allingham y Sandmo, complementado posteriormente por otros autores. De acuerdo con ellos, la evasión se ve como un problema de asignación de cartera: el contribuyente debe decidir qué porción de sus ingresos quiere invertir en esta actividad arriesgada. Para los contribuyentes racionales, se trata de una decisión basada en expectativas de ganancias y pérdidas asociadas a su decisión. Si no quiere correr ningún riesgo, declara completamente sus ingresos; de lo contrario, declara solo una fracción y acepta correr el riesgo de ser atrapado y multado. Los costes de la evasión fiscal están asociados a la probabilidad de ser pillado y a las consecuencias de ello. Un enfoque bastante similar al de Klitgaard en relación con la decisión sobre los actos corruptos.

Analizando el modelo, los autores añaden otros elementos de naturaleza personal que varían de sociedad a sociedad y de individuo a individuo y que influyen en las decisiones racionales sobre el pago de los impuestos: la aversión (o preferencia) individual a riesgos y la existencia de costes sociales, como la vergüenza o la pérdida de auto estima y de status social en el supuesto de ser descubierto. Por ejemplo, en el caso de un país en que la evasión es tolerada a causa de la impopularidad del Gobierno, el evasor de impuestos puede ser hasta admirado y los costes sociales pueden ser muy bajos o incluso negativos. Por el contrario, en una sociedad en que la evasión es un tabú, tales costes pueden ser muy altos.

Aportando un enfoque diferente, Siqueira y Ramos (2005) señalan que, desde la perspectiva económica, la evasión fiscal resulta de la asimetría de información entre el contribuyente y la AT, en relación con las variables que definen la base impositiva (ingresos, ventas, ganancias, riqueza, entre otros). La AT no puede verificar el valor real de la base impositiva del contribuyente y, por lo tanto, no puede calcular su responsabilidad fiscal real. Por eso, los contribuyentes pueden aprovechar la información imperfecta que la AT tiene sobre su responsabilidad y, así, engañar a los impuestos.

En cuanto a los aspectos específicos, Tanzi y Shome (1993) identifican:

- **Estructura de la economía:** cuanto más atomizada esté la producción, mayores serán los niveles de evasión. En un país donde gran parte de la producción se lleva a cabo en grandes empresas es poco probable que haya mucha evasión fiscal. Sin embargo, un país donde gran parte de la actividad económica se lleva a cabo en pequeñas tiendas y granjas o es realizado por individuos o autónomos, es probable que experimente mayores grados de incumplimiento.
- **Estructura del sistema tributario:** por ejemplo, en el caso de los impuestos sobre la renta, es probable que la evasión varíe entre fuentes de ingresos dependientes y no dependientes, así como entre empresas pequeñas y multinacionales. En el caso de los impuestos sobre las ventas, es probable que estén relacionados con el subregistro de ventas o el exceso de informes de compras. En teoría, al menos, la evasión fiscal está relacionada con los conceptos contables de las obligaciones fiscales. Cuando un país se basa en conceptos presuntos de tributación, es probable que la evasión fiscal sea más limitada, a menos que los activos en los que se basa la estimación presunta del

pago de impuestos puedan ocultarse. El número de impuestos también influirá en la evasión fiscal. En ocasiones, los Gobiernos introducen impuestos adicionales para neutralizar las pérdidas relacionadas con la evasión fiscal. Sin embargo, un aumento en el número de impuestos o de la presión fiscal produce ineficiencias en el sistema tributario y facilita la búsqueda de nuevas formas de evitar el pago de impuestos.

- **Sistema sancionador:** la falta de efectividad del sistema sancionador, considerando tanto el grado de la pena como el plazo de aplicación, lleva a la tolerancia de la evasión. Las sanciones tampoco pueden ser demasiado altas, so pena de que no se cumplan.
- **Amnistía fiscal:** los programas de amnistía fiscal, incluso los llamados *Voluntary Tax Compliance (VTC)*²¹, aunque produzcan efectos inmediatos en la recaudación, inducen y estimulan la evasión a largo plazo, además de provocar pésimos efectos en la percepción de la equidad del sistema tributario.
- **Costes de cumplimiento:** los costes de cumplimiento se refieren al coste para los contribuyentes, en términos de tiempo perdido, pagos a contadores y abogados fiscales, viajes a la oficina de impuestos, etc., asociados con el pago de determinado impuesto. También es probable que sean mayores cuando las leyes fiscales o los procesos de apuración de pago son tan complicados que el contribuyente tiene que confiar en el asesoramiento de un experto o, en el caso de las empresas, tienen que contratar expertos cuya única función sea cumplir con las obligaciones fiscales. Cuando prevalece esta situación, la tendencia a evadir impuestos aumenta. Existe una relación directa y positiva entre el tamaño de la evasión fiscal y el coste del cumplimiento.

²¹ Según el Comité de Expertos en Evaluación de Medidas Antilavado de Dinero y Financiamiento del Terrorismo del Consejo de Europa, un VTC se refiere a cualquier programa diseñado para facilitar la legalización de la situación de un contribuyente con respecto a fondos u otros activos que no se informaron previamente o se informaron incorrectamente. Los países pueden introducir programas VTC para una variedad de propósitos que incluyen: aumentar los ingresos fiscales; aumentar la honestidad y el cumplimiento tributario; y / o facilitar la repatriación de activos con el propósito de políticas económicas, especialmente cuando el país se encuentra en una crisis económica. Dichos programas vienen en una variedad de formas y pueden involucrar mecanismos de divulgación voluntaria, incentivos de amnistía fiscal y / o repatriación de activos. En muchos casos, los programas de VTC se introducen por una decisión altamente política que reacciona a la situación económica o fiscal inmediata del país. En tales circunstancias, el programa se puede presentar con poca antelación, como, por ejemplo, en respuesta a una grave crisis financiera (Comité de Expertos en Evaluación de Medidas Antilavado de Dinero y Financiamiento del Terrorismo, 2014).

- **Administración tributaria:** las AATT ejercen un papel fundamental en el control del sistema tributario y, por ello, de la evasión fiscal. Necesitan, para eso, presupuesto y recursos administrativos suficientes, es decir, cantidad de funcionarios, nivel de salarios, cualidad del ambiente de trabajo, controles internos, distribución adecuada del personal entre las diversas funciones (asistencia a los contribuyentes, fiscalización, cobranza, control de la recaudación, etc.), uso de la tecnología, tanto para identificar a los evasores como para facilitar el pago de los buenos contribuyentes, etc.
- **Ética social:** la evasión fiscal prospera cuando la sociedad la tolera. Cuando no es así, el fenómeno se queda aislado en unos pocos individuos. Los ciudadanos también son responsables de los niveles de evasión fiscal en la medida en que colaboran, aunque sea de forma pasiva, en esta práctica. Por ejemplo, cuando la evasión de profesionales liberales es facilitada por la solicitud de pagos en efectivo o de facturas subvaloradas, o aun cuando el líder del país participa en tales actividades, enviando una señal clara de que el no cumplimiento es aceptable (ejemplo del liderazgo).

En una abreviada síntesis, la evasión fiscal está relacionada con varios factores, como la existencia de una economía informal bien desarrollada y arraigada; una estructura reguladora inadecuada; una pesada carga fiscal; la situación financiera deficitaria de los contribuyentes; la aceptación social o la indiferencia hacia el fenómeno del incumplimiento, de la falta de legitimidad del Gobierno en el poder y de la poca confianza en sus acciones; y la falta total o parcial de conocimiento de las obligaciones legales (baja cultura fiscal), entre otros (Pecho Trigueros et al, 2012).

Otros enfoques añaden factores condicionantes también relevantes. Amara y Khlif (2018) encontraron evidencias de que el nivel de crímenes financieros de un determinado país está positivamente asociado a los niveles de evasión fiscal. De acuerdo con los autores, el alto nivel de corrupción de un país fomenta un clima de falta de transparencia ampliando el alcance de los crímenes financieros y de la economía sumergida, que se traduce automáticamente en mayores niveles de evasión fiscal. En consecuencia, **la adopción de nuevas normas que restrinjan los crímenes financieros y los niveles de corrupción son una piedra angular para la lucha contra la evasión fiscal.**

Los efectos negativos de la corrupción en el cumplimiento tributario son resaltados por el FMI en el Monitor Fiscal de abril de 2019. Señala el organismo que la

corrupción puede dañar la recaudación de ingresos en tanto en la etapa legislativa como en la de recaudación. Por ejemplo, la introducción de exenciones fiscales u otras lagunas fiscales a cambio de sobornos reduce el potencial de ingresos. Además, un sistema fiscal complejo y opaco permite la corrupción al requerir más discreción en su administración, facilitando acuerdos corruptos. La Administración de aduanas también es vulnerable a la corrupción. En muchos países, los funcionarios de aduanas disfrutaban de poderes discrecionales (incluido el poder de retrasar el despacho de mercancías) con supervisión limitada. La distorsión de las leyes tributarias y la corrupción de los funcionarios tributarios, al reducir la confianza en el Estado, debilita la cultura del cumplimiento tributario (FMI, 2019). Específicamente la corrupción de los funcionarios de la AT es también mencionada por Alm et al (2016) como un factor estadística y económicamente determinante de la evasión fiscal.

En la misma línea, Nawaz (2010), citando a diversos autores, indicó que los altos niveles de corrupción en países en desarrollo están relacionados con los altos grados de evasión fiscal; que la corrupción erosiona la base tributaria futura a largo plazo; que corroe la moral fiscal; que distorsiona la estructura tributaria, y que aumenta la economía sumergida. Tanzi y Davoodi (2001) encontraron evidencias empíricas de que la corrupción reduce los ingresos de los gobiernos, contribuyendo a la evasión fiscal, a las exenciones fiscales indebidas o a AATT débiles, y Queralt (2012) fue taxativo: la tolerancia con el fraude fiscal es “consecuencia obvia de la corrupción” (p.29).

Finalmente, desde una perspectiva sociológica y como complemento a los enfoques de la acción racional, cabe señalar los temas relacionados con los conceptos de aceptación social de los impuestos, de la moral tributaria y de la conciencia fiscal.

Para Segura Sevilla (2004), a pesar de su carácter coactivo, el impuesto necesita ser aceptado socialmente para poderse aplicar adecuadamente, es decir, no cabe imaginar que pueda aplicarse un impuesto en contra de la voluntad de una parte importante de la sociedad, descansando únicamente en el poder coactivo del Estado. Según el autor, eso generaría frecuentes comportamientos evasores, amplias zonas de fraude y, como consecuencia, importantes costes de administración. La sociedad debe percibir el impuesto que pretende aplicarse como justo y razonable y contar con el apoyo mayoritario de los ciudadanos, so pena de no resultar en socialmente aceptado, convirtiéndose en realidad en una caricatura de las previsiones legales.

Según Giachi (2014), la existencia de conductas cooperativas, sentimientos morales de reciprocidad y normas sociales, llevan a considerar al contribuyente dentro de un marco que tiene en cuenta tanto la cultura fiscal en que está involucrado como el tipo de relaciones sociales concretas que establece en su vida social. A partir de este enfoque, el fraude fiscal puede ser visto como una desviación de las normas que fundamentan la ciudadanía y no simplemente como una conducta utilitarista y racional.

Sigue el autor afirmando que la noción de moral fiscal hace referencia a las situaciones en que, frente a una igualdad de oportunidades, algunos contribuyentes evaden y otros cumplen siempre. El hecho de que existan diferentes actitudes frente al fraude dependería de la existencia de la moral fiscal. Se podría definirla como la motivación intrínseca del cumplimiento tributario y surgiría de una obligación moral o incluso de la creencia de que pagar impuestos constituye una contribución importante para la sociedad. Sería como una medida del nivel de aceptación de las obligaciones tributarias, asociado con los conceptos del grado de conciencia fiscal o, al revés, al grado de tolerancia al fraude.

Los factores que influyen sobre la moral fiscal pueden ser apuntados como: las características sociodemográficas y económicas objetivas (como edad, género y nivel de estudios), **la confianza en las instituciones y en el Gobierno, y la calidad de las instituciones y del Gobierno**. Estos dos últimos factores están relacionados con la percepción de “justicia fiscal”, es decir, con la equidad ante las oportunidades legales de evadir impuestos (entre contribuyentes con niveles de renta similares) y en el nivel de recaudación exigido a las distintas clases sociales (entre contribuyentes con diferentes niveles de renta), y con la percepción de los contribuyentes sobre la contraprestación de los servicios públicos recibidos (Giachi, 2014).

Sin embargo, Pedroche y Rojo (2008) señala que, a partir del análisis de los barómetros fiscales españoles de 2006, las causas principales por las que persistía el fraude fiscal en España eran, por un lado, la falta de honradez y de conciencia cívica de los contribuyentes y, por otro, la impunidad de los defraudadores. Tal cuadro se mantuvo en 2016: según el barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales (IEF [2017])²², la mayoría de la población encuestada considera que la impunidad es la principal causa del

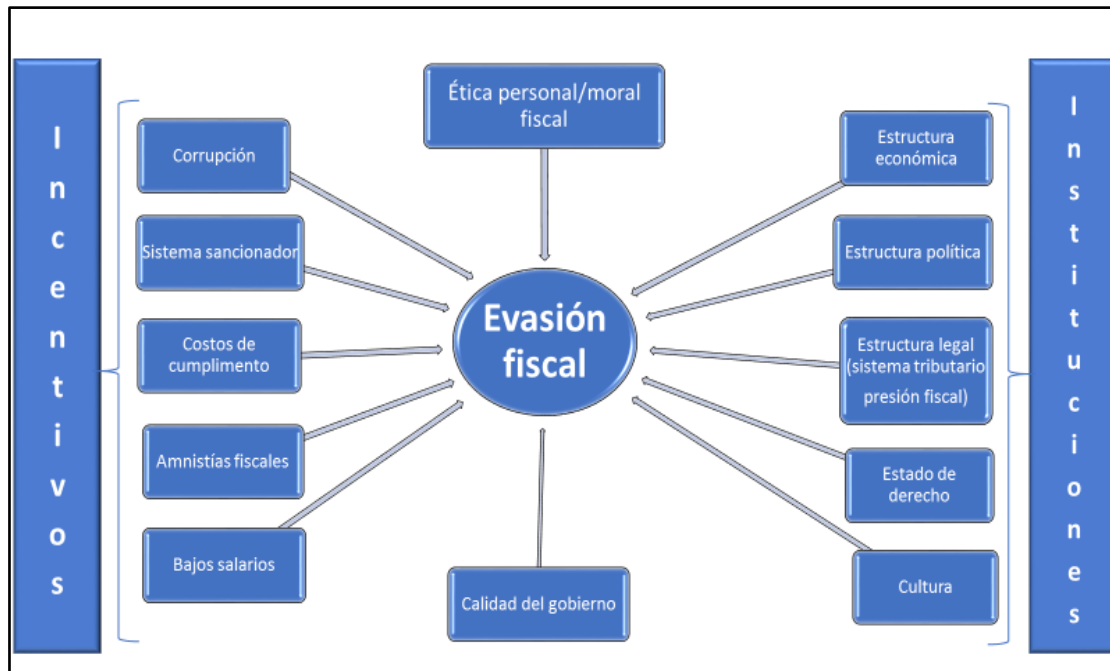
²² El barómetro fiscal es una encuesta realizada anualmente por el IEF, con el objetivo de medir la evolución de las opiniones y las actitudes de los españoles relativas a la fiscalidad

fraude fiscal (62,2 % de menciones), seguida por la falta de honradez y conciencia cívica (47,1 %).

Por su parte, Pablos Escobar y Alarcón-García (2007) identificaron, también evaluando el caso español y con base en un análisis estadístico de encuestas, que la percepción de los impuestos y de los gastos públicos está influida directamente por la evaluación que los ciudadanos hacen de la forma en que el Estado gestiona el presupuesto público, lo que incide en el estado de su conciencia fiscal. La imagen que la Administración pública en general y la tributaria en particular proyectan a la sociedad, incide en la conciencia fiscal de los ciudadanos y condiciona el éxito de su misión, es decir, la aplicación del sistema tributario y la recaudación de los impuestos debidos. A medida que el ciudadano percibe mayor eficacia y profesionalidad en la actuación de la AT (y en la Administración pública), aumenta la confianza en ella y mejora el grado de conciencia fiscal colectiva (BID et al, 2015), aumentando la recaudación voluntaria y disminuyendo la tolerancia al fraude.

La figura 2 resume de forma gráfica todos estos aportes.

Figura 2 – Causas de la evasión fiscal



Fuente y elaboración: autor.

2.3. Efectos, daños y consecuencias de la corrupción

La corrupción es un obstáculo formidable para asegurar el progreso de las sociedades y, por tanto, combatirlo debe ser un objetivo prioritario de la política nacional

(Jiménez Sánchez, 2014). Es también un óbice para el uso eficiente y eficaz de los recursos y un riesgo para el desarrollo económico y las estructuras democráticas (Boehm y Lambsdorff 2009). Margareth Flórez, en el prólogo de García Rodríguez y Fabián Caparrós (2008), señala que:

Reducir la corrupción no es un fin en sí mismo, sino una medida para lograr instituciones más efectivas, justas, responsables y confiables, al igual que para alcanzar la equidad y la justicia social, consolidar el acceso a los derechos, garantizar la generación y distribución de riqueza y fortalecer la democracia, entre otros fines. Las prácticas corruptas impiden alcanzar los objetivos trazados por el Estado y por la sociedad, reducen y ponen en manos de unos pocos los recursos disponibles para fines colectivos, distorsionan el proceso de decisiones en favor de intereses particulares, contaminan el ambiente en el cual opera el sector privado; aumentan los costes de administración de bienes y servicios públicos y privados; debilitan el respeto por la autoridad; deterioran la legitimidad de las instituciones y la confianza ciudadana. (p.8).

La literatura sobre las consecuencias de la corrupción es bastante extensa y abundante. En esta amplia discusión, hubo espacio incluso para acepciones, hasta mediados del siglo pasado, acerca de los supuestos efectos positivos de la corrupción. Básicamente, los postulantes de este punto de vista defendían, según Shang Jin (2001), que los sobornos funcionarían a menudo como “lubricante” que puede acelerar las ruedas del comercio. En un país en el que abundaría una normativa deficiente y pesada, la oportunidad de ofrecer sobornos para burlar el escaso control del Gobierno sería como una desregulación y, por tanto, podría ser buena.

Sin embargo, estaban construidas sobre planteamientos erróneos. Tanzi (1998), entre otros argumentos, señala que la burocracia excesiva o las deficiencias y puntos oscuros de la legislación no son exógenas o inamovibles, sino determinadas por la propia sociedad, y los considera solamente efectos de cortísimo plazo y para los individuos involucrados, desconsiderando las consecuencias a largo plazo y para la sociedad como un todo. En palabras de Sánchez Bernal (2014), tales proposiciones están muy alejadas de las actuales tesis político-criminales que, acertadamente, defienden los efectos perniciosos de toda conducta corrupta. La práctica totalidad de la doctrina, de la jurisprudencia y de las instituciones y organismos que estudian y encaran estas conductas,

coinciden en afirmar que la corrupción origina una multitud de efectos perniciosos que se manifiestan en todas las esferas, públicas y privadas, de una comunidad.

Tales efectos negativos suelen ser clasificados de las más variadas formas. Adoptaremos, por ser lo más sencillo, la división en tres tipos básicos: consecuencias económicas, consecuencias políticas e institucionales y otras consecuencias generales.

2.3.1. Consecuencias económicas

Según Tanzi (1994), cuando los funcionarios públicos se apropian, para su propio uso, de los instrumentos que el Gobierno tiene a su disposición para influir en la economía y corregir los fallos del mercado privado, reducen el poder del Estado y su capacidad de desempeñar su esperado papel correctivo. Esto, inevitablemente, dañará el funcionamiento del mercado. Sin embargo, la corrupción crea una serie de ineficiencias en la economía, resultando un largo abanico de efectos negativos:

- Sobre el **crecimiento económico**: Mauro (1995), por medio de un estudio econométrico, ha identificado que la corrupción reduce las inversiones y, como consecuencia, las tasas de crecimiento del producto interno bruto (PIB). La reducción en los niveles de inversión se da por su relación directa con la incertidumbre, y los consecuentes aumentos de costes financieros. Según el autor, una burocracia eficiente, es decir, no corrupta, es un importante inductor de las inversiones, del crecimiento y de la estabilidad política. La corrupción afecta particularmente a las decisiones de inversión extranjera, menos propensa a riesgos relacionados con la estabilidad política de los países destinatarios (Shang Jin, 2001 y Reos, 2002). Kaufmann (2000) señaló sus efectos negativos en la inversión interna. Es decir, la corrupción frena el desarrollo económico de los países, lo que es particularmente grave justamente para aquellos que más lo necesitan.
- Sobre la **asignación de los recursos**: la corrupción distorsiona los mercados y la eficiente asignación de recursos económicos por diversas razones:
 - o Reduce la capacidad gubernamental para imponer los controles reglamentarios e inspecciones necesarios para la corrección de fallos de mercado en sectores específicos, o bien, si las intervenciones tienen motivaciones corruptas o particularistas, profundizando tales fallos. Igualmente, afecta a los controles sobre contratos públicos y sobre

propiedad intelectual, permitiendo que los individuos puedan evadirse de las reglas establecidas (Tanzi, 1998).

- Distorsiona incentivos, en la medida en que los individuos asignan sus esfuerzos en la búsqueda de rentas de ocasión y prácticas corruptas, y no en la actividad productiva que sería más rentable en condiciones normales (Mauro, 1995 y Klitgaard, 1988). Se produce, así, un desvío de recursos hacia actividades donde hay tales oportunidades, aunque de menor eficacia, disminuyendo los incentivos para invertir en las actividades más eficientes (Reos, 2002). Además, puede distorsionar los efectos de la política industrial de inversiones (Tanzi, 1998).
 - Desincentiva la inversión a largo plazo en favor de la de corto plazo y de la especulación a muy corto plazo, en la medida en que genera incertidumbre, afectando las decisiones de largo plazo (Tanzi, 1998).
 - Los sobornos actúan como un impuesto arbitrario más, aumentando los costes de los contratos (Tanzi, 1998).
 - Permite la asignación de servicios públicos a empresas menos eficientes (pero más corruptas), perjudicando la prestación de dichos servicios a la sociedad y la productividad de la inversión pública (Tanzi, 1998 y Rose Ackerman, 1996).
 - Distorsiona decisiones de asignación del sector privado, al destinarse mayores recursos a unos sectores que a otros debido a las oportunidades de beneficios que cada sector ofrece. Por ejemplo, se han encontrado evidencias de que el gasto en educación y salud y en actividades asociadas a mantenimiento y las operaciones, se ve reducido por la corrupción, ya que en estas áreas es más difícil que quienes toman las decisiones presupuestales puedan obtener ingresos (Arjona Trujillo, 2002 y Tanzi, 1998).
 - Permite la contratación de funcionarios de forma arbitraria, sin oposiciones u otros criterios de mérito (Arjona Trujillo, 2002 y Tanzi, 1998).
- Sobre la **equidad y la pobreza** (distribución de la renta): son diversos los efectos de la corrupción sobre el desarrollo económico y social, que, a su vez, desembocan en la desigualdad distributiva y en la pobreza:

- Mayores tasas de crecimiento se asocian a mayores tasas de reducción de la pobreza. Menores tasas de crecimiento, asociadas a la existencia de corrupción, producen menor equidad en la distribución de la renta, al disminuir la disponibilidad potencial de la renta para los más pobres (Muriel Patino, 2008, Tanzi, 1998 y Reos, 2002).
- La evasión fiscal, las exenciones o las deficiencias en la AT, generadas por sistemas corruptos, favorecen a los grupos mejor relacionados y de renta más alta, anulando la progresividad de los sistemas impositivos, reduciendo sus bases y, en consecuencia, agudizando la desigualdad distributiva (Muriel Patino, 2008 y Reos, 2002).
- El diseño o aplicación de programas sociales con beneficios para grupos sociales relativamente mejor situados desde el punto de vista económico, en detrimento de los más necesitados, así como el desvío de fondos destinados a programas de reducción de la pobreza, disminuirán el impacto positivo de dichas políticas públicas (Muriel Patino, 2008 y Reos, 2002).
- La corrupción puede llevar a una concentración de activos en grupos mejor situados económicamente y, consecuentemente, a mayores rendimientos y oportunidades de negocio e inversión, que no solo incrementan la desigualdad, sino que perpetúan tal situación (Muriel Patino, 2008).
- La corrupción administrativa de bajo nivel puede convertirse en un obstáculo importante para pequeños o microempresarios, o pequeños agricultores, en la medida en que imponen costes adicionales para los permisos, licencias, etc., pudiendo convertirse en una carga excesiva para estos emprendedores, llevándolos a la quiebra (Reos, 2002).
- Para compensar las pérdidas causadas por contratos mal asignados debido a actos corruptos, se deberá cobrar más impuestos o disminuir el gasto en asuntos de interés público, lo que afecta la distribución del ingreso (Arjona Trujillo, 2002). Además de la ineficiencia económica que se genera, la desviación de los gastos públicos provoca una subasignación de estos en sectores importantes para la población más pobre, como los de la salud y la educación.

- Sobre las **finanzas públicas**:
 - La corrupción es un inductor de la **evasión fiscal** (Alm et al, 2016), ya que reduce los niveles de la recaudación tributaria. La pérdida de confianza en el Estado, la percepción de que los impuestos pagados son para bolsillos privados y no para servicios públicos aceptables, y la consecuente desafección institucional, llevan a comportamientos particularistas y a la resistencia al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por otro lado, los actos corruptos en el seno de las AATT y de las aduanas también afectan al desempeño de esas instituciones por el control y lucha contra la evasión fiscal (Tanzi, 1998, Reos, 2002 y Alm et al, 2016). Además, los ya vistos efectos negativos en las inversiones y las estructuras tributarias ineficientes, generadas en decisiones particularistas, también terminan por comprometer la capacidad recaudatoria (Mungiu-Pippidi, 2016 y Shang-Jin, 2001). Finalmente, El dinero opaco generado por las prácticas corruptas estimula el crecimiento de la economía sumergida, favoreciendo el caldo de cultivo necesario para la ocultación de recursos económicos y financieros, lo que acaba reduciendo los ingresos públicos (Sánchez Bernal, 2014).
 - Mayores niveles de corrupción fueron asociados con mayores gastos en grandes proyectos. Además, también se identificó la **desviación de los gastos públicos** de sectores menos propensos a la corrupción hacia los sectores o inversiones más arriesgados o con mayor probabilidad de corromperse, como el urbanismo o los nuevos equipamientos, por ejemplo (Mungiu-Pippidi, 2016 y Shang-Jin, 2001).
 - Además de actuar sobre la composición, la corrupción puede hacerlo también sobre la **dimensión del gasto público**. Por ejemplo, un aumento de la corrupción reduce la calidad de las carreteras y aumenta la incidencia de déficits de energía eléctrica, fallos en las telecomunicaciones y pérdidas de agua, lo que implica en nuevas inversiones futuras en estos sectores (Shang-Jin, 2001).
 - Cuando se producen **desequilibrios fiscales** grandes y continuos en las cuentas del Estado, se generan expectativas en los mercados de capitales acerca de la estabilidad económica del país. Tales

expectativas negativas, asociadas a la percepción de la corrupción pueden generar calificaciones de riesgo negativas que, a su vez, generan aumentos en las tasas de interés, creándose dificultades para las inversiones productivas y aún más para la ecualización de las cuentas estatales (Tanzi, 1994 y Reos, 2002).

2.3.2. Consecuencias políticas e institucionales

Diferentes autores se han ocupado también de las consecuencias que la corrupción tiene para el sistema político de una sociedad.

Sánchez Bernal (2014), citando los informes de las Naciones Unidas y a otros autores, plantea que la corrupción afecta a los **derechos fundamentales** de las personas y a la calidad de vida de la población, niega a las personas el derecho a la comida y, en algunos casos, el derecho a la vida. Esto último puede darse de manera directa, cuando una conducta corrupta se utiliza deliberadamente para violar aquél, pero también cuando un Estado (o una persona con una responsabilidad oficial) actúa o evita actuar de forma tal que impida que los individuos tengan acceso a ese derecho.

Según el Preámbulo de la CNUCC, el fenómeno plantea graves problemas “para la estabilidad y seguridad de las sociedades al socavar las instituciones y los valores de la democracia, la ética y la justicia y al comprometer el desarrollo sostenible y el imperio de la ley”, es decir, afecta la **legitimidad democrática**. Para Rose-Ackerman y Palifka (2016), la corrupción generalizada socava la legitimidad del Gobierno y de la propia democracia, una vez que provoca que las decisiones políticas dejen de tomarse atendiendo al interés general. Para Arjona Trujillo (2002), no solo los partidos políticos y los políticos de paso pierden legitimidad, sino también todo el sistema, incluidos los funcionarios públicos, que pierden reconocimiento y estatus. Esto trae, a su vez, otras consecuencias concatenadas, entre las que se comprueba que optar por cargos públicos se convierte en un objetivo poco buscado y la carrera política puede ser vista como el espacio idóneo para conseguir beneficios privados a partir de recursos públicos. Se encuentra, así, un proceso de deslegitimación del propio Estado.

Asociada a la pérdida de legitimidad democrática, y como hemos visto en el apartado anterior, la **confianza en el Gobierno** es, al mismo tiempo, causa y consecuencia de la corrupción. Según Mungiu-Pippidi (2016), ella determina la capacidad del Gobierno de actuar de manera eficiente y eficaz sin usar la coerción y, como tal,

proporciona los fundamentos más firmes de la legitimidad y sostenibilidad de un sistema político democrático. La autora encontró una correlación positiva entre confianza en el Gobierno y control de la corrupción. O sea, al provocar la pérdida de confianza de los ciudadanos en las instituciones democráticas, se minan las bases sobre las que se asienta el Estado de derecho.

2.3.3. Otras consecuencias generales

Mungiu-Pippidi (2016) comprobó que la corrupción tiene una correlación altamente significativa con la llamada “**huida de cerebros**” (retención de talentos). En sociedades en las cuales los canales de acceso a los mejores cargos, empleos y funciones se dan por medio de favoritismo, patronaje y corrupción, desalentando la meritocracia, los mejores y más brillantes buscan reconocimiento en otros sitios. La misma autora encontró evidencias de que la corrupción afecta la **igualdad**: está asociada a menores salarios para las mujeres, así como al acceso más restringido a posiciones de poder. Interpreta que el poder y los privilegios están concentrados en grupos específicos que controlan los accesos a posiciones públicas, en cuanto los grupos más débiles (mujeres y minorías) tienden a ser excluidos.

Mungiu-Pippidi (2016) también comprobó que la corrupción es un obstáculo para la innovación, elemento clave para la prosperidad. Los países con menores niveles de corrupción son los que tienen más **capacidad de innovación**. En los países en los que la asignación de recursos se da por medio del favoritismo, la ciencia y la investigación son marginado.

Para Sánchez Bernal (2014) los efectos de la corrupción en el **ámbito educativo** son múltiples. A corto plazo, reduce los recursos disponibles para la educación, limita el acceso a ella (especialmente a los más desfavorecidos), deteriora su calidad y aumenta las desigualdades. A largo plazo, supone la pérdida de talentos y la difusión de una cultura de la corrupción, que redundará en la degradación del sistema. El despilfarro y el uso desequilibrado de los recursos educativos puede dificultar el acceso a la educación fundamental. Los procesos de selección contaminados pueden menoscabar la confianza de los empleadores y del público en general en el valor de la educación y, en especial, de los títulos.

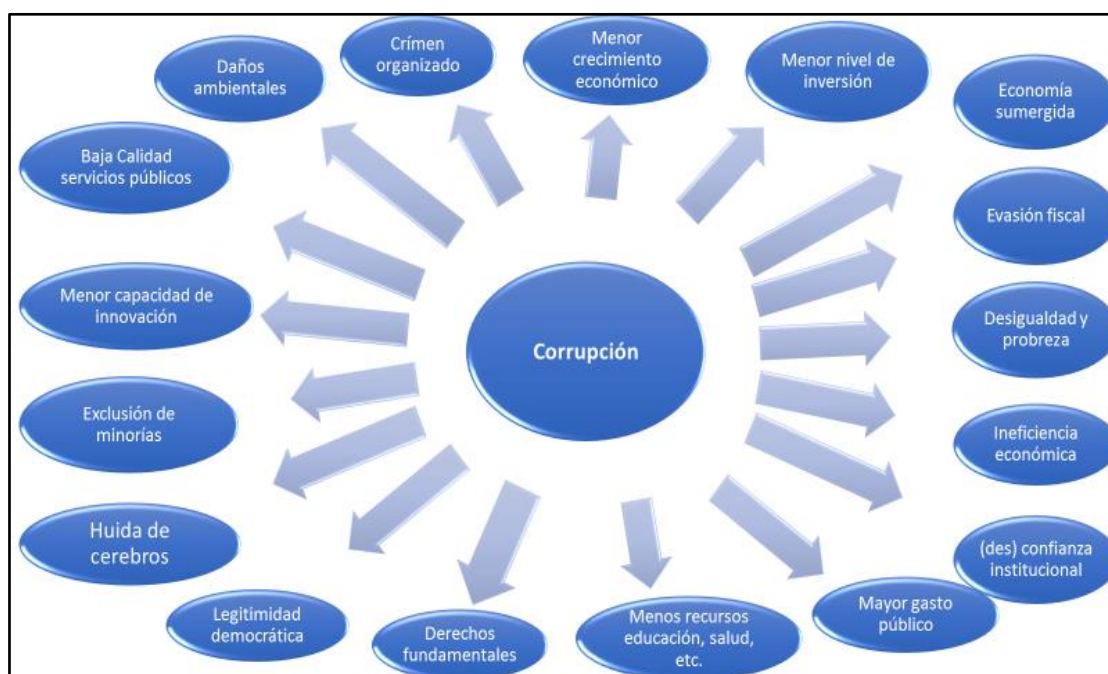
El autor señala también los efectos sobre el **medio ambiente**. La corrupción debilita las políticas medioambientales, deteriorando la calidad de los proyectos y

permitiendo que los efectos dañosos del cambio climático se manifiesten de un modo más severo. Eso puede darse, principalmente, en la medida en que los grupos de presión pueden influir negativamente en las políticas climáticas, mediante las injerencias políticas (captura de los políticos), la manipulación de los medios de comunicación y la financiación de organizaciones encubiertas, y a través del conflicto de intereses, cuando los agentes públicos y privados no actúen siguiendo el interés general o antepongan su propio beneficio al fin propio de su cargo, en este caso la preservación ambiental (Sánchez Bernal, 2014).

Finalmente, de acuerdo con Rose-Ackerman y Palifka (2016), uno de los mayores riesgos de la corrupción es que un círculo vicioso puede permitir que el **crimen organizado** establezca raíces y se propague. En la medida en que los funcionarios que ejercen cargos estratégicos, como jueces, fiscales, policías, inspectores tributarios, etc. sean identificados como corruptibles, los grupos criminales organizados encontrarán espacio para sacar ventaja de esta debilidad del Estado de derecho.

La figura 3 sintetiza estos aportes.

Figura 3 – Efectos de la corrupción



Fuente y elaboración: autor

2.4. Efectos, daños y consecuencias de la evasión fiscal

Sin duda, pagar impuestos no es algo que les guste a las personas. La consecuencia de la evasión fiscal más obvia, sobresaliente y de mayor impacto en los factores

económicos, se da en la capacidad recaudatoria del sistema tributario. Esta, a su vez, afecta directamente a elementos como las cuentas nacionales, los niveles de endeudamiento gubernamental y, en general, las finanzas públicas. Es decir, afecta a la propia capacidad de funcionamiento del Estado.

Pero, más allá de esto, según Pecho Trigueros et al (2002), además de influir directamente en la suficiencia recaudatoria, por medio de la reducción de los ingresos tributarios, impacta también en la distribución del ingreso y, por tanto, en la equidad, limitando el desarrollo y el crecimiento económico sostenible de los distintos países. Asimismo, desde la perspectiva privada, representa una competencia desleal en la economía.

La capacidad de recaudación del sistema tributario de un país en su conjunto está sujeta a los comportamientos y actitudes de los contribuyentes hacia el pago de impuestos. Según Tanzi y Shome (1993), las implicaciones políticas de la evasión fiscal serían bastante diferentes dependiendo de si la evasión es un fenómeno individual o social. Un solo evasor fiscal en un país de contribuyentes honestos representa la conducta de apenas ese individuo. Sin embargo, un evasor fiscal en un país donde la evasión es un “deporte nacional” es un fenómeno algo diferente. A partir de ahí, pasa a tener implicaciones para la eficiencia y equidad del sistema tributario, tanto horizontal como vertical, así como para el marco del mercado competitivo.

Las principales consecuencias de la evasión fiscal para las economías y sociedades de todo el mundo pueden sintetizarse como sigue:

- **Crecimiento económico:** la evasión fiscal afecta a la productividad del sistema tributario reduciendo la cantidad de ingresos que se podría recaudar con el sistema instituido (Tanzi y shome, 1993). Por consiguiente, se reduce la capacidad del Gobierno para la inversión pública en carreteras, educación o salud, entre otras, afectando a la productividad de los agentes económicos, y, como consecuencia, a las tasas de crecimiento del PIB. Es decir, socava la movilización de recursos internos y el desarrollo sostenible, debilitando y empobreciendo al Estado. Aunque en un primer momento la evasión pueda aumentar la cantidad de recursos acumulados por los empresarios o individuos, con la reducción de los ingresos tributarios recaudados por el Gobierno se reducirán los niveles de las inversiones públicas y la prestación

de los servicios y bienes públicos. Por lo tanto, dará lugar a consecuencias negativas sobre el crecimiento económico (Caballé y Panadés, 1997 y Khyareh, 2019), particularmente en las jurisdicciones en las que el Estado ejerce un papel más preponderante en la economía.

- **Asignación de los recursos:** la evasión fiscal distorsiona los mercados y la eficiente asignación de recursos económicos por diversas razones:
 - La evasión fiscal afecta a la **equidad horizontal** del sistema tributario. Por ejemplo, es imposible tener una competencia pura cuando algunos vendedores pueden evadir los impuestos, y otros no. En este caso los primeros serán capaces de vender a precios más bajos que los últimos. De esta manera, se crean situaciones de **competencia desleal** entre operadores económicos que pagan impuestos y quienes los evaden, resultando en una creciente **injusticia horizontal** (Tanzi y Shome, 1993). La evasión fiscal erosiona la ética de los negocios y distorsiona las reglas de competencia justa, socavando la confianza social y moral de las infraestructuras de las transacciones comerciales (Rackowsky y Mróz, 2018) y poniendo en desventaja a los que respetan la ley, aunque sean más eficientes.
 - Afecta también a la **equidad vertical** del sistema, en la medida en que determinados grupos tienen más condiciones de evitar el pago de los impuestos, en detrimento de otros que no poseen las mismas posibilidades. Se traslada, así, el esfuerzo fiscal para este segundo grupo, compuesto, normalmente, por los ciudadanos corrientes o las pequeñas y medianas empresas, socavando el principio de progresividad del sistema tributario (Muriel Patino, 2008). Por ejemplo, grandes conglomerados transnacionales que operan a través de las fronteras pueden usar su amplia gama de recursos para trasladar sus ganancias de un país de mayor presión fiscal a otro de menor carga, obteniendo ventajas competitivas sobre las empresas que operan a nivel nacional (Rackowsky y Mróz, 2018).
 - Estimula la asignación de recursos para empresas de baja productividad, que se mantienen debido a la deslealtad hacia la competencia.

- Reduce la capacidad gubernamental para imponer los controles reglamentarios e inspecciones necesarias para corrección de fallos de mercado en sectores específicos. Igualmente, afecta a los controles sobre contratos públicos y sobre propiedad intelectual, permitiendo que los individuos puedan evadirse de las reglas establecidas (Muriel Patino, 2008 y Raczkowsky y Mróz, 2018).
- Se traduce en impactos negativos para el espíritu emprendedor y **desalienta al sector privado para innovar**, incentivando la incertidumbre en el mercado (Khyareh, 2019).
- **Equidad y la pobreza** (distribución de la renta): son diversos los efectos de la evasión fiscal sobre el desarrollo económico y social, que, a su vez, desembocan en la desigualdad distributiva y en la pobreza:
 - Los efectos de la pérdida de recaudación y de ampliación o descontrol de la deuda pública **reducen la capacidad estatal de inversión** en educación, salud y otros servicios públicos, afectando particularmente a los más vulnerables (Muriel Patino, 2008).
 - Los efectos sobre el crecimiento, asociados a la evasión fiscal, son los mismos ya vistos anteriormente: menores tasas de crecimiento producen **menor equidad en la distribución de renta**, al disminuir la disponibilidad potencial de renta de los más.
 - Los efectos sobre la equidad vertical del sistema tributario favorecen a los grupos de la población mejor relacionados y de renta más alta, **anulando la progresividad** de los sistemas impositivos, reduciendo sus bases y, en consecuencia, agudizando la desigualdad distributiva (Muriel Patino, 2008).
 - La pérdida de recaudación y los efectos sobre la deuda pública **reducen la aplicación de recursos en programas sociales** con beneficios para los más necesitados, disminuyendo el impacto positivo de dichas políticas públicas (Muriel Patino, 2008).
 - La evasión fiscal puede llevar a una concentración de activos a los grupos evasores mejor situados económicamente, generando los mismos efectos negativos de la corrupción (véase apartado 2.1.3).
- Sobre las **finanzas públicas**:

- La disminución de los recursos disponibles para el Estado afecta a la **calidad de los servicios públicos** y los recursos a ellos asignados, generando los mismos efectos negativos de la corrupción (véase apartado 2.1.3).
 - **Aumenta la carga fiscal general**, en la medida en que el Gobierno busca compensar las pérdidas de recaudación provocadas por la evasión con la creación de otros tributos o el incremento de las tasas impositivas de los tributos ya instituidos. A menudo, afecta aún al sistema instituido, en el sentido que la legislación fiscal comienza a anticipar la evasión fiscal por parte de grupos particulares y trata de penalizarla aumentando las tasas impositivas para esos grupos en particular (Tanzi y Shome, 1993).
 - Produce desequilibrios continuos o de difícil administración en las cuentas del Estado (**deuda pública**), generando los mismos efectos negativos de la corrupción (véase apartado 2.1.3).
 - Distorsiona los efectos de políticas de **gastos tributarios**²³. El aprovechamiento indebido, o incluso fraudulento, de políticas específicas de exenciones, subsidios, créditos presuntos, tasas de impuestos preferenciales, etc., afecta a la efectividad de esas políticas, en la medida en que se produce un desvío de la finalidad hacia contribuyentes que no entregan a la sociedad las contrapartidas esperadas de esos beneficios.
- Sobre la **confianza** de la ciudadanía en el Estado: la evasión fiscal erosiona la ética de los negocios y distorsiona las reglas de competencia justa, socavando la confianza social y moral de las infra estructuras de las transacciones comerciales (Rackowsky y Mróz, 2018). En palabras de Tanzi y Shome (1993), afecta la actitud general de los ciudadanos en relación con el gobierno, a menudo construyendo el cinismo acerca del papel del sector público. Además, cuando los contribuyentes perciben que las corporaciones multinacionales evitan de manera aparentemente legal sus impuestos, se

²³ Según el Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios – Una experiencia Iberoamericana del CIAT (2011) se definen gastos tributarios como:

(...) los recursos dejados de percibir por el Estado, por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar ciertos objetivos de política económica o social. (p.80).

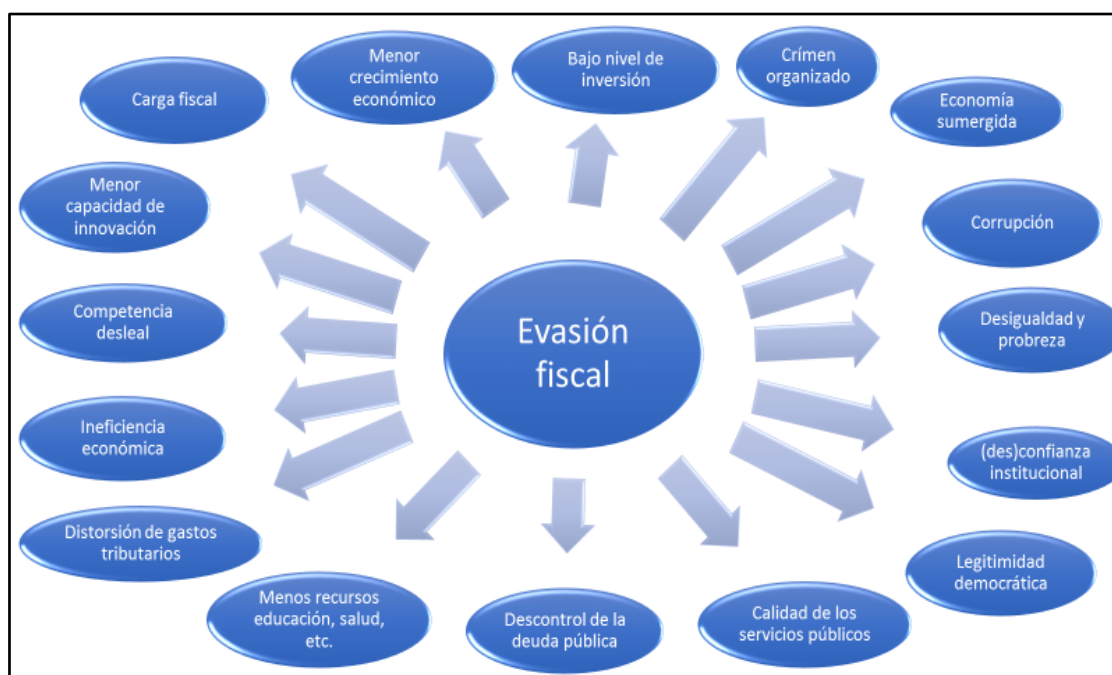
socava el cumplimiento voluntario de todos los contribuyentes (OCDE, s.f.c). Es decir, la evasión fiscal, igual que la corrupción, también opera en el sentido de deslegitimar el Estado democrático, provocando inestabilidad política y social (FMI, 2019).

- Estimula el crecimiento de la **economía sumergida**: para Tanzi y Shome (1993), la economía sumergida es la otra cara de la evasión fiscal. Así como la corrupción. El dinero opaco generado por la evasión incrementa y estimula la economía sumergida, en la medida en que los recursos no registrados o extracontables de las empresas o las rentas no declaradas de las personas físicas se utilizan también en otros negocios oscuros, fomentando una red de recursos al margen de la tributación.
- Contribuye a la **corrupción**: la evasión fiscal puede contribuir a la corrupción al crear oportunidades adicionales para que esta prospere (Alm et al, 2016), conformando un círculo vicioso de causa y efecto. Por ejemplo, la financiación irregular de partidos políticos o de campañas electorales por medio de recursos originarios de la evasión fiscal, al margen de los controles legales, puede funcionar como inductor de comportamientos corruptos.
- Sobre el **crimen organizado**: los fraudes fiscales más sofisticados y complejos pueden estar asociados o incluso practicados por organizaciones criminales. Según el Grupo de Acción Financiera Internacional ([GAFI] 2007), grupos criminales organizados están involucrados en los fraudes sobre los impuestos sobre el valor añadido de tipo “carrusel”²⁴, ya sea utilizándolos para recaudar fondos o para lavar el producto de otras actividades criminales como el tráfico de drogas.

La figura 4 sintetiza todas estas aportaciones.

²⁴ De acuerdo con la *European Union Agency for Law Enforcement Cooperation* ([EUROPOL], s.f.), los llamados “fraudes carrusel” consisten en los casos más complejos de fraude sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido - IVA. Como parte de estos esquemas de fraude intracomunitaria, los bienes se importan y venden a través de una serie de compañías antes de ser exportados nuevamente. La primera compañía de la cadena nacional cobra el IVA a un cliente, pero no le paga esto al gobierno, convirtiéndose en lo que se conoce como una “trucha”. Cuantas más empresas intermediarias en la cadena, incluso empresas “pantallas”, más entorpecido la labor de investigación y de inspección. Los exportadores de estos bienes reclaman y reciben el reembolso de los pagos del IVA que nunca ocurrieron.

Figura 4 – Efectos de la evasión fiscal



Fuente y elaboración: autor

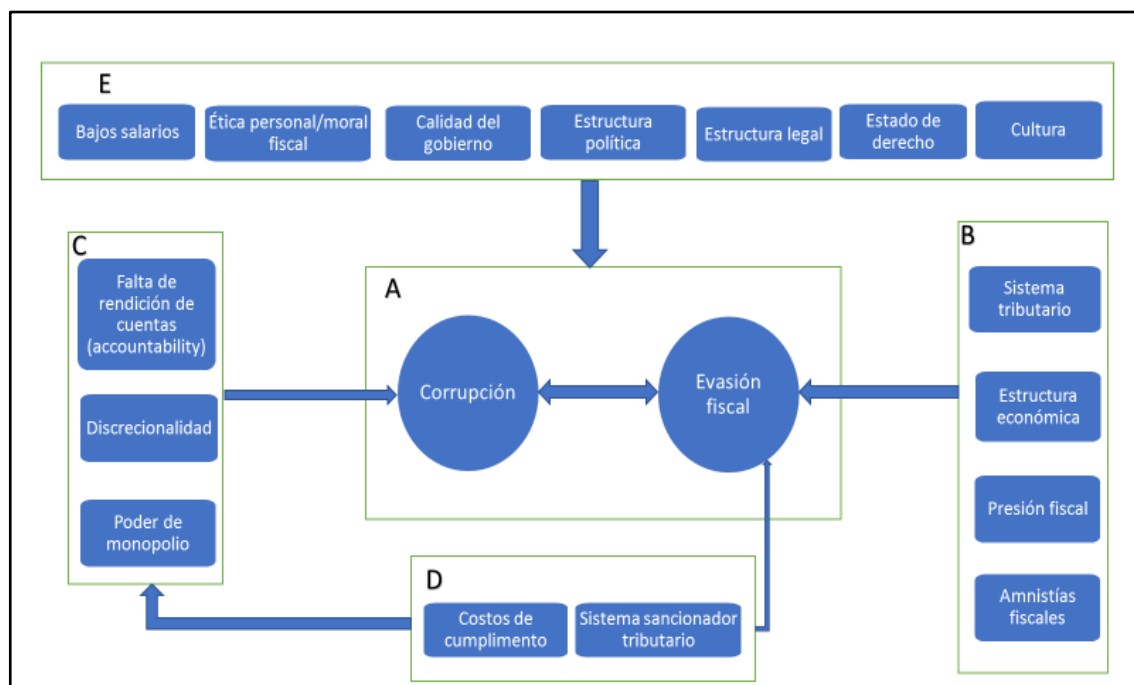
3. Las dos caras de la misma moneda

En palabras de Alm et al (2016), “si bien la corrupción y la evasión fiscal pueden existir por separado, pueden fácilmente enredarse” (p. 161). Tanzi y Shome (1993) plantean que esta es la otra cara de la evasión de impuestos: el gobierno pierde cuando no se pagan impuestos, pero también pierde cuando realiza pagos que no debería.

De hecho, los elementos enumerados en los apartados anteriores indican un vasto campo de interrelación entre los dos fenómenos, tanto en sus orígenes como en sus efectos nefastos, e incluso un entramado circular de causa y efecto. La figura 5 sintetiza estas aportaciones. El grupo central A presenta esta relación causal entre corrupción y evasión fiscal. El grupo B, formado por el sistema tributario, la estructura económica, la carga fiscal y las amnistías fiscales, muestra las causas que afectan directamente al incumplimiento tributario. El grupo C indica los elementos causales clásicos de la corrupción, de acuerdo con la fórmula de Klitgaard: el poder de monopolio, la discrecionalidad y el nivel de rendición de cuentas. El grupo D presenta un conjunto mixto de factores, el sistema sancionador y los costes del cumplimiento tributario, que afectan directamente el comportamiento del contribuyente hacia el pago (o no) de sus impuestos y que influyen en los factores del grupo C, es decir, son elementos también fomentadores de la corrupción. Finalmente, el grupo de factores E presenta los determinantes comunes:

los bajos salarios, la ética personal y la moral fiscal, las estructuras políticas y legales, el Estado de derecho, la cultura y la calidad del gobierno, por detrás de las cuales se encuentran los aspectos de confianza en la actuación gubernamental.

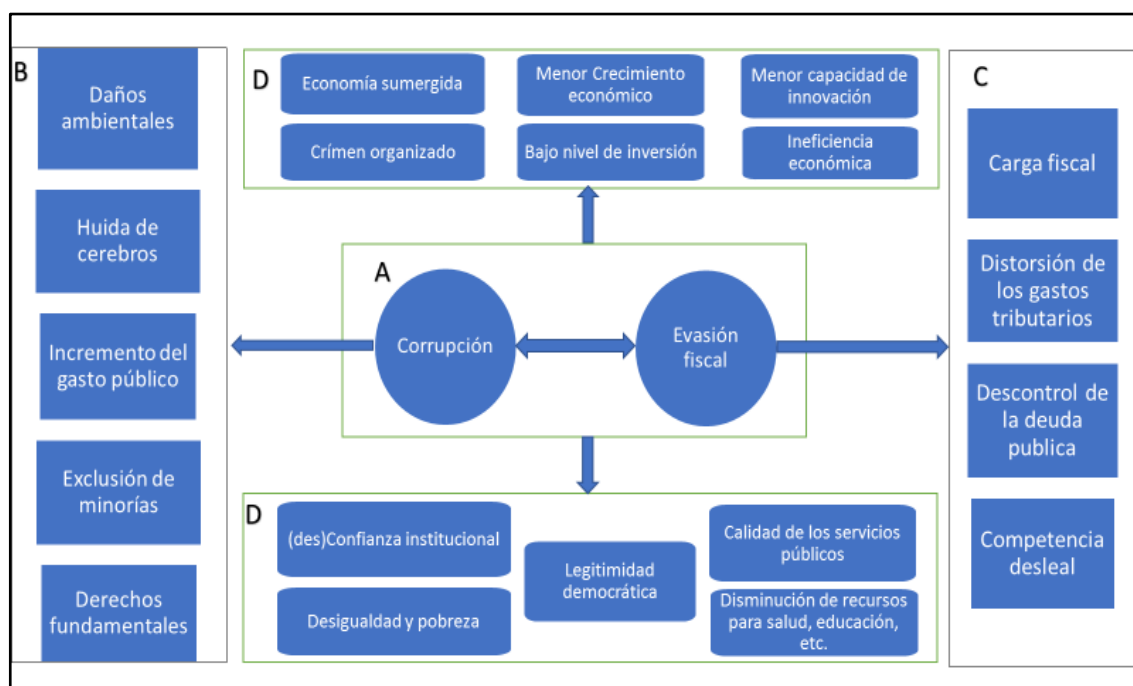
Figura 5 – Causas de la corrupción y de la evasión fiscal



Fuente y elaboración: autor

En cuanto a las consecuencias, la figura 6 las sintetiza. Como en la figura 5, el grupo central A presenta la relación consecucional entre corrupción y evasión fiscal. El grupo de elementos B, formado por los derechos fundamentales, exclusión de las minorías, incremento del gasto público, legitimidad democrática, huida de cerebros y daños ambientales, reúne los efectos derivados principalmente de la corrupción. El grupo C indica los elementos primariamente decurrentes de la evasión fiscal: el aumento de la carga fiscal, la distorsión en los gastos tributarios, el descontrol de la deuda pública, y la competencia desleal. Por su parte, el grupo D presenta el conjunto de factores que son consecuencias comunes: la economía sumergida y el crimen organizado, los efectos negativos sobre el crecimiento y sobre las inversiones, la ineficiencia asignativa de recursos en la economía y la menor capacidad de innovación (con la consecuente pérdida de productividad), la desconfianza en las instituciones (y la consecuente desafección política) y el incremento de la desigualdad y de la pobreza, y los efectos sobre los gastos públicos, tanto respecto a la calidad (incluso en lo que se refiere a la educación) como a la cantidad.

Figura 6 – Consecuencias de la corrupción y de la evasión fiscal

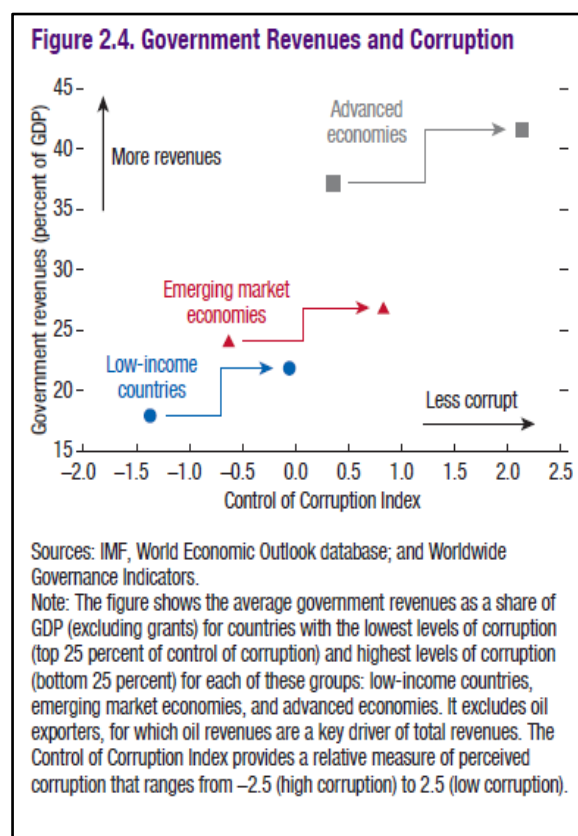


Fuente y elaboración: autor

Es importante señalar que varios de esos efectos pueden generar consecuencias en cadena, de manera que unos afecten a los demás. Por ejemplo, los factores causales atribuidos primariamente a la evasión fiscal pueden generar efectos atribuidos en un principio a la corrupción. La competencia desleal, por ejemplo, que es una consecuencia de la evasión fiscal, puede acabar por incentivar la huida de cerebros, que es una consecuencia de la corrupción, en la medida en que no se benefician las empresas más productivas e innovadoras, sino las que no pagan debidamente sus impuestos. Igualmente, el descontrol de la deuda pública, que es una consecuencia de la evasión fiscal, puede afectar a la legitimidad democrática e incluso a los derechos fundamentales, que son consecuencias de la corrupción. Así que el entramado entre causas y consecuencias comunes entre los dos fenómenos es, en realidad, aún mayor.

Sobre las ya mencionadas relaciones directas entre corrupción y evasión fiscal, en su estudio reciente, el FMI (2019) hace hincapié en que la recaudación tributaria es significativamente más baja en los países en los que la percepción de la corrupción es más alta. Según la investigación, los Gobiernos menos corruptos recaudan proporcionalmente más en impuestos que aquellos países con los mismos niveles de desarrollo económico, pero con niveles de corrupción más altos: el 4,5 % del PIB entre los países de economía avanzada, el 2,75 % del PIB entre los países emergentes y el 4 % entre los países de bajo ingreso, como muestra la figura 7. Es decir, países corruptos recaudan menos impuestos.

Figura 7 – Ingresos del Gobierno y corrupción



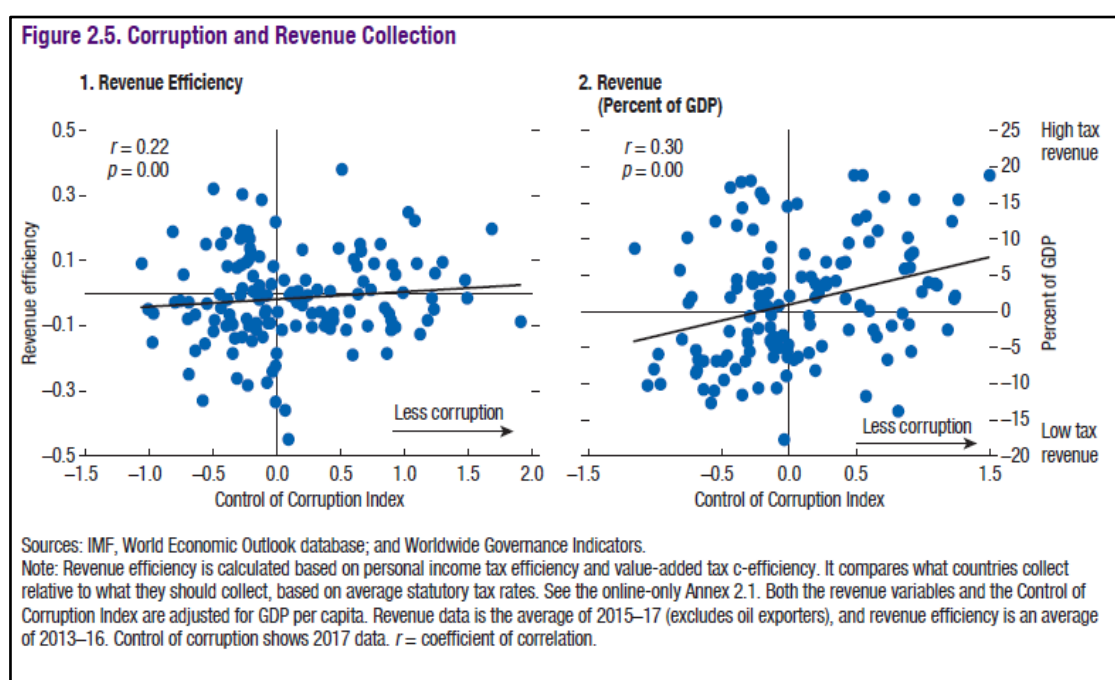
Fuente: FMI (2019, p. 43).

Más allá de esto, por medio de un análisis econométrica de datos de más de 180 países, el organismo plantea que una mejora en el índice de control de la corrupción²⁵ se asocia con un aumento de los ingresos del Gobierno en relación al PIB. Tal ganancia sería mayor teniendo en cuenta que una menor corrupción aumentaría el crecimiento económico, lo que incrementaría aún más los ingresos (FMI, 2019). La figura 8 muestra la relación positiva entre menores niveles de corrupción (medidos por el índice de control de la corrupción), mayores niveles de eficiencia en la recaudación²⁶, y mayores niveles de recaudación en relación al PIB. Mungiu-Pippidi (2016), analizando datos exclusivamente de los países de la Unión Europea para los años de 2013 y 2014, ha llegado a las mismas conclusiones.

²⁵ El índice de control de la corrupción utilizado en el estudio del FMI (2019) es un indicador producido por *Worldwide Governance Indicators*. Resultados similares fueron encontrados utilizando indicadores de otras fuentes, tales como los construidos por Transparencia Internacional.

²⁶ La eficiencia en la recaudación compara qué países recaudan en relación con lo que deberían recaudar, respecto a los impuestos sobre la renta personal y sobre valor agregado (FMI, 2019).

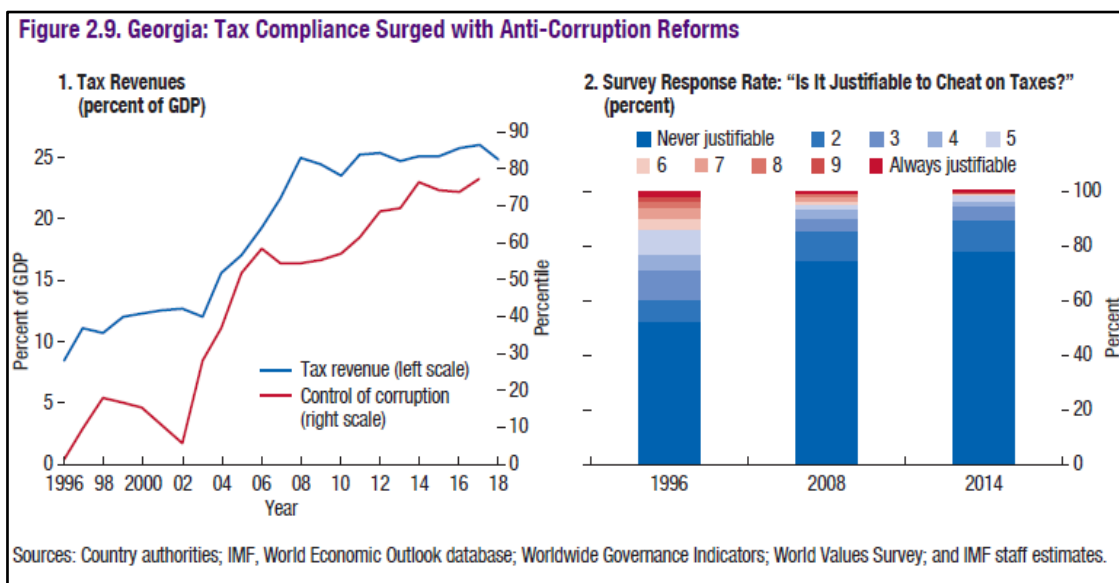
Figura 8 – Corrupción y recaudación



Fuente: FMI (2019, p.44).

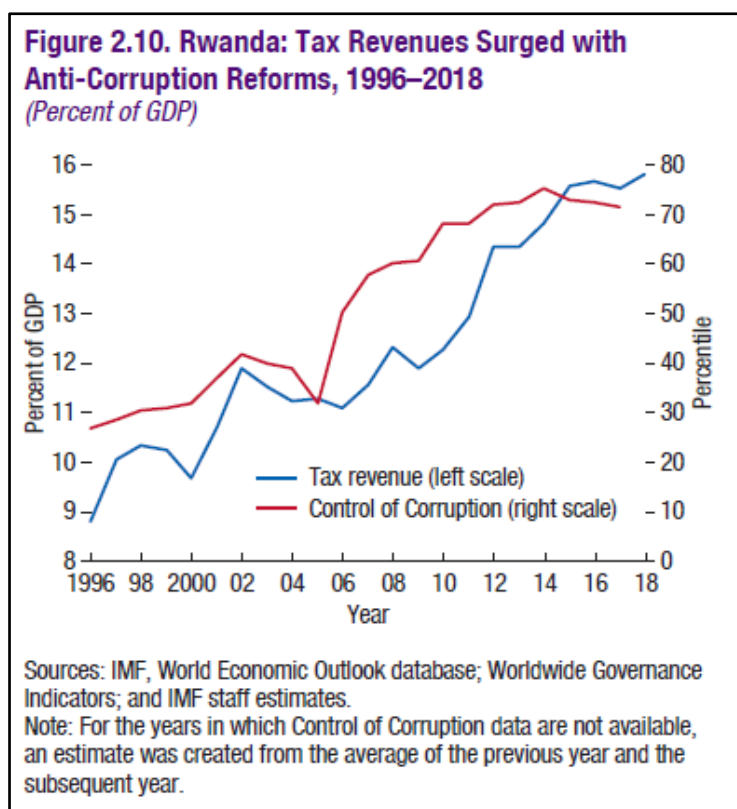
El estudio presenta, además, los casos particulares de Georgia y Ruanda, dos países que tuvieron los avances más relevantes en el índice de control de la corrupción, desde 1996. La lucha contra la corrupción ha contribuido con mejoras significativas en los resultados fiscales. En efecto, la recaudación tributaria en Georgia creció del 12 % del PIB en 2003 al 24 % del PIB en 2018, en parte debido a una nueva cultura de cumplimiento por parte de los contribuyentes (figura 9). El cumplimiento ha sido fomentado por la confianza renovada en el Gobierno a medida que los servicios públicos mejoraron, con tasas de criminalidad más bajas y menos cortes de energía. En Ruanda, los efectos positivos en la recaudación tributaria consecuentes de las medidas contra la corrupción fueron de seis puntos porcentuales, como se ve en la figura 10 (FMI, 2019).

Figura 9 - Georgia: cumplimiento tributario y control de la corrupción



Fuente: FMI (2019, p.48)

Figura 10 - Ruanda: recaudación tributaria y control de la corrupción

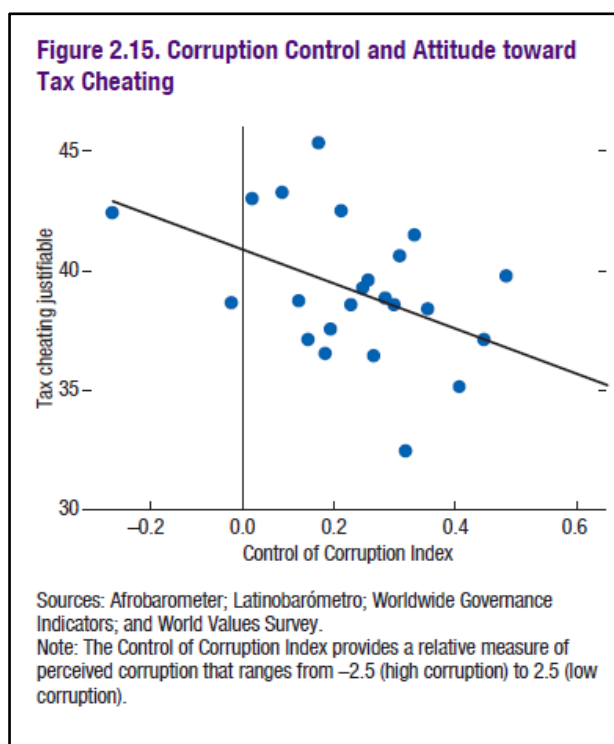


Fuente: FMI (2019, p.49).

Finalmente, el estudio del FMI (2019) encuentra una relación negativa entre los indicadores de control de corrupción y los indicadores de actitud en relación a la evasión fiscal, conforme la figura 11. Es decir, cuanto mayor o mejor el control de la corrupción,

menor la tolerancia del ciudadano hacia la evasión fiscal y, en contrario, cuanto menos efectivos los controles de corrupción, mayor la tolerancia al segundo fenómeno.

Figura 11 - Control de la corrupción y actitud hacia la evasión fiscal



Fuente: FMI (2019, p.54).

Es importante señalar que diversos autores enfatizan las dificultades que existen para una efectiva medición de la corrupción, principalmente por su naturaleza opaca²⁷. Es decir, se busca saber el valor de algo que tiene esencialmente un carácter oculto. Para superar tal obstáculo, se utilizan mediciones indirectas y encuestas a expertos, empresarios, inversores nacionales e internacionales, y a los ciudadanos en general. No obstante, tales mediciones tienen imperfecciones y exigen precaución en su análisis. Según Villoria y Jiménez (2012), los indicadores de percepción de la corrupción están fuertemente influidos, por ejemplo, por los escándalos y la cobertura mediática, de manera que el nivel real de corrupción puede no cambiar, pero, al hacerse más visible, las percepciones de los ciudadanos sí cambian. Así, puede que un determinado Gobierno persiga seriamente la corrupción, produciendo detenciones y escándalos políticos, pero, por otro lado, generando una sensación de que hay más corrupción: aumenta la percepción cuando empieza, probablemente, a reducirse el problema.

²⁷ La misma dificultad se puede extender a las distintas mediciones relativas a la evasión fiscal, por su misma naturaleza.

Por otra parte, los instrumentos de medición se han multiplicado y sofisticado a lo largo de los años, con la utilización de cada vez más fuentes de información. En la actualidad, existen más de quince instrumentos de medición, de manera global o regional (Villoria y Jiménez, 2012), elaborados por diferentes instituciones, como el Banco Mundial y la Transparencia Internacional, muchos de ellos disponibles desde los años 90. Tal desarrollo en la elaboración de los indicadores minimiza sus aspectos negativos, hasta el punto de que Kaufmann (2005) considere un mito la imposibilidad de medir de la corrupción.

Teniendo en cuenta tales consideraciones sobre los indicadores, se puede concluir que los datos apuntan que la corrupción y la evasión fiscal son, de hecho, dos caras de la misma moneda, y están íntimamente relacionadas en sus causas y consecuencias. En palabras de Alm et al (2016), luchar contra la corrupción puede reducir los niveles tanto de esta (directamente) como de la evasión fiscal (indirectamente).

En este contexto, está totalmente justificada una mayor implicación de las AATT en la lucha contra la corrupción. A mayor interrelación entre este fenómeno y la evasión fiscal, mayor interés de las AATT en actuar de forma activa en la prevención y la lucha contra la corrupción. Tal participación se puede dar tanto a nivel de medidas estratégicas, como de mayor transparencia, de rendición de cuentas, de buen gobierno, de fortalecimiento de la ética e integridad, etc., actuando sobre las causas de los dos fenómenos, como en nivel represivo, con actuación directa sobre los supuestos concretos. Abordaremos estas dos vertientes, en los capítulos II y III, respectivamente.

CAPÍTULO II

Corrupción y evasión fiscal: estrategias de prevención

Como hemos visto en el capítulo I, la corrupción y la evasión fiscal son comportamientos que comparten diversos componentes en sus raíces, tales como la ética personal, la cultura, la calidad del Gobierno, o las estructuras legales y políticas. Además, son fenómenos que se influyen, es decir, uno es elemento causal del otro, y viceversa. Así pues, factores que inicialmente son generadores directos de uno de ellos, pueden, al final, de manera indirecta, contribuir para la ocurrencia del otro comportamiento. Por ejemplo, los sistemas sancionadores tributarios mal diseñados y los elevados costes de cumplimiento tributario, debido a la complejidad del sistema tributario, afectan directamente en el comportamiento del contribuyente hacia el pago (o no) de sus impuestos. Igualmente, son factores que representan también el poder de monopolio, la discrecionalidad y un bajo nivel de rendición de cuentas, todos ellos elementos clave para el surgimiento de la corrupción.

Sin embargo, si las causas son comunes, y si de hecho los dos fenómenos comparten la misma moneda, uno en cada cara, entonces es válido concluir que las estrategias de actuación que enfoquen tales raíces compartidas serán útiles para enfrentarse a los dos fenómenos.

La CNUCC aborda las políticas y prácticas anti corrupción desde las perspectivas de las medidas preventivas, en su capítulo II, y de penalización y aplicación de la ley, en su capítulo III. Políticas y medidas represivas y coactivas son fundamentales en este escenario, tanto como instrumento efectivo de persecución y responsabilización de conductas reprochables, como a modo de herramienta para fomentar la percepción de riesgo de los ciudadanos frente a estos dos comportamientos, demostrando eficacia en la lucha contra estos males. No obstante, estas serán analizadas en el capítulo III, desde la perspectiva de las AATT. En este capítulo, sin embargo, se busca examinar acciones posibles desde la óptica preventiva y, quizás, estructural.

Rose-Ackerman (2009) señaló la importancia de ir más allá de la estrategia únicamente coactiva, afirmando que “una política pública efectiva no debe concentrarse sólo en identificar y separar las ‘manzanas podridas’” (p.40). Según la autora, la corrupción generalizada, a pesar de los enormes costes, son un síntoma de enfermedad, no la enfermedad en sí misma (Rose-Ackerman, 1996). En este sentido, tratar el síntoma,

pero no los problemas subyacentes, no curará la enfermedad. Es decir, no es suficiente realizar algunos arrestos de alto perfil, sino avanzar en reformas y en estrategias que impliquen cambiar la forma en la que el Gobierno interactúa con la sociedad (Rose-Ackerman, 2016). En la misma línea, Mungiu-Pippidi (2016) añade, citando el ejemplo italiano, que confiar solo en un enfoque represivo fuerte de la corrupción no es suficiente para evolucionar del particularismo al universalismo ético. A pesar de la persecución y los enjuiciamientos más efectivos, los niveles de corrupción en Italia no han disminuido.

Jiménez Sánchez (2016), por su parte, subraya que las acciones de lucha contra la corrupción no deben fijarse exclusivamente en los factores de la teoría principal agente, haciendo falta reformas sustanciales que mejoren la receptividad del sistema político a las demandas e intereses de los ciudadanos. Según el autor, que considera que los países en que hay corrupción sistémica se enfrentan a un dilema de acción colectiva, en el que sus agentes se hallan inmersos en una “trampa política”, es necesario romper el círculo vicioso de la desconfianza institucional. En estos casos, la confianza que prevalece es la que se deposita en el círculo social próximo. En consecuencia, se fomentan políticas particularistas y parciales que no hacen más que acelerar el movimiento de ese círculo vicioso retroalimentando las malas prácticas. El dilema de los Estados para romper este círculo vicioso no solo radica en las herramientas que se deben implementar, sino también en el momento en el que deben hacerlo.

Tanzi (1998) resalta que, debido a la complejidad del fenómeno, la lucha contra la corrupción debe llevarse a cabo en muchos frentes. Como señalan Boehm y Lambsdorff (2009), es importante, ante todo, reconocer la heterogeneidad del problema, ya que la corrupción tiene muchas caras. Así pues, una estrategia de lucha contra la corrupción requiere un enfoque más holístico y de mayor alcance, además de combinar estrategias de arriba hacia abajo, es decir, medidas tradicionales, como control, sanción, y reformas estructurales, y estrategias que buscan promover la cultura de la integridad desde abajo. Los incentivos deben elevar los riesgos de comportamiento corrupto y resaltar los beneficios de un comportamiento íntegro.

En el mismo tono, Gascón Catalán (2018) defiende que para hacer frente a ese fenómeno se exige un enfoque global, en todos los ámbitos: hace falta involucrar al sector público, al sector privado, a la sociedad civil y a los ciudadanos en general. Todos deben contribuir a mejorar la gobernanza pública puesto que es necesario el compromiso de todos los actores: políticos, sociales y ciudadanos, que deben entender que el interés

común prima sobre los intereses particulares. Además, tales esfuerzos y la lucha contra la corrupción podrían tener efectos positivos de cara al otro tema que nos ocupa en este trabajo, la gestión y el control del sistema tributario.

Desde esta perspectiva, de la lucha contra la evasión fiscal, Pedroche y Rojo (2008) sostiene que la necesidad de nuevos enfoques adaptados a las modernas sociedades democráticas, abiertas e internacionalizadas, ha empujado a la búsqueda de fórmulas más imaginativas en la lucha contra el fraude fiscal. Así, de una estrategia basada únicamente en la corrección de las conductas y en el uso extensivo de los instrumentos de coacción, se ha pasado a la introducción de medidas tendentes a la prevención de los incumplimientos. En palabras de García Ríos et al (2017), la administración del sistema tributario requiere conocer aspectos económicos, jurídicos y sociológicos característicos del núcleo social involucrado para comprender y actuar sobre las motivaciones del incumplimiento tributario y también de una estrategia de gestión preventiva y disuasiva de riesgo para moderarlo. Enfoque similar a lo que señalaron Boehm y Lambsdorff (2009) para enfrentarse la corrupción.

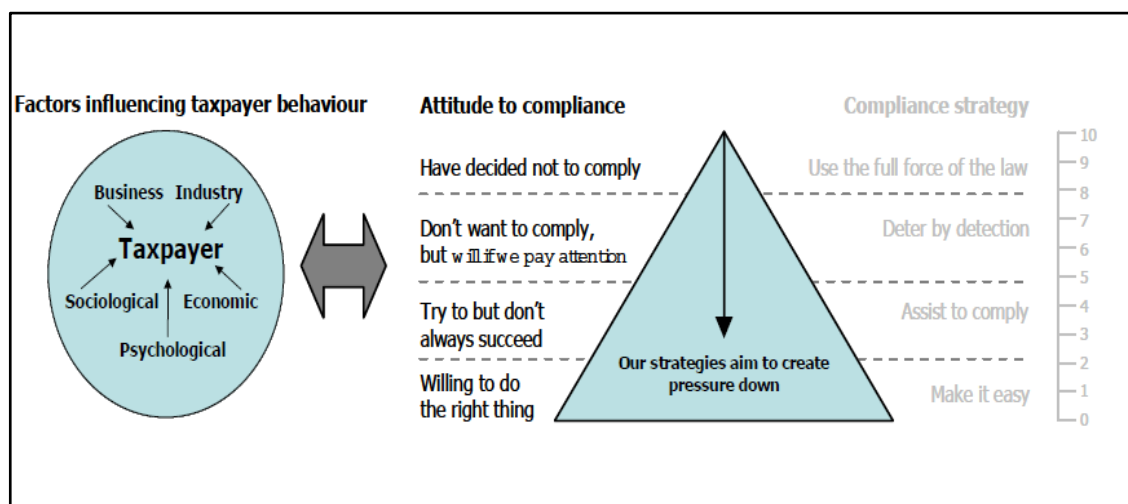
Más allá de esto, Pedroche y Rojo (2008) hace hincapié en que la lucha contra el incumplimiento fiscal debe configurarse como una actividad planificada cuyas estrategias y medidas deben en parte contemplarse como un lento trabajo de modificación de la mentalidad y de la conducta de los ciudadanos. Para ello, hay dos grandes líneas estratégicas: por un lado, incrementar y mejorar las facilidades y ayudas que ofrece a quienes tienen la voluntad de cumplir sus obligaciones tributarias y, por otro, desarrollar e intensificar los instrumentos que permiten a las AATT descubrir a los que no las cumplen y obligarles a hacerlo.

Está claro que estos autores indican dos vertientes básicas de acción, tanto para combatir la corrupción como la evasión fiscal. Tales políticas, totalmente complementarias, están centradas, por un lado, en la represión, coacción y responsabilización directa y, por otro, en medidas que afecten y modifiquen el comportamiento de los ciudadanos hacia el cumplimiento de las normas, que tengan efectos sobre la percepción, la afección, la confianza, la moral y la conciencia de los ciudadanos.

Tales planteamientos se pueden traducir de forma esquemática por medio de la figura 12, a continuación, producida por un estudio de la OCDE sobre la gestión de

riesgos del cumplimiento (OCDE, 2004), que demuestra el espectro de actitudes de los contribuyentes hacia el cumplimiento tributario (la famosa pirámide de la OCDE). En ella, se sintetizan los factores que influyen en el comportamiento de los contribuyentes, consolidados en cinco grandes grupos, que representan diferentes puntos de vista de la entidad contribuyente: perfil comercial, perfil industrial, sociológicos, económicos y psicológicos. Las características relevantes señaladas por la OCDE en cada categoría guardan correspondencia con los elementos causales que estudiamos en el apartado 2.2²⁸.

Figura 12 - Espectro de actitudes de los contribuyentes hacia el cumplimiento tributario



Fuente: OCDE (2004, p.41)

Tomados en combinación, los cinco elementos ofrecen los medios para determinar comportamientos que conducen a la evasión fiscal como un paso hacia la selección exitosa de las estrategias de tratamiento para el cumplimiento tributario. Tales estrategias están reflejadas en la pirámide, para cada una de las actitudes esperadas del contribuyente hacia el pago de los impuestos, de acuerdo con los cuatro siguientes grupos (OCDE, 2004 y Pedroche y Rojo, 2008):

- **Incumplidores (descreimiento):** en la cima de la pirámide hay una actitud de desconexión. Se caracteriza a aquellos que han decidido no cumplir, que siempre

²⁸ Las características listadas son: **Perfil comercial:** estructura (individual, sociedad, empresa); tamaño y edad del negocio; tipo de actividades; enfoque (local o internacional); capital invertido; intermediarios comerciales. **Perfil industrial:** definición/tamaño de la industria; principales participantes en la industria; márgenes de lucro; estructuras de costes; regulación de la industria; patrones de trabajo; niveles de competencia, factores estacionales e infraestructura. **Factores sociológicos:** normas culturales; origen étnico; actitud ante el Gobierno; edad, género; nivel educativo. **Factores económicos:** inversión; tasas de interés demográficas; sistema tributario; políticas gubernamentales; influencia internacional; inflación; mercados. **Factores psicológicos:** codicia, riesgo, miedo, confianza; valores; justicia/equidad; oportunidad para evadir (OCDE, 2004).

van a incumplir el pago. Personas con esta actitud pueden tanto evadir deliberadamente sus responsabilidades como optar por excluirse del sistema. Se trata de un fraude fiscal querido y buscado por los incumplidores. En este grupo están los comportamientos más graves de incumplimiento fiscal, desde los que implican una inobservancia total de las obligaciones tributarias (como la economía sumergida), hasta aquellas actividades destinadas única y exclusivamente a la obtención fraudulenta de devoluciones fiscales improcedentes. Aunque existen determinadas medidas que a medio y largo plazo pueden ayudar a que disminuya su número, es evidente que las actuaciones estatales frente a este grupo se inscriben en el ámbito del control y de la lucha contra el fraude, es decir, de la aplicación de toda la fuerza de la ley.

- **Resistentes (incumplidores parciales):** la actitud de resistencia caracteriza la confrontación activa. El sistema es visto como opresivo, pesado e inflexible. Esta actitud caracteriza a aquellos que no quieren cumplir pero que lo harán si pueden ser persuadidos de que sus preocupaciones están siendo atendidas, o incluso si no tienen la oportunidad o no se les presenta la ocasión. Se trata pues de un fraude fiscal no buscado, aunque sí asumido. Aquí resulta más claro el efecto que pueden tener las medidas de educación fiscal, por ejemplo, para reducir este tipo de comportamientos, a medio y largo plazo. Esta reducción vendría, por un lado, de la que experimentarían las nuevas incorporaciones de incumplidores y, por otro, de una mayor receptividad de este grupo de incumplidores ante los efectos de aislamiento y de marca social que imprime, en una sociedad con altos niveles de educación, el ser un infractor fiscal. Es decir, la detección (y sanción) es suficiente para la disuasión.
- **Esforzados (aceptación):** más positiva es la actitud de aquellos que están básicamente dispuestos a cumplir pero que tienen dificultades para hacerlo y no siempre tienen éxito. Pueden tener dificultad para comprender o cumplir con sus obligaciones, pero su expectativa es que, en cualquier disputa prevalecerán la confianza y la cooperación. Justifican su falta de cumplimiento con diferentes motivos, pero que tienen todos una misma nota común, que no es otra que el desconocimiento o dificultad que supone para determinadas personas o empresas enfrentarse al mundo tributario. Como ejemplos de los motivos esgrimidos por este grupo de contribuyentes se pueden mencionar: la complejidad de la normativa tributaria, el desconocimiento de las declaraciones tributarias que están obligados

a presentar, las dificultades para rellenar dichas declaraciones, las dificultades para acceder a las oficinas de la AT, el elevado número de obligaciones tributarias que han de cumplir. Como puede deducirse, es a este tercer grupo de contribuyentes a quienes van dirigidas la mayoría de las estrategias o medidas para facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario.

- **Colaboradores (compromiso):** la actitud aquí es de disposición a hacer lo correcto. Hay un compromiso consciente de apoyar el sistema y aceptar y gestionar efectivamente sus demandas, cumpliendo siempre sus obligaciones fiscales. Hay una aceptación de la legitimidad del papel del sistema tributario y la creencia de que es fundamentalmente confiable. En definitiva, las estrategias destinadas a facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario deben tener por finalidad lograr que los contribuyentes vayan desplazando su comportamiento hacia este último grupo de contribuyentes cumplidores.

Claro que un contribuyente individual es capaz de adoptar cualquiera de las actitudes descritas en diferentes momentos, así como también es posible adoptar todas las actitudes simultáneamente en relación a diversos temas, que se presentan en diferentes momentos. Las respuestas no son características fijas de una persona o grupo, pero reflejan la interacción entre la persona o grupo y aquellos que les imponen demandas. Asimismo, determinadas estrategias adoptadas pueden producir efectos en más de una de las categorías. De cualquier forma, se puede comprender el esquema general de la motivación del contribuyente, lo que puede ayudar a las AATT a dar forma y a administrar su programa de cumplimiento de manera estratégica.

Cabe aquí comentar que a figura de la pirámide presupone que la mayor parte de los contribuyentes está ubicada en la categoría de los “colaboradores”, es decir, buenos contribuyentes y ciudadanos que acreditan y confían en las instituciones políticas y en la figura del Estado, con elevado grado de aceptación social hacia los impuestos y de conciencia tributaria. El modelo tiene como base un estudio de la AT australiana (*Australian Taxation Office*), y, por ello, refleja la realidad de ese país (OCDE, 2004). No obstante, eso puede no ser exactamente lo que pasa en otros países, en especial en los hispanoamericanos. Para Sanz-Gómez (2016), dicha distribución es válida en el caso de las personas físicas, aunque esto dependerá del grado de conciencia tributaria en cada país. A partir de los datos estadísticos disponibles, el autor señala que puede tender más bien a la forma de una ojiva en España, tanto para las personas físicas como para las

personas jurídicas (para las cuales se acepta que la distribución habitual es ojival en todo caso). De todas maneras, como se puede ver en la figura 12, la estrategia general es presionar hacia abajo, de manera que se alargue al máximo la base de la pirámide (o de la ojiva, según el caso).

También se puede trasladar el mismo esquema para los casos de corrupción. Sin embargo, el mismo cinismo sobre el sistema impositivo presente en el caso de los incumplidores (descreídos), generalmente se corresponde con el cinismo sobre el papel del Gobierno, que, como vimos, se configura como uno de los componentes primarios de la corrupción. De igual manera, se puede suponer que hay una base de ciudadanos que tienen la disposición de hacer lo correcto, que no aceptarían u ofrecerían sobornos ni participarían en esquemas corruptos; un grupo de ciudadanos que está dispuesto básicamente a cumplir las normas, pero que tienen dificultades para hacerlo y no siempre tienen éxito, por desconocimiento o por creer que son actos naturales (ambiente corrupto, por ejemplo), y un tercer grupo que está si dispuesto a corromperse, pero de acuerdo con la efectividad de los instrumentos de detección y sanción. Ya sea piramidal u ojival, la forma de esta distribución de los ciudadanos de acuerdo con su comportamiento hacia la corrupción es irrelevante para este estudio. No es el objetivo hacer esta medición ni tal reflexión. Lo que importa en esta analogía es que la estrategia general es la misma, es decir, presionar hacia abajo, y que las estrategias para la actuación pasan, desde arriba hacia abajo, por medidas represivas, sancionatorias y de control, y por medidas administrativas y preventivas que tengan efectos sobre las raíces sociológicas y psicológicas de la corrupción.

Antes de entrar en el análisis de las posibles medidas que pueden tanto fomentar el cumplimiento voluntario (y a lucha contra la evasión fiscal), como disminuir los niveles de corrupción, cabe una referencia a una serie de principios que Pedroche y Rojo (2008) defiende que deben tenerse en cuenta en cualquier actuación que pretenda impulsar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Son los siguientes:

1. El pleno respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos reconocidos en las leyes.
2. El compromiso firme de asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. El ofrecimiento de condiciones de comodidad, agilidad y sencillez en los trámites derivados de las obligaciones tributarias, evitando a los ciudadanos

gestiones y desplazamientos innecesarios, ofreciendo nuevas vías de relación con los contribuyentes y facilitando el pago de las deudas tributarias.

4. Una comunicación ágil y fluida con los ciudadanos aprovechando las más modernas tecnologías.
5. La seguridad y confidencialidad en las relaciones con los ciudadanos.
6. La generalidad y equidad en la aplicación del sistema tributario, para que todos los ciudadanos contribuyan con lo que les corresponde.
7. Profesionalidad, imparcialidad y transparencia en todas las actuaciones de la AT, de modo que generen el más alto nivel de confianza en los ciudadanos.
8. La búsqueda de la eficacia y eficiencia en todos los procedimientos tributarios desarrollados por la AT.
9. La adaptación constante al entorno económico-social y a las nuevas necesidades de los ciudadanos.
10. La participación de otros organismos públicos, instituciones y entidades sociales en la prestación de servicios que faciliten a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Este decálogo, como sostiene el autor, debe dirigir el diseño e implantación de medidas para potenciar el cumplimiento voluntario, y disminuir la evasión fiscal. Sin embargo, con pequeñas adaptaciones y cambios redaccionales, tendríamos principios aplicables a la Administración pública en general, algunos consagrados como constitucionales en muchos países, como los de eficacia, eficiencia y coordinación en España, y de legalidad, impersonalidad, moralidad, publicidad y eficiencia en Brasil. Con tales adaptaciones, el decálogo se aplicaría también al diseño de estrategias y políticas con el objetivo de concretar la confianza del ciudadano en las acciones estatales, operando para cambiar el ambiente y la tolerancia social hacia la evasión fiscal y la corrupción, y en conformidad con los principios del imperio de la ley, de la debida gestión de los asuntos y bienes públicos, de la integridad, de la transparencia y de la obligación de rendir cuentas, previstos en el art. 5 de la CNUCC, sobre las políticas y prácticas de prevención a la corrupción.

A partir de esas directrices, podemos identificar cuatro conjuntos de políticas preventivas que enfocan esencialmente los aspectos sociológicos, psicológicos y comportamentales de los ciudadanos, y que parecen ser efectivas para actuar sobre las causas tanto de la corrupción como de la evasión fiscal: ética e integridad; buen gobierno

y rendición de cuentas; transparencia, y responsabilidad social corporativa y ética empresarial. Evidentemente tales grupos de políticas tienen interrelaciones entre sí y pueden incluso confundirse, pero las trataremos de forma individualizada para facilitación del entendimiento.

4. Promoción de la ética y de la integridad²⁹

Como vimos en el apartado 2.1, Tanzi y Shome (1993) proponen que la evasión fiscal prospera cuando la sociedad la tolera. Cuando esta no la tolera, el fenómeno se queda aislado en unos pocos individuos. Sin embargo, cuando la sociedad lo aprueba, el fenómeno se vuelve mucho más generalizado. Otros autores destacan los aspectos vinculados a las conductas cooperativas, a los sentimientos morales de reciprocidad y a las normas sociales, a la cultura fiscal, a las nociones de moral y a la conciencia fiscal.

Por otro lado, Rose-Ackerman (1996) advierte que la corrupción es una función del grado de honestidad e integridad de los funcionarios públicos y los ciudadanos, entre otros factores, y Gascón Catalán (2018) señala que si la corrupción se percibe como normal es difícil mantener el nivel ético, aunque existan códigos de ética y de buen gobierno en las organizaciones.

La ética es la disciplina del conocimiento que estudia las actitudes y costumbres del ser humano y las clasifica en virtudes y vicios, en acciones debidas e indebidas, convenientes y nocivas, con el fin de formar el carácter de los hombres al mostrar aquellos hábitos dignos de imitar (Cremades y Juárez, 2017). Sin embargo, ética e integridad son atributos que se refieren a las actitudes y creencias de las personas, es decir, a los aspectos no coercitivos, que motivan la voluntad de los agentes. Van de mano con el cumplimiento de la ley, y por ello, con los niveles de evasión fiscal y de corrupción. La promoción de estos valores puede generar efectos positivos sobre dichos fenómenos básicamente desde dos perspectivas: la del ámbito interno del sector público y la de los ciudadanos en general.

4.1. Perspectiva del sector público

Como dice Fernández Ajenjo (2017), la ética es el cimiento de la construcción de todo Estado democrático. Desde la perspectiva del sector público, la promoción de la ética

²⁹ Desde una perspectiva filosófica, los términos “integridad”, “valores” y “ética” es indudable que tienen varias distinciones posibles. No obstante, la discusión se basa en el aspecto menos elevado y más tangible, los términos se usarán intercambiabilmente.

y de la integridad tiene una doble consecuencia, en los temas que nos interesan. Por un lado, la construcción y consolidación de valores morales robustos entre los funcionarios públicos se traduce en un ambiente inhóspito para el brote de la corrupción desde su vertiente pasiva; por otro, la percepción ciudadana de una Administración pública proba e íntegra es fundamental para la aceptación social hacia el pago de impuestos y para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Aplicados específicamente a la AT, tales efectos virtuosos se intensifican: la disminución de la corrupción en el ámbito de estas organizaciones tiene efectos directos en la reducción de la evasión fiscal, y la imagen de las AATT es aún más determinante para el comportamiento de los contribuyentes. Para estas instituciones, la promoción de la ética, en palabras de Cremades y Juárez (2017), “es un ingrediente más que indispensable para el desarrollo de una institución pública que tenga altos estándares de desempeño y aprobación social, y, de hecho, el combate a la corrupción es la contraparte a la promoción del desempeño ético”. (p.161).

De acuerdo con Sivieude (2008), la deontología es una rama de la ética que puede definirse como el conjunto de obligaciones y normas de comportamiento que deben observar los miembros de una organización entre sí, pero también con respecto a las personas ajenas. Según la autora, el incumplimiento de estas normas, dentro o fuera de la organización, puede traducirse en sanciones, que deben publicarse visiblemente para ser ejemplares. Pero la deontología es también una referencia y un referencial de valores que subraya el apego de una colectividad a ciertos principios (secreto profesional, integridad y neutralidad, entre otros) y fundamenta su acción. Es imperativo que estos valores se compartan ampliamente entre los miembros de una organización. Cuanto más se compartan estos valores, más se respetarán.

De ello se dependen diversos elementos de una política para la promoción de la ética: la existencia de normas que sistematicen el conjunto de obligaciones de comportamiento, una estructura sancionatoria para punir el incumplimiento, la publicidad de las sanciones por el incumplimiento (ejemplaridad) y la amplia difusión interna de las normas y valores.

La sistematización de las normas suele estar concretada en las organizaciones públicas en códigos de conducta o de ética. El art. 8 de la CNUCC establece que los Estados Parte promoverán, entre otras cosas, la integridad, la honestidad y la responsabilidad entre sus funcionarios públicos, procurando aplicar códigos o normas de

conducta para el correcto, honorable y debido cumplimiento de las funciones públicas. El CIAT (2019a), por medio de su reciente Declaración sobre la Promoción de la Ética en la Administración Tributaria³⁰, considera que un elemento fundamental de todo programa eficaz de integridad es la elaboración, emisión y aceptación de un Código de Ética y/o Conducta que establezca en términos muy prácticos y claros el comportamiento que se espera de los funcionarios tributarios, señalando que estos códigos pueden ser una excelente herramienta para la salvaguardia y la promoción de la integridad en la AT. El mismo organismo, por medio de su Comité Permanente de Ética, resalta que es necesario acordar y adoptar una normativa y un conjunto de valores declarados (códigos éticos o de conducta e instrucciones), dentro del marco general de principios y valores del buen gobierno, como elemento de referencia para orientar el comportamiento, las buenas prácticas y las acciones en el campo de la integridad, para prevenir, detectar y erradicar irregularidades (CIAT, 2019b).

Sin embargo, según ha señalado Siviude (2008), hay que hacer cumplir tales disposiciones éticas. De acuerdo con la Declaración del CIAT (2019a), las normas de integridad poco claras o exigentes o no respetadas en la AT hacen perder la confianza y el respeto de los contribuyentes por esta y afecta adversamente la premisa fundamental en la que se basan los sistemas de cumplimiento voluntario. Es decir, tales códigos deben ser instrumentos efectivos y ampliamente observados en el seno de las Administraciones públicas y no solo un conjunto de reglas en papel mojado. Por ello, hacen falta, como plantea Siviude (2008), sistemas y estrategias sancionatorios mínimos para la penalización del incumplimiento e incluso llevar acciones de evaluación de los valores deontológicos para prevenir los incumplimientos. La creación de estructuras organizativas específicas para el tema, encargadas de realizar las acciones preventivas y de conducir las investigaciones administrativas y llevar a cabo los procedimientos disciplinarios, sean departamentos o mismo comisiones o comités de ética, son prácticas exitosas ya experimentadas. Alternativamente, la supervisión por organismos de control independientes externos puede ser una opción para poner la aplicación en marcha (CIAT, 2019b).

Además, es fundamental la amplia difusión de las normas y valores cementados en estos códigos. Se requiere que todos los funcionarios estén informados y debidamente

³⁰ Aprobada en La Habana, Cuba, el 23 de mayo de 2019, con motivo de la 53ª Asamblea General del CIAT.

orientados sobre el tema, pero sobre todo que comprendan la importancia de sus responsabilidades en la materia. Los códigos, por sí solos, no son suficientes. Las organizaciones necesitan asegurar que el código sea conocido, comprendido y cumplido por los empleados y que se esté aplicando el principio de la debida diligencia para prevenir, detectar y erradicar irregularidades. Es decir, no solo intervenciones punitivas, sino preventivas, que fortalezcan la cultura y los hábitos en pro del apego a las normas y el desempeño ético (CIAT, 2019a).

Para ello, deben ser consideradas diversas iniciativas, como por ejemplo: un recordatorio periódico de los principios éticos a los funcionarios, por diversos medios; la capacitación para los funcionarios recién reclutados; la capacitación periódica y numerosa, adaptada a las funciones de todo el cuerpo funcional; las comunicaciones periódicas a todos los funcionarios desde los rangos superiores de la organización; los seminarios y oficinas periódicos; la utilización de las redes internas (*intranet*) de cada organización pública.

También las políticas y procedimientos de gestión del capital humano cumplen un papel relevante en la promoción de la ética en las Administraciones públicas, desarrollando el profesionalismo y fortaleciendo la transparencia en las prácticas diarias. Entre las prácticas de gestión de los recursos humanos que han resultado útiles en tal sentido, mencionadas en la Declaración del CIAT (2019a), cabe resaltar las siguientes: procedimientos de selección y promoción justos, equitativos y transparentes; nivel de remuneración competitivo; existencia de una carrera administrativa; regulaciones que garanticen a los funcionarios el ejercicio de sus derechos; mecanismos oportunos de corrección en caso de comportamientos inadmisibles o inapropiados; prácticas de designación, rotación y traslado de los funcionarios cuando sea apropiado; programas adecuados de capacitación y perfeccionamiento profesional; sistema de evaluación del desempeño y gestión de competencias; ambiente laboral libre de discriminación y acoso³¹.

Asimismo, la política de integridad debe alentar al personal de la organización para que discuta asuntos abiertamente dentro de sus departamentos y entidades, ya que ello es una salvaguarda contra el comportamiento antiético. Si un funcionario observa una

³¹ Las prácticas señaladas en el documento del CIAT (2019a) se refieren específicamente a las AATT, pero pueden ser perfectamente extensivas a los demás organismos públicos.

mala práctica grave o una conducta antiética, es importante que pueda proteger su propio interés llamando la atención sobre el problema por canales confidenciales, incluso asegurando su anonimato (CIAT, 2019b).

Sin embargo, las estructuras y sistemas de control interno también son fundamentales en el proceso de consolidación de los valores éticos y de la integridad. Así pues, una unidad de control interno independiente y autónoma, capaz de detectar las irregularidades, identificar debilidades, velar por el cumplimiento de las normas deontológicas y aplicar o recomendar las intervenciones necesarias, se configura como un marco importante. Más allá de esto, la implantación de una cultura de control en el seno organizativo, por medio de sistemas y procesos de trabajo calcados en la necesidad y aplicación de instrumentos cotidianos de control interno, ayuda a mantener al personal siempre atento a los comportamientos adecuados.

Según el CIAT (2019b), otras medidas de naturaleza preventiva que pueden tomar las Administraciones públicas para fortalecer el desempeño ético son: las declaraciones individuales de intereses, bienes y patrimonio de los funcionarios; la regulación del conflicto de intereses; la simplificación de los procesos y controles (procesos de trabajo bien diseñados y controlados); la automatización administrativa, y la aplicación de mecanismos de auto evaluación³².

Finalmente, deben asegurarse de que estas políticas y estrategias sean integrales y constituyan un modelo sistémico, adoptándose un enfoque equilibrado (fomentando el comportamiento ético, la disuasión y la detección de la corrupción), ya que los instrumentos aislados suelen ser ineficaces, que cuenten con el compromiso explícito de la Alta Dirección, que demuestre una seria voluntad en este sentido, y que tengan un carácter perenne. La promoción de la integridad en las organizaciones es un proceso proactivo, continuo y preventivo que requiere la aplicación de medidas y estrategias integrales de largo plazo.

4.2. Perspectiva de los ciudadanos en general

Desde la perspectiva del sector privado, la promoción de la ética y de la integridad tiene, una doble consecuencia, en los temas que nos interesan. Por un lado, el desarrollo de valores morales robustos entre la ciudadanía se traduce en un ambiente inhóspito para

³² Por ejemplo, el Comité Permanente de Ética del CIAT pone a disposición de las AATT un guía de auto evaluación como elemento de referencia básico para orientar buenas prácticas.

el brote de la corrupción, desde su vertiente activa, así como en futuros funcionarios públicos ya “inmunes”; por otro, la percepción ciudadana de sus obligaciones, responsabilidades y de la importancia de su participación, es fundamental para la aceptación social hacia el pago de impuestos y para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Tales efectos virtuosos promueven la disminución de la corrupción y tienen efectos directos en la reducción de la evasión fiscal.

En esta línea, se pueden identificar tres vertientes básicas de actuación: simplificación y facilitación de procedimientos, desarrollo de la ética ciudadana y el desarrollo de la ética empresarial y de la responsabilidad social corporativa. Esta última será tratada de forma específica en el apartado 7.

4.2.1. Simplificación y facilitación de procedimientos

La simplificación y facilitación de procedimientos y trámites a los ciudadanos están directamente relacionadas con la imagen de eficiencia y eficacia de la actuación estatal. Según Sivieude (2008), la credibilidad de la Administración pública es uno de los fundamentos del civismo y tal credibilidad se tiene que construir, no está dada. Para ello, la prestación de servicios de calidad y la construcción de mejores condiciones para el cumplimiento de las obligaciones, especialmente las tributarias, son primordiales. Además, la preocupación constante por la igualdad y la neutralidad en el trato brindado a los usuarios es garantía de un civismo sostenido.

Sigue el autor señalando que la responsabilización de los usuarios, y por ende el desarrollo del civismo, pasa por un mejoramiento constante de los servicios prestados a los usuarios, facilitando y simplificando sus trámites, y sobre todo haciendo más accesible la Administración mediante las nuevas tecnologías. De hecho, la modernización de los servicios públicos, la publicación de los incrementos de productividad y un cuidado constante del coste administrativo, permiten brindar una imagen virtuosa a los usuarios y hacer que acepten mejor contribuir a los gastos públicos y no aceptar comportamientos corruptos.

Desde la perspectiva específica de las AATT, la implementación de portales electrónicos de atención eficientes, la facilitación de aplicaciones para móviles³³, las

³³ La *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (RFB), administración tributaria brasileña, por ejemplo, facilita diversas aplicaciones que permiten a los contribuyentes, por medio de sus móviles, presentar las declaraciones de la renta de las personas físicas, tramitar la inscripción de personas jurídicas en el registro

declaraciones de renta preelaboradas³⁴, las facturas electrónicas y los sistemas públicos de contabilidad electrónica para las personas jurídicas son algunos ejemplos de iniciativas que permiten a los contribuyentes ejercer sus derechos en plazos más breves.

Gutiérrez Lousa (2005), analizando datos de encuestas sobre la percepción ciudadana hacia el pago de impuestos en España, señaló la existencia de un decidido apoyo popular a cuantas medidas de lucha contra el fraude propone la AT española. No obstante, entre todas ellas, los ciudadanos españoles manifiestan una marcada preferencia por medidas, entre otras, de ayuda para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en dos vertientes: facilitar el pago de las deudas tributarias, mediante aplazamientos o fraccionamientos del pago, para aquellos contribuyentes que quieren cumplir sus obligaciones pero que están atravesando momentos difíciles y también potenciar los servicios de información y asistencia para la cumplimentación de las declaraciones tributarias.

Además, las medidas para el rápido tratamiento de reclamos contenciosos o de los reembolsos de impuestos y para el tratamiento diferenciado de las demandas y necesidades de los contribuyentes de buena fe también estimulan la buena voluntad del ciudadano hacia el Estado (Sivieude, 2008).

Asimismo, para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias es importante que el conjunto de la sociedad conozca la misión de las AATT en una sociedad democrática y el papel que juega como pieza clave para el buen funcionamiento del Estado. En este sentido, muchas AATT desarrollan unos planes de comunicación institucional, que contemplan una variedad de acciones para comunicar el trabajo que desarrollan y las circunstancias y condicionantes con que lo hacen, para asistir a los contribuyentes y explicar y facilitar los procedimientos para correctamente cumplir con sus obligaciones tributarias (BID et al, 2015)

fiscal, acompañar tramites de procesos administrativos electrónicos, controlar la situación fiscal y generar los documentos de pago de los empresarios individuales, acompañar el trámite de importaciones, facilitar informaciones y el cumplimiento de obligaciones de viajeros internacionales y facilitar el pago de impuestos de personas físicas.

³⁴ Las declaraciones de la renta preelaboradas aprovechan los datos transmitidos por terceros declarantes (patronos, organismos sociales, autónomos, empresa, etc.) y se imprimen en las secciones de la declaración electrónica de rentas correspondientes, quedando a cargo de los contribuyentes el verificar los montos impresos antes de devolver la declaración firmada. Tanto la RFB como la AEAT se aprovechan de tal servicio.

La comunicación también ejerce importante papel en lo que se refiere a los aspectos represivos y disuasorios de la actuación de las AATT. Tanto Gutiérrez Lousa (2005) como Sivieude (2008), Raczkowski y Mróz (2018) destacan que las sanciones contra las actuaciones fraudulentas deben ser ejemplares. El primer señala que, de acuerdo con la percepción de los ciudadanos españoles, hay un decidido apoyo a la difusión en los medios de comunicación social de noticias relativas a los éxitos de la AT en el descubrimiento y castigo de los “verdaderos” defraudadores fiscales. Los demás proponen que las condenas penales por fraude fiscal deben ser objeto de una publicación en los periódicos para conferirles una publicidad disuasiva. De este modo, los ciudadanos se sienten animados y protegidos en sus intereses, porque ven que el Estado hace bien su trabajo y que, aunque le resulte muy difícil erradicar las conductas asociales y egoístas de los incumplidores, se esfuerza cuanto puede en limitar los daños que causan a la sociedad con una decidida represión.

4.2.2. Desarrollo de la ética ciudadana

De una forma muy sencilla, ya que no es el objetivo del presente trabajo extenderse en los aspectos conceptuales y filosóficos, se puede decir que la ética ciudadana tiene que ver con la conciencia personal de los derechos y de los deberes, con la rectitud, la justicia, la solidaridad, la tolerancia y la equidad, con el respeto a los derechos humanos y a las normas (Ramos Chávez, 2017). De acuerdo con Roca Ruano (2008), los valores ciudadanos de respeto, integridad, cooperación y solidaridad, entre otros, son producto tanto de procesos sociales como de asimilaciones individuales a partir de los cuales, por medios diversos, se llega al convencimiento de que es más útil y eficiente integrarlos en la conducta, en detrimento de aquellos otros que impulsan al irrespeto, la transgresión, la deshonestidad y la insolidaridad.

De acuerdo con Gil Villa, “si se obedecieran las leyes existentes, no habría corrupción” (p. 16). Evidentemente, se puede decir lo mismo de la evasión fiscal. Así pues, se trata de la adopción de estrategias que permitan el desarrollo de la formación ciudadana y la cultura de la legalidad. En palabras del autor, la solución, a medio y largo plazo, pasa únicamente por la educación y por el lento cambio de mentalidad que esta debe producir en los ciudadanos, inculcando valores como la solidaridad, “verdadero antídoto contra la corrupción”. (p. 16).

Desde la perspectiva de las AATT, Roca Ruano (2008) defiende que se trata de fortalecer la cultura tributaria (entendida esta como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen). Para ello, se requiere que las personas estén informadas y debidamente orientadas sobre el tema, pero, sobre todo, que comprendan la importancia de sus responsabilidades en la materia. Más allá, la cultura tributaria se inscribe dentro de un concepto más amplio, el de ciudadanía fiscal (que abarca el cumplimiento correcto de las obligaciones, tanto desde el punto de vista de los ingresos como del gasto público), y se relaciona con otras dos esferas de los valores sociales: la cultura de la legalidad y la construcción de la ciudadanía, esto es, la formación de ciudadanos responsables que ejerzan sus derechos y cumplan con sus obligaciones.

Sigue la autora añadiendo que la formación de la cultura tributaria va más allá del mero ámbito de la población contribuyente, pues se vincula esencialmente con la promoción de una ciudadanía responsable. La formación de la cultura tributaria debe ser vista como un esfuerzo sistemático y permanente orientado al cultivo de los valores ciudadanos y, por lo tanto, enfocado tanto a los contribuyentes actuales como, tal vez especialmente, a los ciudadanos del mañana (niños y jóvenes), cuya cultura y visión del mundo se encuentran en formación (Roca Ruano, 2008).

Pero, como señalado por Gil Villa con respecto a la corrupción, la conciencia fiscal no es algo natural sino un producto social resultado de la educación. Parece conveniente, por lo tanto, que las AATT apoyen y favorezcan funciones de esta naturaleza. Por este motivo, prácticamente, todos los países de América Latina tienen en marcha programas de educación tributaria para reforzar la conciencia (BID et al, 2015).

Juárez (2017) plantea que la educación fiscal es el proceso de formación integral del individuo, entendido como un instrumento de fortalecimiento de la cohesión social, ya que permite la construcción de una reflexión colectiva y participativa sobre el papel social y económico de los impuestos y la gestión eficiente de los recursos públicos, y posibilita la formación de una relación de confianza entre el Estado y el ciudadano. Es un proceso de enseñanza-aprendizaje, que estimula, por un lado, el logro de una ciudadanía responsable, activa e involucrada con la comprensión de sus derechos y deberes para el ejercicio de los mismos y, por el otro, que exige una mirada crítica al desempeño de los gobernantes y al uso de los recursos fiscales. No solo se trata de un deber fundamental pagar impuestos, es también un deber ciudadano exigir la rendición de cuentas.

Según Roca Ruano (2008), la columna vertebral de la formación de la cultura tributaria es la educación en sus diferentes vertientes (formal, no formal e informal). Las estrategias para la formación de esa cultura deben caracterizarse por la continuidad de su gestión, la especificidad de sus acciones, su socialización con otros actores, su transversalidad dentro del sistema educativo, su extensión hacia fuera de este y su inclusión tanto en la agenda pública gubernamental como en el ámbito mediático.

Son diversas las soluciones que se han puesto en práctica. Se utilizan típicamente la capacitación presencial y a distancia y los recursos de las tecnologías de la información. Se encuentran cursos para niños de Educación Primaria, para adolescentes y bachilleres, para profesionistas independientes, para exportadores-importadores, para amas de casa, para los propios docentes, de todos los niveles. Las actividades didácticas incluyen la intervención en prensa, radio y televisión, visitas a escuelas a empresas, a sectores organizados de la economía, productos impresos, multimedia, en ambiente web, etc. Las soluciones son tan abiertas como los recursos de cada país lo permitan (Juárez, 2017). También se destacan los núcleos de apoyo a contadores y otros profesionales que auxilian a los contribuyentes y a los ciudadanos a cumplir sus obligaciones, así como las jornadas de puertas abiertas, en las cuales las AATT reciben grupos específicos de ciudadanos y muestran sus oficinas e instalaciones y sus procesos de trabajo.

Además, son importantes las campañas institucionales de sensibilización contra el fraude y la corrupción, que pretenden concienciar al ciudadano para el correcto cumplimiento de sus obligaciones, promoviendo la responsabilidad cívica y destacando la relación existente entre los ingresos recibidos por los impuestos y el gasto público. En Brasil, por ejemplo, se destacan los portales en internet sobre educación fiscal, de la RFB³⁵, y sobre educación ciudadana, de la *Controladoria-Geral da União* (CGU)³⁶, órgano de control interno del Gobierno Federal brasileño, además de la campaña *#todosjuntoscontraacorrupção*, parte del *Programa Nacional de Prevenção Primária à Corrupção*³⁷.

³⁵ <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal>

³⁶ <http://educacaocidada.cgu.gov.br/>

³⁷ El *Programa Nacional de Prevenção à Corrupção Primária* es una iniciativa de colaboración entre el Estado, la Academia, el Mercado y la Sociedad Civil. Su carácter es el de la acción colectiva, en la que varios actores unen esfuerzos, firmemente comprometidos a formar una generación de ciudadanos conscientes de la responsabilidad de luchar contra la cultura de la corrupción, así como de participar en el control social. Su objetivo general es estructurar una política pública de prevención primaria de la corrupción que llene este vacío en la lucha contra la corrupción en Brasil. La forma de consolidar este

Gutiérrez Lousa (2005), analizando las encuestas sobre la percepción ciudadana sobre el pago de impuestos en España, identificó que los ciudadanos españoles manifiestan una marcada preferencia, entre otras iniciativas, por campañas de concienciación cívico-fiscal, tanto para adultos como para jóvenes. Para estos últimos, apoyan la colaboración entre la AT y la educativa con el objeto de que, ya desde etapas tempranas, los ciudadanos vayan interiorizando las responsabilidades fiscales como una contrapartida a sus derechos cívicos. Para los adultos, sugieren que Hacienda les explique de manera recurrente en qué se gasta el dinero recaudado y que les muestre índices de eficacia en su gestión de la oferta pública de servicios y prestaciones.

Aunque tales iniciativas han sido consideradas como buenas prácticas y buenos ejemplos de medidas relevantes para el desarrollo de la ética ciudadana en diversos países, Juárez (2017) observa que hay retos importantes que deben ser enfrentados. Primero, señala que en general se ha avanzado mucho pero aún no hay una práctica generalizada para incorporar la educación fiscal en los sistemas educativos oficiales, como contenido. Es decir, en general, no está todavía definida institucionalmente como política pública. Un segundo reto es el problema de la medición de impacto de estas acciones de capacitación. En este sentido, pocas experiencias fueron capaces de medirse en términos de beneficios objetivos, lo que dificulta la evaluación de efectividad de los programas. Y, en tercer lugar, las deficiencias en términos de hábitos de estudios y de acceso a recursos tecnológicos de muchos países, lo que lleva, a veces, a crear instrumentos destinados a una población que no podrá hacer uso de ellos.

5. Buen gobierno y rendición de cuentas (*accountability*)

Como hemos visto en el apartado 2.2, autores como Giachi (2014), Pablos Escobar y Alarcón-García (2007) consideran que la confianza en las instituciones y en el Gobierno están relacionados con la percepción de “justicia fiscal” (es decir, la equidad entre contribuyentes con niveles de renta similares y entre contribuyentes con diferentes niveles de renta), con la percepción de los contribuyentes sobre la prestación de los

objetivo es la educación para la ciudadanía y la integridad social. La prevención primaria de la corrupción se encarga de la formación de una sociedad con restricciones morales sólidas y, por lo tanto, menos susceptible a los actos de corrupción. La conciencia de la prevención y el aumento del control social de la gestión pública son aspectos esenciales para la participación activa de los ciudadanos en las reformas institucionales necesarias en nuestro país. La campaña es uno de sus tres pilares, además de un banco de propuestas de prevención contra la corrupción, y el establecimiento de una red colaborativa compuesta por órganos de Gobierno, empresas, organizaciones no gubernamentales y universidades. Se puede acceder a través del enlace: <http://todosjuntoscontracorrupcao.mppb.mp.br/> (Plataforma +Brasil, 2017).

servicios públicos recibidos, y por la evaluación que los ciudadanos hacen de la forma en que el Estado gestiona el presupuesto público, lo que incide en el estado de su conciencia fiscal y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Roca Ruano (2008), por su parte, puntualiza que no hay mejor promotor de la cultura tributaria que un buen gasto público (eficiente, racional y transparente), porque, de acuerdo con el principio de reciprocidad, el uso eficiente, racional y transparente de los recursos públicos, mediante su conversión en bienes y servicios de beneficio social legitima la función recaudatoria del Estado y motiva el cumplimiento voluntario de los deberes fiscales de la sociedad.

Por otro lado, como vimos en el citado apartado, autores como Villoria y Jiménez y Tanzi indicaron la calidad del gobierno y de la burocracia estatal como variables clave para explicar los niveles de corrupción. Fernández Ajenjo (2017), analizando datos del Banco Mundial, concluye que la excelencia de la gobernanza se relaciona con un perfecto control de la corrupción, que los medianos o discretos de buen gobierno se vinculan con un discreto nivel de la lucha antifraude, y la carencia prácticamente absoluta de sistema público da lugar al absoluto descontrol de la corrupción.

La gobernanza es un tema estudiado desde hace siglos, desde antes de la era cristiana, pasando por los filósofos griegos y romanos, que Kaufmann y Kraay (2008) definen como “*the manner in which public officials and institutions acquire and exercise the authority*” (p.6). Más que la sencilla acción de gobierno, incluye también la forma en la que se gobierna, la capacidad que tiene un Estado, en todos sus niveles de gobierno, para asumir con eficiencia y responsabilidad la gestión pública a fin de conseguir los objetivos planteados en sus planes y programas (Gascón Catalán, 2018).

Aunque el debate sea antiguo, el tema ganó un nuevo enfoque a finales de la década de los 80, cuando el Banco Mundial empieza a utilizar el término *good governance* como elemento clave para el éxito de las políticas públicas y reformas estructurales promovidas por los organismos financieros internacionales, como el FMI y el propio Banco Mundial (Ferraro, 2007). Diversos autores y organismos internacionales han destacado una amplia gama de características de un buen gobierno (o de una buena administración). Para Rodríguez-Arana (2012), una buena administración pública debe ajustarse a las demandas democráticas y responder a las características de abierta, plural, ética, socialmente sensible, dinámica y compatible a los intereses generales del bienestar integral de los ciudadanos, tecnológicamente moderna, fomentando la dignidad de la persona y la participación ciudadana. marco de humanización. Fernández Ajenjo (2017)

lo sintetiza así: gobernabilidad (interacción del gobierno con los actores sociales permitiendo la participación); buena administración (prestación de servicios públicos de calidad a los ciudadanos); *accountability* (adecuada rendición de cuentas y transparencia); ética pública (probidad en el ejercicio de la función pública).

De entre estos aspectos, la *accountability* está relacionada con la responsabilidad: exige a las autoridades públicas rendir cuentas de sus actuaciones, someterse al control de una serie de instituciones legitimadas para ello (parlamentos, tribunales, órganos especializados y sociedad) y aceptar la responsabilidad de sus actos. Esta *accountability* actúa como contrapeso a la libertad de elección bajo la exigencia de la rendición de cuentas ante el conjunto de la sociedad (Fernández Ajenjo, 2017).

En efecto, Kaufmann (2000) señala que sistemas básicos de rendición de cuentas en la asignación y gastos públicos son la piedra angular de un buen gobierno, libre de corrupción. Para ello, la rendición de cuentas en la gestión del gasto público exige un presupuesto integral y un proceso presupuestario consultivo, transparencia en el uso del gasto público, un sistema competitivo de adquisiciones públicas de bienes y servicios y una auditoría externa independiente.

Rose-Ackerman (2009) hace hincapié en el fuerte vínculo entre la rendición de cuentas y el control de la corrupción, destacando que el mal uso del poder público para beneficio propio, mediante sobornos y otras formas de negocios personales, es la manifestación más obvia de una falta de rendición de cuentas gubernamental. La autora propone una serie de estrategias anti corrupción basadas en los principios de *accountability*, que implican cambios en la gestión gubernamental, mejores oportunidades para que los ciudadanos monitoreen y participen en la toma de decisiones públicas, así como una mayor regulación de los puntos de intersección entre lo público y lo privado, proporcionando claridad acerca de los papeles que deben desempeñar los funcionarios públicos y los ciudadanos en general. Otra opción importante indicada por la autora para mejorar la rendición de cuentas gubernamental es la implantación de índices o indicadores internos y externos. Este es un elemento fundamental, que hace viable la medición de resultados y de la eficiencia y eficacia de las políticas adoptadas, permitiendo una validación objetiva o cambios de rumbo basados en datos concretos.

Además, hacen falta instrumentos legales que permitan el acceso a la información gubernamental por parte de los ciudadanos y de procesos de toma de decisiones del

Gobierno abiertos al escrutinio público, ofreciendo oportunidades de participación cívica. Para ello, Rose Ackerman (2009) y Kaufmann (2000) destacan la importancia de que se tengan medios de información libres y dinámicos, que, además de ofrecer espacios para la publicación de la información gubernamental, también sirvan, principalmente, para monitorear y controlar sus acciones. Las diversas organizaciones no gubernamentales de la sociedad civil que se caracterizan por ser auténticos *watchdogs*³⁸ de lo público, como la propia Transparencia Internacional, ejercen también un importante papel de monitoreo, facilitado por leyes efectivas de transparencia.

Por el mismo sendero, la OCDE (2005) ha trabajado en el concepto de Gobierno Abierto. Según la organización internacional, se entiende como tal aquel en el que empresas, organizaciones de la sociedad civil y ciudadanos pueden “conocer” (obtener información relevante y comprensible), pueden “hacer” (recibir servicios públicos) y pueden “crear” (participar en la toma de decisiones); es decir, contempla tres elementos fundamentales: transparencia (estar expuesto al escrutinio público), accesibilidad (para cualquier persona y en cualquier lugar) y capacidad de respuesta a las nuevas ideas y demandas. Todo ello sobre la base de los principios de buen gobierno, tales como la rendición de cuentas, la justicia, la equidad, la eficiencia, el respeto al imperio de la ley y los altos estándares de comportamiento ético. De ahí que se vaya más lejos de la transparencia y se incluya de manera clara la idea de dialogar e interactuar con el ciudadano, es decir, de hacerlo partícipe de las decisiones y considerarlo un emisor con ideas de interés, no un mero receptor pasivo.

Desde la perspectiva de la participación ciudadana, Rose Ackerman (2009) destaca los experimentos de la democracia participativa como iniciativas relevantes, aunque requieren estudios adicionales. El establecimiento de canales directos de comunicación entre el ciudadano y las diferentes agencias gubernamentales, que permitan la expresión de preocupaciones, dudas, críticas, sugerencias, demandas, etc., como el Defensor del pueblo, es una práctica bastante difundida y recomendada (OCDE, 2005). En la misma línea, pero un poco más allá, los canales de denuncia que permitan la aportación por parte de los ciudadanos de informaciones sobre irregularidades o prácticas fraudulentas en el sector público, que garanticen el anonimato y la confidencialidad del

³⁸ *Watchdogs* son personas u organizaciones de la sociedad civil que se encargan de vigilar empresas o sectores económicos para que obedezcan determinados estándares y no actúen ilegalmente (Cambridge Dictionary, s.f.). Es decir, en el caso de organizaciones que se dedican a vigilar al sector público, actúan como “perros guardianes” privados de lo público.

denunciante y de las informaciones, así como su debido tratamiento, son instrumentos que ya demostraron su relevancia (Fernández Ajenjo, 2011), además de estar previstos en la CNUCC (art. 13.2).

También de gran relevancia, hay que destacar las consultas públicas e instrumentos análogos como herramienta fundamental de participación ciudadana. No solo en el proceso para la elaboración de las leyes, sino, quizás aún más importante, en la elaboración de reglamentos infra-legales. Tal participación permite la elaboración de reglas procedimentales y operacionales más acordes y próximas a las demandas de los usuarios y afectados por tales reglamentos, buscándose el equilibrio entre la experiencia y la racionalidad burocráticas con el interés ciudadano en la apertura y la rendición de cuentas (Rose-Ackerman, 2005).

La OCDE (2005) señala la importancia de que las políticas hacia el gobierno abierto deben concebirse bajo una única estrategia nacional de todo el gobierno para garantizar la coordinación y el impacto más amplio posible, es decir, que la estrategia de gobierno abierto no debe verse de manera aislada, ya que es fundamental para el logro de una serie de resultados de políticas diferentes en ámbitos como la integridad del sector público y la lucha contra la corrupción, la gobernanza digital, la prestación de servicios públicos, la contratación pública, etc.

En esta perspectiva, las AATT ganan aún más importancia. Como señalan el BID et al (2005), las AATT son organizaciones de gran importancia para los Estados y por ello han de estar sometidas a rigurosos controles internos y externos que detecten riesgos o desviaciones en su normal funcionamiento y garantizar su transparencia y la seguridad en el manejo y custodia de la información sensible que manejan, además de controlar su eficacia, eficiencia y transparencia. Más allá de esto, Rigby (2005), citando estudios realizados por el Banco Mundial, el FMI y Transparencia Internacional, destaca que la percepción de un ciudadano sobre la confianza e integridad de un Gobierno se moldea en gran medida de la manera en que él o ella percibe a la AT.

De acuerdo con la autora, sólidos sistemas de rendición de cuentas son elementos claves de buen gobierno en cualquier parte, pero particularmente en la AT, y aún más en el control de la corrupción. A fin de garantizar el apoyo del público, debe haber disposiciones respecto a la supervisión efectiva, mecanismos de indemnización sensibles y rendición de cuentas políticas que realmente funcionen (Rigby, 2005).

En este sentido, el CIAT (2003), como conclusión a los trabajos de su Asamblea General de Cancún, señaló que “la transparencia como principio y el control social como método, representan extraordinarios soportes para la lucha contra la corrupción” (p.350). De ahí que las AATT deban ofrecer a la sociedad, al Parlamento y a los medios de comunicación un permanente acompañamiento de sus procedimientos administrativos y de las actividades fiscales (que no involucren una materia sujeta a secreto fiscal) por los medios más adecuados. Tal compromiso con una dirección transparente y con responsabilidad en los resultados, según Santos y Redondo (2017), se puede demostrar en términos generales bajo los siguientes epígrafes:

- La información institucional sobre la gestión de las AATT.
- El fomento de las vías de participación de los ciudadanos en la mejora de la AT. En este sentido, la AT debe ser capaz de involucrar a la industria relevante o segmento de mercado, a los intermediarios fiscales, a su propio personal y a otras partes interesadas en un proceso de colaboración (OCDE, 2004).
- La prestación de servicios de información sobre el estado de tramitación de los procedimientos y sobre los criterios administrativos seguidos en su resolución.
- El refuerzo de los órganos internos de control.
- La relación con los órganos externos de fiscalización que permiten al ciudadano comprobar la corrección y eficacia de la gestión llevada a cabo por su AT.
- La implementación de estrategias de tratamiento bien planificada, gestionada y comunicada, que demuestre en el proceso un alto nivel de profesionalismo. Estas capacidades no pueden darse por sentadas: deben ser cultivadas conscientemente. No es suficiente que una autoridad de ingresos sea fuerte en solo uno o dos aspectos de la capacidad. El desafío es sobresalir en todos. Eso significa que puede ser necesario prestar especial atención al refuerzo de las áreas más débiles. Sin embargo, cualquier debilidad solo puede exponerse si la autoridad se compromete a evaluar rigurosamente su programa de tratamiento de cumplimiento y su desempeño (OCDE, 2004).

De manera general, no se puede dejar de hacer un especial refuerzo en lo que toca a las iniciativas vinculadas al gobierno electrónico y a la utilización de las nuevas tecnologías de la información, ya mencionadas anteriormente. En palabras de Rose Ackerman y Palifka (2016), cuando se implementa con éxito, el Gobierno electrónico no

solo mejora la eficiencia y reduce las pérdidas debido a la corrupción, sino que también aumenta la confianza de los ciudadanos en el Gobierno y cambia su actitud con respecto a la transparencia. La inversión en la automatización es aquí esencial. La automatización de todos los procesos y procedimientos en cuanto ello sea posible y la inserción de los que no lo son en los procesos de trabajo, se traduce en ventajas incuestionables al nivel de la eficacia de las organizaciones, volviéndose la respectiva actuación más transparente al asegurar una mayor uniformidad y mayor control de gestión (Santos y Redondo, 2017). Además, las iniciativas indicadas en apartado 4.2.1 sobre simplificación y facilitación del cumplimiento componen este mismo arsenal disponible para una mejor rendición de cuentas y buen gobierno.

No obstante, es evidente que la implantación del gobierno electrónico por sí solo no es garantía de buena gobernanza o de mejor rendición de cuentas, si los comportamientos son los mismos, o si los sistemas implantados tienen controles débiles.

Como destacó el profesor Pedro Nevado-Batalla al exponer sobre el exitoso caso de las reformas llevadas a cabo en la comunidad autónoma de Extremadura, las cuales lograron reducir drásticamente los números relativos al déficit fiscal de la unidad autonómica, no hace falta que las soluciones implantadas sean innovadoras. Al revés, las medidas tomadas consistían en un esfuerzo sistematizador, de regular mejor las cosas, utilizando principios básicos de la función pública: cumplimiento de las normas, probidad, honestidad. Es decir, soluciones de buen gobierno hasta cierto punto elementales que tienen que ver con lo que debe ser la Administración pública (Buengobierno2006, 2016). Puede ocurrir perfectamente, por lo tanto, que las soluciones exitosas relativas a la buena gobernanza estén más para el hacer bien las cosas que deben ser hechas, de la forma en la que deben ser realizadas, y para las cuales ya existen normas y reglamentos, que crear o implementar nuevas ideas, manteniendo los mismos procedimientos y comportamientos, y olvidando que la Administración pública tiene que buscar los intereses de la ciudadanía en general.

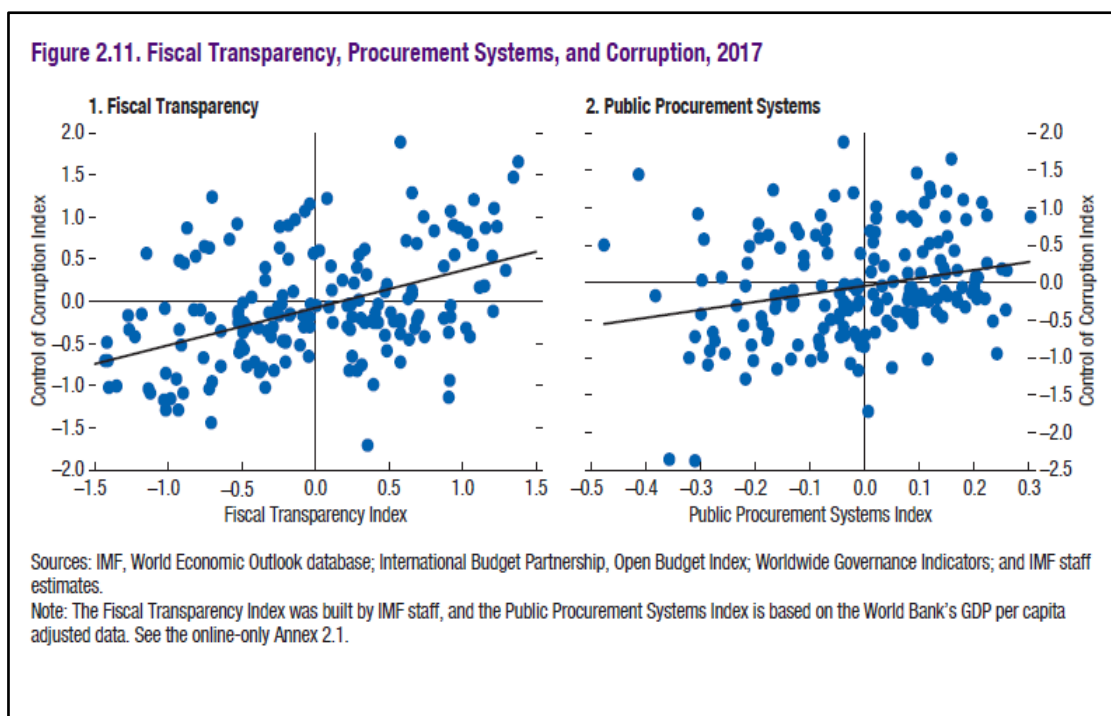
6. Transparencia

Como vimos en el apartado anterior, la transparencia forma parte del concepto de *accountability*, que consiste en una herramienta fundamental para la rendición de cuentas del Gobierno. Más allá de esto, es un elemento clave del buen gobierno. Como destaca Villoria (2018), mejora el escrutinio público, incrementa la legitimidad y el compromiso,

restaura la confianza e incrementa y viabiliza la participación ciudadana. Debe permear la forma en que se aprueban las leyes y reglamentos, cómo se enjuician las conductas en los tribunales, como se toman las decisiones en el Poder Ejecutivo. En síntesis, en palabras del autor, “la transparencia es un valor instrumental, pero sus aportes a la calidad democrática y la eficacia gubernamental son innumerables” (p.11).

En el mismo camino, está profundamente asociada al desarrollo de la ética e integridad, como hemos visto en el apartado 4. En palabras de Villoria (2018), “es importante tener en cuenta que, en su esencia, la transparencia es un valor que ayuda a que la integridad florezca” (p.12). Además, como también hemos visto en el Capítulo I, diversos autores, como Rose-Ackerman y Tanzi, destacan la relación causal entre la falta de transparencia y la corrupción, y otros, como Amara y Khelif, (2018) asocian la falta de transparencia a un mayor alcance de los crímenes financieros y de la economía sumergida, que se traduce automáticamente en mayores niveles de evasión fiscal. Villoria (2018) añade que la transparencia permite evitar conductas dañinas a la sociedad: la observación social reduce las posibilidades de conductas no cooperativas en la comunidad.

Figura 13 - Transparencia fiscal, sistemas de contratación pública y corrupción (2017)



Fuente: FMI (2019, p.51).

Rose-Ackerman (2009) lo ejemplifica con un exitoso caso en Uganda, en el cual el fácil y poco costoso acceso a la información de financiamiento de escuelas primarias

por las familias ayudó a debilitar los sistemas corruptos, reduciendo en un 75 % la fuga de fondos transferidos del gobierno central hacia el nivel local. En reciente estudio, el FMI (2019) identifica la correlación positiva entre los indicadores de transparencia fiscal y de sistemas de contratación pública y los de control de la corrupción, como muestra la figura 13: cuanto más transparentes son los países, mayor es el control del fenómeno.

Según Fernández Ajenjo (2011), la transparencia, entendida como claridad en la acción administrativa, es uno de los tópicos que han presidido las reformas administrativas recientes, convirtiéndose en un “icono” de tales reformas, aunque se trate, en verdad, de un principio propio y básico de los Estados democráticos de derecho, sin el cual no puede garantizarse plenamente su desarrollo. De cualquier forma, por ello se ha impulsado a los poderes públicos a simplificar los procedimientos, facilitar el acceso a los archivos y a la documentación e informar públicamente de las decisiones administrativas, acompañado todo ello del uso de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones.

En este contexto, las leyes de transparencia y de acceso a la información han sido aprobadas en muchos países, regulando el tema con mayor o menor grado de alcance y efectividad. Se pueden citar como ejemplos las normas de transparencia de España³⁹, y de Brasil⁴⁰. Asimismo, la propia CNUCC concreta en su art. 10 el principio de información pública como cláusula de aplicación obligatoria, por lo cual:

Habida cuenta de la necesidad de combatir la corrupción, cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias para aumentar la transparencia en su administración pública, incluso en lo relativo a su organización, funcionamiento y procesos de adopción de decisiones, cuando proceda.

No obstante, como destaca Villoria (2018), la existencia de las leyes no necesariamente garantiza la transparencia. Para que sean efectivas, se requiere más que la aprobación de las normativas, una vez que hay leyes de publicidad que no se implementan adecuadamente o se implementan de forma parcial y sesgada. Del mismo modo, el derecho de acceso a la información pública puede generar resistencias

³⁹ Ley 19/2013 de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013).

⁴⁰ Ley No. 12.527, de 18 de noviembre de 2011, que regula el acceso a la información y da otras disposiciones (llamada de “LAI”, ley de acceso a la información).

gubernamentales cuando las demandas ciudadanas son políticamente incisivas. Así pues, según el autor, tales normas deben ir acompañadas de todo un conjunto de decisiones, procedimientos y órganos que permitan su eficaz funcionamiento.

Como estrategias para lograr la efectiva transparencia, el autor plantea como elementos esenciales de las políticas de transparencia tres componentes: la apertura de datos del Gobierno y el derecho de acceso de los ciudadanos a la información gubernamental; la protección a los denunciantes de corrupción y fraude, y la publicidad (Villoria, 2018).

Sainz Moreno (2004), destaca la necesidad de una posición activa de difusión de la actividad estatal a través de campañas institucionales y la presencia de los medios de comunicación, además de la claridad organizativa y funcional, que permitan a los ciudadanos comprender el funcionamiento del poder administrativo. Kaufmann (2000), por su parte, señala que la transformación a una cultura de transparencia supone un cambio fundamental en la manera en que se toman las decisiones en el sector público. Para ello, las reformas con miras a una mayor transparencia que han demostrado su eficacia a escala internacional enfocaron los siguientes aspectos: acceso del público a la información oficial (libertad de información); ciertos tipos de reuniones gubernamentales abiertas a la participación de la población; realización de audiencias y plebiscitos sobre proyectos de decretos, reglamentos y leyes; publicación de las decisiones judiciales; fortalecimiento del sistema de apelaciones administrativas; garantía de la libertad de prensa, prohibiendo la censura, desalentando el uso estatal de las leyes sobre injurias para intimidar a los periodistas y promoviendo la diversidad en la propiedad de los medios de información; invitación de la sociedad civil a supervisar el desempeño del sector público.

Se destacan, por lo tanto, más allá de la prestación de informaciones de forma tempestiva y oportuna en contestación a las solicitudes de los ciudadanos (transparencia pasiva), los aspectos vinculados a la prestación espontánea de información (transparencia activa). Así pues, según Pedroche y Rojo (2008), el conjunto de información relevante suministrada debe ser publicado de manera periódica y previsible (permanente y actualizada), cumpliendo calendarios que los ciudadanos conozcan, para que puedan adaptarse a ellos y tengan certeza sobre la obtención de información. Además, la transparencia no se refiere solo a la cantidad de información puesta a disposición, sino también a su calidad. Así, el conjunto de la información debe ser publicada de forma que resulte útil para los ciudadanos, es decir, con la suficiente desagregación para dar una idea

exacta del funcionamiento de los poderes públicos, y en soportes accesibles, adecuados a las técnicas modernas y que permitan su estudio y análisis (accesible y comprensible).

Evidentemente, tales preceptos de transparencia y rendición de cuentas se aplican de la misma forma al desempeño de las funciones de las AATT. No obstante, desde la perspectiva de estas organizaciones, hay algunas particularidades en su actuación relacionadas con la evasión fiscal que merecen destaque. Para Pedroche y Rojo (2008), la transparencia en la actividad desarrollada por la AT es un principio básico y pieza clave en la construcción de una AT moderna, eficaz y eficiente, con prestigio y credibilidad ante la sociedad, que favorezca por ello la disposición de los ciudadanos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales. Ofrecer información institucional sobre los resultados de la gestión y la actividad desarrollados, en especial de las actividades de control, provoca un efecto inducido, ya que la constatación de que los incumplimientos se descubran y se corrijan alentará a quienes cumplen voluntariamente a seguir haciéndolo e impulsará a cumplir a los que todavía no lo hacen debidamente. Es decir, la transparencia, al permitir que los ciudadanos tengan una mayor percepción de justicia, imparcialidad y equidad tributaria, se torna esencial para una mayor aceptación de la actuación de la AT por parte de los contribuyentes, y, por ello, se configura en un factor potenciador del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y disuasivo del fraude y evasión fiscales. En palabras de Santos y Redondo (2017):

En definitiva, el fomento de la transparencia es una pieza clave para dar cabida a los contribuyentes, y a los ciudadanos en general, en la construcción de una AT moderna, eficaz y eficiente por cuanto contribuye a una mayor aceptación de su actuación, y por ende, a un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias y a una menor tentación de recurrir al fraude fiscal. (p.149)

A pesar de todos estos aspectos positivos, es importante destacar que la transparencia y el derecho de acceso a la información se tienen que regular convenientemente, salvaguardando determinados tipos de datos. Las leyes de transparencia suelen exentar del deber de apertura a tres tipos de materia: la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de delitos (investigaciones en curso) y la intimidad de las personas (deber de reserva y confidencialidad de la información relativa a los ciudadanos).

Una vertiente de estas limitaciones especialmente relevante en la actuación de las AATT está vinculada con el concepto de transparencia tributaria. De hecho, el tratamiento de la información tributaria protegida tiene importantes impactos en la lucha contra la corrupción y la evasión fiscal, y contra la delincuencia económica en general. Parece justificable dedicar una atención específica al tema.

6.1. Transparencia tributaria

En el apartado 1.2.2 hemos visto que el proyecto BEPS de la OCDE se refleja en un plan de acción que establece diversas iniciativas para abordar la elusión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizar un entorno fiscal más transparente. En efecto, de acuerdo con dicho organismo internacional *“tax transparency is about putting an end to bank secrecy and tax evasion through global tax co-operation”* (OCDE, s.f.d) Es decir, se refiere al intercambio internacional de informaciones de trascendencia tributaria.

Según Pecho Trigueros (2014), los escándalos bancarios de 2008 y la crisis financiera global posterior supusieron un aumento de las preocupaciones de los Gobiernos, mayoritariamente de los países de OCDE y de la Unión Europea, por la existencia de déficits fiscales y la fuga de ingresos tributarios. De ahí, se motiva un resurgimiento del interés por la lucha contra la evasión fiscal, como forma más que justa de buscar los recursos necesarios para el enfrentamiento de los males decurrentes de las vicisitudes fiscales. Además, la percepción de que la opacidad tributaria internacional no solo viabiliza, sino que también estimula las prácticas de planificación agresiva de las grandes empresas, ha impulsado el movimiento hacia el intercambio efectivo de información en el ámbito tributario.

En 2009 los líderes del G20 declararon que *“the era of banking secrecy is over”* (OCDE, 2020, p.2). A partir de ello, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE se convirtió entonces en el marco multilateral clave en la implementación de las normas internacionales sobre transparencia fiscal, órgano certificador de los estándares internacionales en materia de intercambio de información. El instrumento normativo que regula tal intercambio es la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios, desarrollada inicialmente en conjunto por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988, modificada en

2010 para abrir la posibilidad de adhesión de todas jurisdicciones⁴¹, y firmada actualmente por más de 130 de ellas (OCDE, 2020). Proporciona las formas posibles de cooperación administrativa entre los estados en la evaluación y recaudación de impuestos, abordando la evasión fiscal. Esta cooperación abarca desde el intercambio de información, incluidos los intercambios automáticos y la realización de auditorías fiscales simultáneas y en el extranjero, hasta la recuperación de créditos fiscales extranjeros.

La Convención prevé básicamente dos estándares para el intercambio de informaciones tributarias, el intercambio a pedido y el automático⁴². El Foro Global garantiza que estos estándares de transparencia se apliquen en todo el mundo a través de sus actividades de monitoreo y revisión por pares.

Sobre el intercambio automático, la Convención Multilateral, en virtud de su art. 6, requiere que las partes acuerden mutuamente el alcance de esta modalidad de intercambio y el procedimiento a seguir. En ese contexto, se han desarrollado otros dos instrumentos: el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes, de 2014, por medio del cual más de 100 jurisdicciones, muchas de ellas consideradas como paraísos fiscales, participan en el intercambio automático de informaciones financieras de cuentas bancarias, de conformidad con un estándar único, el *Common Reporting Standard* (CRS); y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio de informes país por país (*country by country reports*), por medio del cual se pone en marcha una de las acciones del BEPS, y que permite el intercambio automático de informes país por país sobre las actividades de las empresas multinacionales en cada uno de ellos (OCDE,s.f.e).

Es importante resaltar el papel que desempeña la adopción por parte de los Estados Unidos del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), en 2010, para impulsar la transparencia tributaria, y que ha transformado el panorama internacional. Bajo esta ley, las instituciones financieras extranjeras deben identificar cuentas de ciudadanos o personas estadounidenses y reportar información sobre dichas cuentas al IRS de los

⁴¹ Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios, hecha en Estrasburgo, el 25 de enero de 1988, entre el Consejo de Europa y la OCDE, y Protocolo de enmienda, hecho en París el 27 de mayo de 2010.

⁴² Intercambio a pedido: intercambio de información relativa a un caso concreto, solicitada o requerida a una AT por otra AT, cuando sea previsiblemente pertinente para aplicar las normas tributarias del país requirente. Esta información puede ser financiera, contable o de titularidad (beneficiarios efectivos). Intercambio automático: intercambio de información relativa a un caso concreto, solicitada o requerida a una AT por otra AT, cuando sea previsiblemente pertinente para aplicar las normas tributarias del país requirente. Esta información puede ser financiera, contable o de titularidad (beneficiarios efectivos). (Barreix et al, 2017)

EEUU de manera periódica o automática. Las instituciones financieras que no accedan a reportar información se enfrentan a una retención tributaria de 30 % sobre ciertos pagos de origen estadounidense efectuados a ellas. Para poner en marcha tales determinaciones, el IRS empezó un camino de colaboración con distintas AATT del mundo para asegurar una mejor implementación de la ley, lo que permitió, además, el tratamiento recíproco (Barreix et al, 2017). Así pues, estas AATT pasaron también a recibir informaciones de los EEUU sobre las cuentas bancarias de sus propios contribuyentes.

Los resultados concretos de estas medidas son impresionantes. De acuerdo con la OCDE, los contribuyentes se adelantan para revelar rentas y riqueza anteriormente ocultas y las investigaciones *offshore* se están volviendo más efectivas. Los programas de cumplimiento voluntario e investigaciones fiscales extraterritoriales conducidos bajo estos nuevos parámetros de transparencia tributaria ya han ayudado a identificar ingresos adicionales de alrededor de 102 000 millones de euros (impuestos, intereses, multas). Más de un millón de contribuyentes han revelado voluntariamente sus activos. El intercambio de información a petición, a su vez, ha permitido la recuperación de casi 7500 millones de euros de ingresos fiscales adicionales (OCDE, 2020).

De acuerdo con Barreix et al (2017), el mundo se ha dividido en dos grupos: los que colaboran y los que no lo hacen, siendo hoy los primeros franca mayoría, aun reconociendo que no todos los que están entre los colaboradores participan de la misma gana en el ejercicio. En efecto, según los autores, el gran cambio es que la transparencia tributaria compensa la asimetría de la información entre los contribuyentes que operan a nivel global y las AATT nacionales. En síntesis, el capital (incluida la información sobre su propiedad y rendimiento) sigue siendo móvil pero ya no puede ocultarse o distorsionarse, por lo menos con la misma facilidad.

Sin embargo, aunque los resultados positivos en términos de lucha contra la evasión fiscal son indiscutibles, el desborde de estas informaciones para fines de lucha contra la delincuencia económica como un todo, y la corrupción específicamente, parece ser un tema a ser mejor explorado.

Aunque Pecho Trigueros (2014) considere que los datos financieros obtenidos por medio del intercambio automático internacional también pueden ser usados transversalmente por otras agencias de gobierno para identificar, por ejemplo, posibles

casos de lavado de dinero, el art. 22 de la Convención Multilateral de la OCDE prevé lo siguiente:

1. Cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con esta Convención deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, de conformidad con las salvaguardas que puedan especificarse por la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna.
2. Dicha información, en cualquier caso, podrá ser revelada únicamente a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos o de supervisión) encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos de esa Parte, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos o de la supervisión de lo anterior. Únicamente estas personas o autoridades podrán utilizar la información, y sólo para los fines señalados. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, dichas personas o autoridades podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales relacionadas con dichos impuestos.

En otras palabras, las informaciones son de trascendencia eminentemente tributaria, y su utilización está limitada a este fin. Están protegidas por el secreto fiscal, en los términos de las legislaciones internas.

En Brasil, la *Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro* (ENCCLA) es la principal red de articulación técnica y de formulación de políticas públicas destinadas a combatir esos delitos, involucrando órganos y agencias públicas, de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, en ámbito federal y estatal y, en algunos casos, también municipal, así como al Ministerio Público de diferentes esferas. El trabajo se concreta y es llevado a cabo por medio de acciones u objetivos, que son preparados y acordados anualmente por los miembros de la estrategia. Creada en 2003, desde su primera edición la ENCCLA abraza sistemáticamente acciones que tratan del secreto fiscal, con el objetivo de flexibilizar el flujo de informaciones protegidas por este

instituto hacia los órganos de persecución penal⁴³. No obstante, poco o nada se ha logrado avanzar en este sentido.

Por otro lado, en el reciente seminario “*Crime Doesn’t pay: Más sombras que luces sobre el decomiso y la recuperación de activos*”, que tuvo lugar en la Universidad de Salamanca, el 14 y 15 de noviembre de 2019, el ponente Vicente Corral Escariz, en su intervención sobre investigación patrimonial transnacional y localización de bienes, discurió sobre la dificultad de obtención de datos patrimoniales de trascendencia tributaria en investigaciones extraterritoriales en el ámbito de la Unión Europea, informando, a partir de datos del Consejo de Europa, de que el 60 % de los países de la zona indican que no tienen acceso a este tipo de información y el 7 %, que es necesaria una autorización judicial⁴⁴.

Perez-Navarro (2013) subraya que hay importantes lagunas en las legislaciones y prácticas nacionales que siguen impidiendo una cooperación eficaz entre os organismos tributarios, regulatorios y sancionadores. Señala que, en numerosos países, existen barreras para que la AT comparta información con los entes sancionadores a fin de investigar delitos no fiscales, habiendo casos en que la AT no está obligada a informar de las sospechas de delitos no fiscales a los entes sancionadores, e incluso supuestos en que se prohíbe compartir cualquier información fiscal con estos entes de persecución penal, para la investigación de delitos no fiscales.

En la reunión ministerial que tuvo lugar el 19 de noviembre de 2018 en Punta del Este (Uruguay), los ministros de América Latina participantes⁴⁵ debatieron las posibilidades de potenciar la cooperación fiscal internacional en aras del interés público y firmaron la **Declaración de Punta del Este** (2018), en la que se insta a la acción “un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción”. En ella, las autoridades presentes acordaron, entre otras resoluciones, “establecer una iniciativa latinoamericana para **maximizar el uso efectivo de la información intercambiada en**

⁴³ La Meta 7 de la estrategia de 2004, por ejemplo, consistía en “*Apresentar estudo sobre as medidas necessárias para dispensar autorização judicial para acesso a dados bancários, fiscais, comerciais aos órgãos encarregados da investigação e acusação do crime de lavagem de dinheiro...*” (Enccla, s.f.a). Más de diez años después, la Acción 2 de 2015 tuvo como objetivo “*Elaborar diagnóstico sobre o sigilo fiscal e os seus efeitos na efetividade das ações de combate à corrupção e à lavagem de dinheiro*”. (Enccla, s.f.b).

⁴⁴ La ponencia “Investigación Patrimonial transnacional y localización de bienes en la UE: la fase “olvidada” del proceso de recuperación de activos procedentes del delito”, se realizó el 15 de noviembre de 2019 (Mesa IX), durante el Seminario *Crime Doesn’t pay: Más sombras que luces sobre el decomiso y la recuperación de activo*, en la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, Salamanca.

⁴⁵ Participaron representantes de Uruguay, Argentina, Panamá, Paraguay, Chile, Colombia, Ecuador y Perú.

virtud de las normas internacionales de transparencia fiscal para hacer frente a la evasión fiscal, **la corrupción y otros delitos financieros**” (negritas del autor) y analizar la posibilidad de “un uso más amplio de la información proporcionada a través de canales de intercambio de información fiscal para otros fines de aplicación de la ley”, de acuerdo con lo permitido en la Convención Multilateral de la OCDE y en la legislación doméstica.

Tales ejemplos indican que el tema podría ser objeto de estudios más detenidos, ya que parece haber dificultades en el trámite de información de trascendencia tributaria para fines penales. El FMI estima en un 8 % del PIB mundial (U\$ 7000 millones) el monto que se esconde en los centros financieros *offshore*, gran parte del cual probablemente proceda de actividades ilícitas (Lipton, 2019). Shaxson (2019) señala que tales sistemas continuaban creciendo hasta 2017. Sin embargo, si, por un lado, se ha avanzado bastante en el sentido de minimizar los efectos negativos de la actuación de los paraísos fiscales en términos tributarios, por otro hace falta un estudio más profundo para evaluar si efectivamente el avance respecto a esas jurisdicciones se concreta en términos de la lucha contra la corrupción. Si la era de los paraísos fiscales puede estar acabando, no se puede minimizar el riesgo de que estén transformándose en paraísos penales.

7. Responsabilidad social corporativa y ética empresarial

Los grandes esquemas de corrupción, así como los grandes esquemas de evasión fiscal, son, usualmente, patrocinados por los intereses de las grandes corporaciones. En un contexto de economía y sociedad globalizados, las acciones empresariales generan consecuencias ante las cuales no solo sus accionistas, socios y grupos de interés, sino también la ciudadanía y la sociedad están cada vez más sensibles. Así pues, además de los aspectos sobre ética e integridad ya explorados en el apartado 4, tratar específicamente de la ética empresarial y de la responsabilidad social corporativa es un elemento clave para el diseño de estrategias exitosas para la lucha contra los dos fenómenos.

Según Muñoz-Martín (2013), las empresas son instituciones sociales que interactúan permanentemente con la sociedad en la que viven. Para poder desarrollar su actividad, necesitan sociedades sanas y estas, empresas exitosas generadoras de riqueza. La actuación empresarial genera, como la de cualquier otro agente, consecuencias y expectativas para las sociedades en las que operan y, por lo tanto, tiene sentido plantearse su validez o justicia y su responsabilidad ante los agentes con los que se relaciona. Así, es imprescindible incorporar a las decisiones empresariales la dimensión ética. Para ello,

las empresas deberán decidir cómo fomentar esos valores y principios y hacerlos parte fundamental de su cultura, promoviendo la incorporación de hábitos que garanticen comportamientos responsables en los procesos de toma de decisiones.

Diferentes tipos de responsabilidades pueden afectar a las organizaciones, destacando el autor las morales, sociales y legales. Las responsabilidades morales tienen que ver con la atribución (se atribuye una acción y sus consecuencias), con la rendición de cuentas (*accountability*), con el deber u obligación (crean deberes de presente o futuro) y con la actitud (disponibilidad frente a las necesidades de los demás - *responsiveness*). Las responsabilidades sociales se entienden fundamentalmente como respuesta a las expectativas generadas por la sociedad (*responsibility*). Y las responsabilidades legales se fundamentan en la ley civil o criminal y en el cumplimiento de la misma (*compliance*) (Muñoz-Martín, 2013)

De estas, las responsabilidades morales y sociales están directamente afectadas por la ética empresarial, es decir, son dimensiones de esta. Por un lado, la responsabilidad como obligación de rendir cuentas (*accountability*), genera que las empresas se vean cada vez más obligadas a ser más transparentes en la información que ofrecen a la sociedad en relación con sus prácticas y formas de gestión. Por otro lado, la empresa como institución social tiene una credibilidad y una legitimidad social que necesita mantener para garantizar su existencia. Esto se logra respondiendo (*responsibility*) a las expectativas que la sociedad tiene de la empresa y asumiendo los valores y los comportamientos que la misma sociedad le marca (Muñoz-Martín, 2013)

Leo-Castela et al (2019) señalan que el cumplimiento normativo es una nueva manifestación de la necesidad de establecer un vínculo cada vez más estrecho entre las organizaciones y su entorno. Las organizaciones, en general, y las empresas, en particular, desempeñan un papel cada vez más relevante en el desarrollo de la infraestructura legal necesaria para la adecuada prevención de los daños sociales, como pueden ser las violaciones de derechos humanos, los daños ambientales, la corrupción, el lavado de dinero y otros delitos económicos afines. Dicho de otra forma, cada vez más los dos aspectos más vinculados a la ética, las responsabilidades morales y sociales, se trasladan hacia el tercero aspecto, la responsabilidad legal.

En este contexto, considerando las organizaciones y empresas como agentes clave para la prevención de los daños sociales, la regulación de la responsabilidad legal de las

personas jurídicas adquiere contornos de fomento del comportamiento ético y el compromiso con el cumplimiento de la ley. Se configura, así, como la introducción de estímulos para despertar el interés de una corporación en la prevención y detección eficaz de hechos ilícitos, y también como un estímulo para desarrollar una cultura sólida de cumplimiento dentro de las organizaciones. En palabras de los autores, “un buen sistema de cumplimiento es un dispositivo casi psicológico que refuerza el capital ético de la organización” (Leo-Castela et al, 2019, p.408). Es decir, los códigos internos de conducta, los sistemas de monitoreo y control y la alineación de la buena voluntad corporativa con los estándares internacionales, en un contexto de responsabilidad legal de la persona jurídica, fomentan comportamientos socialmente aceptables dentro de las organizaciones. Puede entenderse el cumplimiento corporativo como una parte de la responsabilidad social corporativa, que promueve la adopción “voluntaria” de modelos organizativos orientados hacia la reducción significativa de los daños sociales y de los riesgos comúnmente asociados a los ilícitos corporativos, como la corrupción y la evasión fiscal.

El marco legal internacional ha impulsado este proceso. La Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales, adoptada en 1997 por la OCDE⁴⁶, fue el primer documento legal internacional en afirmar, en su art. 2, que “cada parte tomará las medidas que sean necesarias, de acuerdo con sus principios legales, para establecer la responsabilidad legal de la persona jurídica”, además de introducir, en el art. 3, un sistema de sanciones específicas para las personas jurídicas basado en estímulos legales orientados hacia la prevención del delito. Posteriormente, la CNUCC, en 2003, en su art. 26, amplió el alcance regulatorio internacional en este sentido. Las normas se complementaron con recomendaciones, guía de buenas prácticas y mecanismos de evaluación. Tales iniciativas alentaron la expansión de las responsabilidades legales de la persona jurídica y la implementación de medidas de cumplimiento⁴⁷, llevando muchos países a desarrollar tal reglamentación, tanto a nivel administrativo como penal (Leo-Castela et al, 2019).

⁴⁶ Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales, adoptada en 21 de noviembre de 1997. El tratado entró en vigor el 15 de febrero de 1999.

⁴⁷ Aunque la responsabilidad legal de las personas jurídicas tenga su primer registro en el marco normativo internacional en la Convención de la OCDE contra el soborno transnacional de 1997, algunos de los principios básicos de los programas de compliance, como el de la debida diligencia y el de “conozca su cliente”, están presentes ya en el Acuerdo de Basilea, de 1988 (que estableció recomendaciones mínimas para el buen desempeño de las instituciones financieras), y posteriormente concretadas en las 40 recomendaciones del GAFI contra el lavado de activos, en 1990.

En este contexto, se han desarrollado diferentes modelos o programas de *compliance* que se traducen en normas con un rango y alcance muy variados, como la norma ISO 19600, de 2014, que proporciona una orientación para mejorar un sistema eficaz de gestión y directrices del cumplimiento dentro de una organización, y la norma ISO 37001, de 2016, que proporciona diversos estándares y medidas organizativas para la gestión de medidas anticorrupción en las organizaciones.

Según Neira Pena (2016), los programas de *compliance* son sistemas organizativos que incluyen principios, reglas, procedimientos e instrumentos orientados a asegurar el cumplimiento de la legalidad en el desarrollo de las actividades de una organización. Ya los programas de *compliance* **criminales** son los que tienden a garantizar también el cumplimiento normativo, si bien están enfocados específicamente a asegurar la observancia de la normativa jurídico-penal por parte de la empresa. Tales programas constituyen una ordenación intraempresarial vinculante para los trabajadores y directivos de la entidad, por lo que, a pesar de su naturaleza privada, autorregulatoria, se revisten de un valor cuasi-normativo. En la medida en que persiguen el respeto de la legalidad penal y la neutralización de los riesgos penales y que pueden funcionar como atenuantes o aún eximentes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, asumen cierto carácter de orden público. Sin embargo, al facilitar las labores preventiva y represiva del Estado, se configuran en un avance de las líneas de actuación estatal hacia dentro de las corporaciones, o, como sugiere Carrillo del Teso (2019), en un cierto proceso de privatización de la prevención e investigación penal.

Más recientemente, se han desarrollado iniciativas de naturaleza similar, específicas para los aspectos tributarios. Los programas de *compliance* tributario son sistemas corporativos que buscan minimizar las contingencias fiscales y evitar así la imposición de sanciones por llevar a cabo delitos fiscales, además de fomentar un modelo de cooperación entre las empresas y los organismos tributarios de cada país, con el objetivo de implantar un sistema más preventivo de cercanía constante con las empresas.

Como ejemplo, se puede citar el caso español, con la aprobación de la norma UNE 19602, de febrero de 2019, sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario. La norma facilita al diseño, al diagnóstico o a la evaluación de los sistemas de gestión de *compliance* para que permitan generar o mejorar una adecuada cultura organizativa, sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación de todo tipo de contingencias y riesgos tributarios en una determinada compañía, estableciendo un marco de referencia alineado

con las exigencias del conjunto de la normativa española e internacional (Asociación Española de Normalización y Certificación [AENOR], 2019).

La norma plantea que la relación jurídico-tributaria esté basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas de asistencia y colaboración, lo cual se consigue a través del conjunto de principios, valores, normas y pautas que definen un buen comportamiento tributario, encaminadas a generar seguridad jurídica (AENOR, 2019). En palabras de Santana de Lorenzo (2019), “la norma ha supuesto una auténtica revolución en el ámbito del cumplimiento tributario, y un paso firme en materia de autorregulación, autogobierno, responsabilidad corporativa y cultura ética empresarial”. Con eso, la organización que disponga de un sistema de gestión de *compliance* tributario completo y eficaz, podrá utilizarlo ante la AEAT para tratar de atenuar o eximir su responsabilidad ante dicha AT e incluso ante la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, como establece el art. 31 bis del Código Penal (CP) español⁴⁸.

Se pueden destacar otras experiencias en este sentido, que estimulan el buen comportamiento por parte de las empresas, contribuyendo para un ambiente socialmente responsable, tales como:

- **Australia:** la AT australiana dispone de una herramienta denominada Acuerdo de Cumplimiento Anual (ACA), por el cual se busca gestionar la relación de cumplimiento con las grandes empresas en un entorno abierto y transparente, por medio de acuerdo administrativo. Por ello, se busca identificar los problemas fiscales con anticipación para evitar auditorías costosas y disputas fiscales, determinando los valores que se deben pagar de forma consensuada (*Australian Taxation Office*, 2018).
- **Francia:** la AT francesa dispone de medidas específicas que permiten distinguir al contribuyente de buena fe y al día con su situación declarativa (contribuyente verificado), propiciando beneficios en determinadas situaciones (Sivieude, 2008). Además, están en proceso de consulta pública medidas para la implantación de un sistema de certificación de conformidad tributaria de los contribuyentes (*Direction Générale des Finances Publiques*, s.f.a) y de un programa de responsabilidad cívica de las empresas por el cual las que se comprometan con la transparencia tributaria (divulgación de sus

⁴⁸ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 281, de 24/11/1995).

datos fiscales, de manera que demuestren que no temen el juicio colectivo sobre su civismo), tendrán beneficios en el trámite de sus demandas (*Direction Générale des Finances Publiques*, s.f.b);

- **Brasil:** En al ámbito federal, se aprobó recientemente la Ley 13.988, de 14 de abril de 2020, que establece la posibilidad de negociar el cobro de las deudas tributarias, con la posibilidad de conceder beneficios o condiciones más ventajosas para los buenos contribuyentes, que se otorgarán en casos de necesidad comprobada y mediante una evaluación individual de la capacidad contributiva.

En el ámbito del estado de São Paulo⁴⁹, se ha aprobado la llamada ley del estímulo a la conformidad tributaria (Decreto No. 64.453, de 6 de septiembre de 2019), por la cual se utiliza el concepto de la pirámide de riesgo de la OCDE para establecer la lógica de acción para la AT estatal, buscando ofrecer el tratamiento fiscal apropiado a las diferentes categorías de contribuyentes. Con la segmentación por perfiles de riesgo, se ha adoptado una postura más orientativa, instruyendo y ayudando a los contribuyentes que desean cumplir con la autorregulación y, al mismo tiempo, no dejan de aplicar la fuerza de la ley, para quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias (*Fazenda e Planejamento*, s.f.).

⁴⁹ En Brasil, los estados administran una serie de impuestos, entre ellos, el principal impuesto sobre el valor agregado, en términos de recaudación total.

CAPÍTULO III

Las Administraciones tributarias en la lucha contra la corrupción

8. Contexto internacional

De acuerdo con Jiménez Sánchez (2014), durante muchos años la corrupción fue pensada en términos culturales y no se planteaba como un problema real que afectaba a las instituciones políticas y, en consecuencia, a las sociedades. A pesar de esta situación, con el devenir del tiempo la lucha contra la corrupción se ha convertido en una de las principales agendas globales. Impulsado por diversas normas internacionales, como la Convención de la OCDE contra el soborno transnacional de 1997 y la CNUCC, de 2003, y por iniciativas de organismos internacionales como el Grupo de Estados contra la Corrupción (GRECO), del Consejo de Europa, o el Mecanismo de Seguimiento de la Implementación de la Convención Interamericana contra la Corrupción (MESICIC), de la OEA, a lo largo de las últimas décadas, la corrupción se ha posicionado como un tema extremadamente relevante, objeto de preocupación y discusión en las principales iniciativas y mecanismos de cooperación internacionales.

Muestra de ello es que en los documentos finales de las cumbres del G20 desde 2010, llevadas a cabo en Toronto, se hace referencia explícita y contundente a la necesidad de combatir la corrupción. El apartado 40 de la Declaración de Líderes, documento final de la cumbre, destaca que la corrupción amenaza la integridad de los mercados, debilita la competencia leal, distorsiona la asignación de recursos, destruye la confianza pública y socava el estado de derecho. Pide la ratificación y la plena implementación por parte de todos los miembros de la CNUCC y alienta a otros países a hacer lo mismo, y establece compromiso de ampliar los esfuerzos internacionales para para, entre otras medidas, la adopción y aplicación de normas antisoborno fuertes y efectivas, la lucha contra la corrupción en los sectores público y privado, la prevención del acceso de las personas corruptas a los sistemas financieros mundiales, la cooperación en la denegación de visas, extradición y recuperación de activos, y protección de denunciantes que luchan contra la corrupción (G20, 2010).

En 2018, en Buenos Aires, los países se comprometieron a mantener la lucha contra la corrupción como una de las principales prioridades del grupo. Por medio del plan de acción 2019-2021, el grupo plantea que prevenir y combatir la corrupción, así como fortalecer la integridad, son fundamentales para mantener el Estado de derecho y la

confianza pública en las instituciones, para construir prosperidad económica nacional y global, y para mantener la seguridad de los países. De acuerdo con el plan de acción, las medidas anticorrupción y de integridad apoyan la buena gobernanza, fortalecen la confianza pública en que las instituciones son justas y funcionan para todos y aumentan la estabilidad social. Permiten a las empresas, además, competir de manera justa en todo el mundo, apoyando la inversión y el crecimiento económico, y ayudando a la lucha contra la delincuencia organizada y el lavado de dinero (OCDE, 2018a). En 2019, en Osaka, los líderes de las mayores economías del mundo mantuvieron su compromiso de desempeñar un papel de liderazgo en los esfuerzos mundiales por prevenir y luchar contra la corrupción, además de promover la integridad, mientras fortalecen las sinergias entre los instrumentos y mecanismos internacionales relacionados (G20, 2019).

Tal cambio de postura frente al fenómeno se ha dado en la medida en que, como hemos visto en el apartado 2.3, las investigaciones académicas y los estudios de los organismos internacionales han apuntado la corrupción como un obstáculo para asegurar el progreso de las sociedades, para el uso eficiente y eficaz de los recursos, y un riesgo para el desarrollo económico y las estructuras democráticas. Su combate, por tanto, debe ser un objetivo prioritario de política nacional, fomentado por los organismos internacionales.

Como consecuencia de esta percepción clara de los efectos negativos de la corrupción sobre la economía y sobre el desarrollo social, los países en general han llevado a cabo una serie de cambios legales, estructurales y procedimentales. Se han dado a esta empresa buscando incrementar su capacidad o mejorar la efectividad de sus políticas públicas en la lucha contra la corrupción.

Un importante marco reglamentario en esta lucha se produjo en la segunda mitad de los años 70 en los Estados Unidos. Tras una serie de escándalos sobre pagos ilegales de diversas empresas estadounidenses de varios sectores económicos (químico, aeroespacial, farmacéutico, petrolero) a funcionarios públicos extranjeros, para la obtención de determinados contratos internacionales, se aprobó en 1977, en aquel país, el *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), la ley de prácticas corruptas en el extranjero. Por ella, toda empresa o persona estadounidense que realizara ofrecimientos o promesas o que emitiera algún pago a servidores públicos, partidos políticos o candidatos extranjeros, con el fin de beneficiarse económicamente de esta acción, estaría sujeto a fuertes sanciones económicas e incluso al encarcelamiento (Bijos y Nóbrega, 2015). Esto marcó

un precedente importante en la forma de hacer negocios en los Estados Unidos, ya que no se tolerarían más actividades irregulares en las transacciones económicas internacionales.

En los años 90, casi dos décadas después, en las cuales prevalecieron recomendaciones y directrices sin carácter vinculante (*soft law*) procedentes de algunos organismos supranacionales, tales como la OCDE y la Cámara de Comercio Internacional (Benito Sánchez, 2015), otra secuencia de escándalos de corrupción fomentó un cambio de postura en el ámbito internacional. Tanto en países en desarrollo como en países industrializados, se sucedieron numerosos casos ruidosos que alcanzaron, en algunas situaciones, a las más altas figuras del espectro político de diversos países, desde América Latina hasta Europa. Por otro lado, las dificultades enfrentadas por los países de la cortina de hierro en su transición a la economía de mercado, así como la crisis financiera del sudeste asiático, pusieron el tema de la corrupción en la agenda de los organismos multilaterales de crédito (FMI y Banco Mundial). La importancia que ha adquirido el tema tanto en el entorno doméstico como en el global, ha llevado a los actores públicos y privados a buscar respuestas coordinadas para lidiar con esta calamidad de características transnacionales (Labaqui, 2003).

8.1. Las principales convenciones internacionales contra la corrupción

En este contexto, surgen las primeras iniciativas internacionales coordinadas de lucha contra la corrupción, la Convención Interamericana contra la Corrupción, de la OEA, de 1996, y el Convenio de la OCDE contra el soborno transnacional, de 1997.

Aunque con el objetivo específico de promover la cooperación para prevenir y combatir más eficazmente la delincuencia organizada transnacional, la Convención de Palermo, en sus arts. 8 y 9 trata de la penalización y de las medidas contra la corrupción, además de otros temas con efectos indirectos sobre el fenómeno, como el blanqueo de capitales, la responsabilidad de las personas jurídicas, el decomiso y la incautación, etc.

Sin embargo, ninguno de estos instrumentos ha tratado específicamente sobre la cooperación entre organismos nacionales, que aliente la participación de otras agencias domésticas, como la AT, en la prevención y lucha contra los delitos de los cuales disponen.

Eso empieza a cambiar con el Convenio Penal sobre Corrupción del Consejo de Europa, adoptado en 1999 por los países miembros con el objetivo de coordinar la

criminalización de un gran número de prácticas corruptas⁵⁰. El instrumento también prevé medidas complementarias de derecho penal y una mejor cooperación internacional en el enjuiciamiento de los delitos de corrupción. En su art. 21, dispone sobre la cooperación entre autoridades nacionales (negrita del autor):

Cada Parte adoptará las medidas que sean necesarias para garantizar que las autoridades públicas, así como cualquier agente público, **cooperen, de conformidad con el derecho nacional, con las autoridades encargadas de la investigación y persecución de los delitos:**

- a) informando a estas autoridades, por propia iniciativa, cuando existan motivos razonables para considerar que se haya cometido uno de los delitos tipificados de conformidad con los artículos 2 a 14; o
- b) proporcionando a estas autoridades, previa solicitud, todas las informaciones necesarias.

Otro instrumento que trató del tema de la cooperación doméstica entre agencias, este de mayor alcance y de suma relevancia en la lucha contra la corrupción en todas sus formas, fue la CNUCC. Adoptada en 2003 y ratificada por 187 países (Organización de las Naciones Unidas, s.f.), la Convención se aprueba, como señala su Preámbulo, entre otros motivos, en respuesta a la preocupación a las amenazas que plantea la corrupción para la estabilidad, seguridad, desarrollo sostenible y legitimidad democrática (véase apartado 2.3.2) de los países, y por los vínculos con otras formas de delincuencia.

Por ello, la CNUCC tiene como finalidad promover y fortalecer las medidas para prevenir y combatir más eficaz y eficientemente la corrupción; promover, facilitar y apoyar la cooperación internacional y la asistencia técnica en la prevención y la lucha contra la corrupción, incluida la recuperación de activos, y promover la integridad, la obligación de rendir cuentas y la debida gestión de los asuntos y los bienes públicos.

En su art. 38 reproduce, básicamente, las disposiciones relativas a la cooperación entre los órganos nacionales en la lucha contra el delito constantes del Convenio Penal sobre Corrupción del Consejo de Europa:

Cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con su derecho interno, para alentar la cooperación entre, por un lado, sus organismos

⁵⁰ Convenio penal sobre la corrupción, número 173 del Consejo de Europa, hecho en Estrasburgo el 27 de enero de 1999.

públicos, así como sus funcionarios públicos, y, por otro, sus organismos encargados de investigar y enjuiciar los delitos. Esa cooperación podrá incluir:

- a) Informar a esos últimos organismos, por iniciativa del Estado Parte, cuando haya motivos razonables para sospechar que se ha cometido alguno de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15, 21 y 23 de la presente Convención; o
- b) Proporcionar a esos organismos toda la información necesaria, previa solicitud.

Evidentemente, considerando la universalidad y la obligatoriedad de implantación de sus dispositivos, la CNUCC tiene un alcance mayor sobre el comportamiento de los países.

Se han de destacar otros instrumentos jurídicos internacionales de mucha importancia en la prevención y lucha contra la corrupción, como el Convenio Civil sobre Corrupción del Consejo de Europa, adoptado en 1999, y la Convención de la Unión Africana para prevenir y combatir la corrupción, adoptada en 2003, pero estos tampoco tratan específicamente del tema de la cooperación entre agencias nacionales.

8.2. Iniciativas de organismos internacionales

Conforme se ha señalado, diversos organismos internacionales han adoptado medidas para alentar la lucha y la prevención contra la corrupción e introdujeron el tema en sus agendas de trabajo, desde mediados de los años 90. Se pasan a destacar, a continuación, las principales iniciativas que tratan del tema de la cooperación entre agencias, objetos de esta investigación.

En 1999 el Consejo de Europa creó el citado GRECO, con el objetivo de mejorar la capacidad de sus miembros para combatir la corrupción mediante el monitoreo de su cumplimiento con los estándares anticorrupción del Consejo de Europa a través de un proceso dinámico de evaluación mutua y presión de grupo. El proceso ayuda a identificar deficiencias en las políticas nacionales anticorrupción, lo que lleva a las reformas legislativas, institucionales y prácticas necesarias. GRECO también proporciona una plataforma para compartir las mejores prácticas en la prevención y detección de la corrupción (GRECO, s.f.). No obstante, aunque contemplado en la Convención, el tema de la cooperación entre agencias domésticas no ha sido todavía objeto de evaluación en las cinco rondas realizadas, por lo menos de forma directa y específica.

En 2002, los Estados miembros de la OEA pusieron en marcha el MESICIC mecanismo que evalúa el cumplimiento e implementación de los dispositivos de la Convención Interamericana contra la corrupción. Es un instrumento de carácter intergubernamental para apoyar a los Estados que son parte del mismo en la implementación de las disposiciones de la Convención, mediante un proceso de evaluaciones recíprocas y en condiciones de igualdad, en donde se formulan recomendaciones específicas con relación a las áreas en que existan vacíos o se requieran mayores avances (OEA, s.f.a). Aunque la cooperación doméstica no se configure explícitamente en el texto de la Convención, el MESICIC estimula la participación de organizaciones gubernamentales por medio de su página web, donde los países pueden compartir, entre otras, las buenas prácticas sobre mecanismos para estimular la participación de la sociedad civil y de las organizaciones gubernamentales en los esfuerzos destinados a prevenir la corrupción (OEA, s.f.b).

En 2001, la OMA emitió una recomendación integral contra el lavado de dinero, titulada Recomendación del Consejo de Cooperación Aduanera sobre la necesidad de desarrollar y fortalecer el papel de las Administraciones aduaneras para abordar el lavado de dinero y recuperar el producto del delito. La recomendación fue revisada en 2005, para incluir referencias a las resoluciones relevantes del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas y las nuevas Recomendaciones del GAFI. Dicha directriz reafirma el papel de la aduana en la lucha contra el lavado de dinero, haciendo referencia a la Convención de Palermo contra la delincuencia organizada transnacional, que, a su vez, hace referencia a la lucha contra la corrupción (OMA, s.f.c). Además, dispone, en el apartado 12, que los países miembros de la organización deberían participar en el intercambio de información sobre el lavado de dinero tanto a nivel internacional como nacional, y así mejorar la cooperación administrativa y operativa, y en el apartado 13, buscar asegurar la cooperación total de las otras autoridades que también actúan en el comercio internacional (comerciales, fiscales o bancarias), para ayudar a las autoridades aduaneras y los demás organismos encargados de hacer cumplir la ley en la lucha contra el banqueo de capitales (OMA, 2005).

Más recientemente, en 2018, la organización produjo un informe sobre los flujos financieros ilícitos a través de la manipulación de la facturación en el comercio internacional. El estudio define los flujos financieros ilícitos como “*cross-border transfers of funds that are illegally earned, transferred or utilized*” (OMA, 2018, p. 14).

Por lo tanto, el término abarca una variedad de prácticas que incluyen las facturas comerciales adulteradas o falsificadas; el contrabando de efectivo; las transferencias bancarias (encubiertas o no declaradas); los sistemas de transferencia informal o alternativa, y la inversión extranjera encubierta. Las fuentes de tales flujos provienen de la evasión fiscal, de actividades delictivas (narcotráfico, trata de personas, tráfico ilegal de armas y contrabando); **y del soborno de funcionarios corruptos** del Gobierno.

El informe plantea que las aduanas garantizan el mandato suficiente para abordar no solo la subfacturación en las importaciones destinadas a evadir los derechos de aduana, sino también las importaciones sobrefacturadas destinadas a disfrazar la fuga de capitales como una forma de pago comercial, las exportaciones subfacturadas destinadas a ocultar ganancias comerciales en el extranjero (en paraísos fiscales, por ejemplo), y las exportaciones sobrefacturadas o importaciones subfacturadas destinadas a aportar ingresos ilícitos a las finanzas legales nacionales del sistema. Además, señala la necesidad de cooperación con otras agencias, como las unidades de inteligencia financiera (UIF) y las AATT, para enfrentar el tema de forma efectiva (OMA, 2018).

En 2006, el CIAT produjo el Manual CIAT de Inteligencia Fiscal, por el cual plantea, dada la realidad de la evolución de la delincuencia económica transnacional, la necesidad de una estructuración de las AATT para la investigación y detección de los ilícitos tributarios **conexos a otras conductas criminales**, especialmente de los complejos esquemas de lavado de activos, que operan en estrecha relación con otros órganos especializados en la lucha contra la criminalidad. Mas allá de esto, el documento propone que dichas unidades deberían estar:

(...) enfocadas principalmente en las investigaciones de fraudes tributarios y aduaneros sofisticados, que involucran importantes cantidades de dinero, y practicados por grupos organizados. Tendrían el objetivo de constituir, cuando sea posible, las pruebas necesarias en el ámbito administrativo y para la responsabilidad penal de los infractores, así como de producir informaciones que permitan una fiscalización más efectiva. (CIAT, 2006, pp. 4-5).

De ahí que el Manual de Inteligencia Fiscal del CIAT (2006) propone que las AATT deben actuar activamente en la persecución penal, en especial sobre la delincuencia económica organizada, evidentemente respetando la normativa interna de cada país, las prerrogativas de otras instituciones y los derechos individuales. Plantea el

desarrollo de un modelo de inteligencia tributaria más enfocado en la realización de tareas especializadas para la represión de conductas delictivas económico-financieras, entre las cuales se encuentra la corrupción. Además, exhorta a las AATT a que adopten unidades de investigación/auditoría financiera altamente especializadas para analizar y definir áreas de riesgo, difundir dichos análisis a las agencias de persecución penal y actuar de forma multidisciplinaria y altamente especializada para investigar y detectar los ilícitos tributarios y los flujos financieros que de estos se originan (que también se relacionan, con otras actividades delictivas como el lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y la corrupción). Esto obliga a las AATT a buscar nuevas maneras de interactuar e intercambiar información, técnicas y experiencias con otras instituciones clave, como Agencias de Inteligencia y Seguridad, Fiscalías, Autoridades de Regulación de los Mercados, UIF, Policía, etc. (García Ríos et al, 2017).

Asimismo, en el marco del denominado “diálogo de Oslo”, iniciativa de la OCDE para impulsar un enfoque global de acción por parte de los Gobiernos para luchar contra la delincuencia financiera (véase apartado 8.2.1.3 a continuación), el CIAT ha realizado iniciativas de capacitación conjuntas en la región de América Latina y el Caribe que trataron los **temas de la evasión tributaria desde un enfoque multidisciplinario**, asumiendo una postura proactiva en el proceso de concienciación a nivel internacional (García Ríos et al, 2017).

Además de estas iniciativas, se destacan las realizadas en el ámbito de la OCDE, tanto en lo que toca a la corrupción propiamente dicha, como al lavado de activos, las cuales detallaremos a continuación.

8.2.1. Las iniciativas de la OCDE

8.2.1.1. Contra la corrupción

La OCDE considera la corrupción como una amenaza a la buena gobernanza, al desarrollo sostenible, al proceso democrático y a las prácticas comerciales justas, involucrándose en la lucha contra el fenómeno por medio de varias iniciativas. El primer hito del organismo en ese sentido fue la recomendación de 1994, contra el soborno transnacional, que alentaba a los países para que tomaran medidas efectivas para disuadir, prevenir y combatir el cohecho de funcionarios públicos extranjeros en relación con transacciones comerciales internacionales. En 1996, el Consejo de la organización recomendó que los países miembros que permitían la deducción fiscal de los sobornos a

funcionarios públicos extranjeros reexaminasen este tratamiento, con miras a negar la deducción de dichos sobornos en la apuración de las ganancias imponibles de las empresas. En muchos casos, los países han ido un paso más allá y han prohibido la deducción de todos los sobornos, incluso en las transacciones comerciales nacionales, corrigiendo un disparate normativo hasta entonces presente en el ordenamiento jurídico incluso de países industrializados, como Alemania y Japón. La amplia implementación de esta recomendación ha enviado mensajes claros: el soborno ya no se tratará como un gasto comercial ordinario o necesario y el soborno de funcionarios públicos extranjeros es un delito penal sujeto a sanciones graves (OCDE, s.f.f).

Tras la adopción de la Convención en 1997, el Grupo de Trabajo sobre Cohecho de la OCDE, ya existente desde 1994, se hizo responsable por el proceso de acompañamiento y revisión de su implementación en los países parte, por medio de una evaluación mutua entre pares. Este proceso mutuo de evaluación crea presión por parte de los miembros del Grupo de Trabajo y motiva a los países a asegurar el más alto nivel de cumplimiento de la Convención y a tomar acciones concretas para luchar contra la corrupción (OCDE, s.f.g).

En 2009, la organización adoptó una nueva Recomendación del Consejo⁵¹ sobre medidas fiscales para fomentar la lucha contra el soborno transnacional, en la cual se enfocan medidas fiscales para combatir el fenómeno, **fortaleciendo aún más el papel de las autoridades fiscales en la lucha contra tal práctica** (OCDE, s.f.f).

De acuerdo con las consideraciones de esta recomendación, una legislación explícita que prohíbe la deducibilidad de los sobornos aumenta la conciencia general dentro de la comunidad empresarial, de la ilegalidad del soborno de funcionarios públicos extranjeros y, **dentro de la AT, de la necesidad de detectar y rechazar deducciones por pagos de sobornos a funcionarios públicos extranjeros**. Además, **compartir información por parte de las autoridades fiscales con otras autoridades policiales puede ser una importante herramienta** para la detección e investigación de delitos de soborno transnacionales (OCDE, 2009).

A partir de esto, se recomienda a los países miembros de la OCDE y demás partes de la Convención contra el soborno transnacional, la inclusión explícita de la prohibición

⁵¹ *Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, de 25 de mayo de 2009 – C(2009)64.

de la deducción de los pagos por sobornos a funcionarios públicos extranjeros en la legislación fiscal; la revisión de la efectividad de las respectivas normativas, y que consideren incluir, en sus tratados fiscales bilaterales, un dispositivo que **permita a las AATT compartir información fiscal** para fines penales, con autoridades judiciales o con las encargadas de hacer cumplir la ley en ciertos asuntos considerados de alta prioridad, como combatir el lavado de dinero, **la corrupción** o la financiación del terrorismo. Recomendamos, además, que, de conformidad con sus sistemas normativos, establezcan un marco legal y administrativo efectivo, y que brinden orientación para facilitar la notificación de sospechas de soborno extranjero a las autoridades nacionales del cumplimiento de la ley apropiadas, por parte de las autoridades fiscales, derivadas del desempeño de sus deberes (OCDE, 2009).

Además de estas acciones para reforzar el marco legal de los países para combatir la corrupción, la organización también ha tomado medidas en el sentido de buscar garantizar la detección y persecución efectiva de prácticas corruptas. Para ello, la OCDE desarrolló el *Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, actualizado en 2013 y disponible en diversos idiomas. Se trata de un manual de concienciación sobre la detección del cohecho para inspectores de impuestos, que busca ayudar a las autoridades fiscales a identificar los pagos sospechosos que probablemente sean sobornos u otros tipos de corrupción, para que se puedan detectar e informar a las autoridades policiales y judiciales. También sirve como guía para los países que desean desarrollar pautas internas sobre la conciencia del soborno (OCDE, s.f.f).

La primera edición del manual se lanzó en 2001, proporcionando una guía práctica para ayudar a los inspectores de impuestos a identificar los pagos sospechosos asociados al cohecho transnacional, de modo que la denegación de deducibilidad pudiera hacerse cumplir, y los pagos de sobornos pudieran ser detectados e informados a las autoridades policiales y judiciales nacionales correspondientes. El documento se actualizó en 2009 para apoyar la implementación por parte de dichos países, de la Recomendación de 1996 sobre la no deducibilidad fiscal de los sobornos transnacionales y de la Recomendación de 2009 sobre medidas fiscales para la lucha contra este tipo de delito (OCDE, 2013).

En 2010 la OCDE emitió una Recomendación para facilitar la cooperación entre las autoridades fiscales y otras autoridades policiales para combatir los delitos graves, que veremos con más detalle en el apartado 1.1.1.2, reforzando las directrices de la Recomendación de 2009 sobre el papel en la detección y comunicación por parte de las

autoridades fiscales de sospechas de todos los delitos graves que surgieran del desempeño de sus funciones. Esto cubre todas las formas de corrupción, tanto en un contexto nacional o internacional, por parte de funcionarios públicos y privados. Para respaldar la implementación de esta recomendación, la última versión del manual, de 2013, considera varios tipos de corrupción que un inspector o auditor fiscal puede posiblemente encontrar en su trabajo, incluidas diferentes formas de cohecho y no solo el soborno de funcionarios públicos extranjeros. Este enfoque más amplio también refleja el hecho de que, en el curso de sus actividades, los inspectores tributarios de impuestos pueden encontrar indicadores de posible corrupción, pero pueden no estar en condiciones de determinar si se trata o no de funcionarios públicos extranjeros (OCDE, 2013,).

En efecto, de acuerdo con el manual, los inspectores fiscales son especialistas altamente capacitados y calificados que, en el curso de sus actividades normales, examinan rutinariamente los asuntos financieros, las transacciones y los registros de millones de personas, empresas y otros contribuyentes, configurando una posición muy sólida para identificar indicadores de posible soborno o corrupción (OCDE, 2013).

Por consiguiente, según la organización internacional, **las AATT tienen un importante papel que desempeñar en la lucha contra la corrupción**. Dada su posición favorable para identificar posibles indicios de soborno o corrupción, los inspectores tributarios, en el curso de sus actividades, tienen la responsabilidad de ejercer sus potestades y prerrogativas para ayudar a otras agencias gubernamentales en la lucha contra estos delitos. Pueden hacerlo de dos maneras principales. En primer lugar, una AT es responsable de garantizar el cumplimiento de la legislación fiscal nacional. En la mayoría de los países, los sobornos y otros pagos asociados con la corrupción no son deducibles en el cálculo de las ganancias tributables. Los auditores fiscales deben tomar medidas para identificar estos pagos y asegurarse de que no se permitan deducciones para fines fiscales y, cuando corresponda, aplicar las sanciones apropiadas de conformidad con la legislación tributaria nacional. Los sobornos recibidos y otros ingresos por corrupción también pueden someterse a imposición en virtud de la legislación fiscal nacional, y esto también debe hacerse cumplir. Al hacer cumplir estrictamente estas leyes, las AATT reducirán los beneficios de la corrupción, enviando así un mensaje claro de que el soborno y la corrupción no son prácticas comerciales aceptables (OCDE (2013).

En segundo lugar, cuando en el curso de su trabajo un inspector tributario descubre información que lleve a sospechar de un esquema de soborno o corrupción, la AT en la

mayoría de los países, tiene la obligación de remitir estas sospechas a la autoridad correspondiente. Esto puede aumentar significativamente la probabilidad de un enjuiciamiento exitoso y, además, se pueden tomar medidas para recuperar el producto de la corrupción de las personas o empresas involucradas de manera más oportuna (OCDE, 2013).

8.2.1.2. Contra el blanqueo de capitales

Desde la perspectiva de la prevención y lucha contra el blanqueo de capitales, son diversas las iniciativas de la OCDE relacionadas también con la corrupción, con los delitos fiscales y con la actuación de las AATT. De acuerdo con la organización, hay similitudes sustanciales entre las técnicas utilizadas para lavar el producto de los delitos y las usadas para cometer delitos fiscales. En mayo de 1998, los ministros de Finanzas del Grupo de los 7 (G7) alentaron la acción internacional para mejorar la capacidad de los sistemas contra el lavado de dinero para tratar eficazmente los delitos relacionados con los impuestos. El G7 consideró que la acción internacional en esta área fortalecería los sistemas existentes contra el lavado de dinero y aumentaría la efectividad de los acuerdos de intercambio de información fiscal (OCDE, s.f.f).

En este sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha establecido un diálogo con el GAFI y continúa examinando formas de mejorar la cooperación entre los inspectores tributarios y las autoridades antilavado de dinero. Se han celebrado talleres conjuntos estos funcionarios, que permiten a los expertos compartir experiencias sobre las prácticas que son comunes tanto a la evasión fiscal como al blanqueo de capitales. El trabajo de la OCDE sobre delitos fiscales y lavado de dinero está diseñado para complementar el realizado por el GAFI (OCDE, s.f.f).

En 2009, el organismo lanzó la publicación “Lavado de activos y financiación del terrorismo. Manual para inspectores y auditores fiscales”, actualizado recientemente en 2019. Inicialmente, el manual fue elaborado como herramienta práctica destinada a mejorar la cooperación entre las autoridades tributarias y las encargadas de luchar contra el lavado de activos. La actualización incluye nuevas tipologías e indicadores, como sobre los riesgos de lavado de activos con la utilización de las criptomonedas y de las organizaciones benéficas y las entidades jurídicas extranjeras (como las fundaciones, los fideicomisos, las sociedades instrumentales, etc.), además de dedicar un aparte para la

amenaza del terrorismo, donde se incluyen también indicadores de financiación de este fenómeno (OCDE, 2019a). En su reciente versión, el manual señala (negrita del autor):

Los delitos financieros, entre ellos los delitos fiscales, el lavado de activos y la financiación del terrorismo, socavan los intereses políticos y económicos de los países y representan una grave amenaza para la seguridad nacional. Las fuerzas del orden que trabajan para luchar contra estos delitos operan en un entorno que cuenta con pocos recursos, y los avances tecnológicos implican que los delincuentes están usando métodos cada vez más sofisticados para evitar ser detectados. Así pues, **para combatir estos delitos es preciso adoptar un ‘enfoque pan gubernamental’ según el cual las diferentes autoridades encargadas de perseguir la delincuencia financiera puedan poner en común sus conocimientos y aptitudes a fin de prevenir, detectar y reprimir de manera colectiva tales delitos.** (p.11)

Además, la OCDE (2019a) sostiene que, por su propia naturaleza, los delitos fiscales están estrechamente relacionados con otros delitos financieros, reconociendo que las autoridades tributarias tienen un importante cometido a la hora de detectar y comunicar actividades de lavado de activos y financiación del terrorismo. Asimismo, la identificación de indicadores de esquemas de lavado de activos puede también ayudar a detectar casos de evasión fiscal.

Como hemos visto en el apartado anterior, en octubre de 2010 la OCDE adoptó una nueva Recomendación del Consejo⁵² para facilitar la cooperación entre las autoridades fiscales y otras autoridades encargadas de hacer cumplir la ley para combatir delitos graves (OCDE, s.f.f). Considerando que las autoridades fiscales pueden desempeñar un papel importante en la detección de todos los delitos graves y no solo del soborno extranjero; y considerando que el intercambio de información por parte de las autoridades fiscales con otras autoridades policiales puede avanzar en los esfuerzos para detectar, investigar y enjuiciar delitos graves, dicho organismo recomienda que los miembros establezcan, de conformidad con sus sistemas legales, marcos legales y administrativos eficaces, y que ofrezcan orientación para facilitar que las autoridades fiscales reporten a las autoridades correspondientes encargadas del cumplimiento de la

⁵² *Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crime*, de 14 de octubre de 2010 – C(2010)119.

ley, sus sospechas de delitos graves, incluyendo el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo, que se presenten en el cumplimiento de sus obligaciones (OCDE, 2010).

Otro marco importante se da en 2012, cuando el GAFI hizo una revisión completa y general de sus recomendaciones resultando, entre otros cambios y avances, en la inclusión de los delitos fiscales en la lista de delitos graves que deberían ser considerados como previos al lavado de dinero⁵³. Considerando que las recomendaciones del GAFI han sido respaldadas por más de 180 países y están universalmente reconocidas como el estándar global contra el lavado de dinero y el financiamiento contra el terrorismo (GAFI, 2019), tal cambio de postura ha tenido un impacto global bastante importante en el papel de las AATT. La incorporación del delito fiscal como previo al lavado de activos en el ordenamiento jurídico de determinado país representa una ampliación relevante del ámbito de actuación de la AT en el ámbito criminal, aumentando las posibilidades de intercambio de información con otras agencias, como las UIF, por ejemplo, y las oportunidades de cooperación y de investigaciones conjuntas, incluyendo los delitos de corrupción. Además, las instituciones financieras y otros profesionales obligados a presentar informes de operaciones sospechosas a las UIF, pasan a incluir en sus reportes las sospechas de delitos tributarios. Esto proporciona una mayor inteligencia del sector privado hacia las autoridades gubernamentales, que pueden ser incorporadas en la evaluación de riesgos y en el trabajo de detección de delitos de los investigadores de la delincuencia fiscal. Finalmente, cuando los delitos fiscales se incluyen como delitos previos, las vías para la cooperación internacional se amplían para incluir a las autoridades responsables de investigar y/o enjuiciar los delitos fiscales. Esto incluye el intercambio directo de información y la asistencia judicial recíproca, tanto entre las autoridades fiscalizadoras y/o fiscales como entre las autoridades fiscales y no fiscales (OCDE, 2019b).

En efecto, el objetivo de los evasores fiscales y de los involucrados en una amplia gama de actividades delictivas es disfrazar la fuente de dinero. Para ello, se utilizan

⁵³ La lista de las categorías establecidas de delitos incluidas en las Recomendaciones del GAFI son: participación en un grupo delictivo organizado y estafa; terrorismo, incluyendo su financiamiento; tráfico de seres humanos y tráfico ilícito de migrantes; explotación sexual, incluyendo la de menores; tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas; tráfico ilegal de armas; tráfico ilícito de mercancías robadas y otros bienes; corrupción y soborno; fraude; falsificación de dinero; falsificación y piratería de productos; delitos ambientales; homicidio, lesiones corporales graves; secuestro, privación ilegítima de la libertad y toma de rehenes; robo o hurto; contrabando (incluyendo los impuestos y cargos aduaneros); delitos fiscales; extorsión; falsificación; piratería; y uso indebido de información confidencial o privilegiada y manipulación del mercado. (GAFI, 2019, pp. 115-116).

formas que dificultan la vuelta a los verdaderos orígenes del "dinero sucio", como colocarlo en cuentas bancarias, bienes raíces, acciones, primas de seguros y otros activos, que se pueden usar más tarde sin levantar sospechas. Ya sea la infracción un delito fiscal o esté relacionado con el tráfico de narcóticos, la corrupción o cualquiera de entre una amplia gama de actividades delictivas, el proceso básico que utilizan los lavadores de dinero para convertir los ingresos ilícitos en recursos o activos aparentemente legales es básicamente el mismo (OCDE, 2019a).

En la práctica, según la publicación “Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales”, de la OCDE (2019b):

En la práctica, la mayoría de las jurisdicciones encuestadas han observado que la inclusión de delitos fiscales como un delito determinante ha tenido un impacto práctico y positivo en su trabajo. Con base en los datos de la encuesta, el impacto más reportado de los crímenes tributarios como delito determinante fue una mejor cooperación interinstitucional. Esto incluía una mayor capacidad para trabajar con otras agencias en casos particulares y, en general, en cuestiones estratégicas y de políticas, una mayor concienciación entre otras fuerzas del orden, agencias de inteligencia y entre el sector privado de la posibilidad de crímenes fiscales y mejores vías para comunicarse con otras agencias. Muchas jurisdicciones también informaron tener un mejor acceso a la información (particularmente de la UIF y el aumento de RTS). Algunas jurisdicciones también informaron que los enjuiciamientos fueron más fáciles de emprender y que hubo un aumento en los procesamientos. Una jurisdicción observó el efecto disuasivo sobre los delincuentes potenciales. (p. 59)

8.2.1.3. Contra los delitos fiscales

Para implementar la recomendación del Consejo de la OCDE de octubre de 2010 (facilitar la cooperación entre autoridades tributarias y otras autoridades encargadas de la ejecución de la ley para combatir delitos serios, entre otras iniciativas), la organización puso en marcha, en marzo del 2011, el denominado “diálogo de Oslo”.

La iniciativa se fundamenta en la percepción de que los delitos fiscales, el lavado de dinero y otros delitos financieros pueden amenazar los intereses estratégicos, políticos y económicos de los países desarrollados y en desarrollo. También socavan la confianza de los ciudadanos en la capacidad de sus Gobiernos de hacer que los contribuyentes

paguen sus impuestos, y puede privar a los Gobiernos de los ingresos necesarios para el desarrollo sostenible. Todas estas actividades prosperan en un clima de secreto, marcos legales inadecuados, regulación laxa, aplicación deficiente y una débil cooperación interinstitucional, como muestra la figura 14. Las conductas que involucran tales delitos económicos típicamente también constituyen delitos fiscales. De acuerdo con la organización, dos tercios de los flujos financieros ilícitos, están de alguna forma relacionados con la evasión fiscal (OCDE, 2018b)

Figura 14 - Diálogo de Oslo



Fuente: OCDE (2018b)

Contrarrestar estas actividades requiere un enfoque integrado de todo el Gobierno, lo que la OCDE llama de *whole of a government approach*. Para impulsar la creación de este tipo de enfoque global para luchar contra la delincuencia financiera, el diálogo de Oslo propone tres pilares principales: mayor transparencia; análisis y recopilación de información de inteligencia más efectiva; fortalecimiento de la cooperación interinstitucional; y fortalecimiento del intercambio de informaciones a nivel nacional e internacional. Este último pilar puede mejorar la integridad financiera y la buena gobernanza al mejorar la efectividad de las capacidades de los países para combatir los delitos financieros. En un mundo donde los delincuentes operan a través de límites organizativos y geográficos, la **cooperación interinstitucional, tanto a nivel nacional como internacional, es la única respuesta viable** (OCDE, 2011b).

Para alcanzar este objetivo, el diálogo de Oslo alienta a los países a adoptar dicho enfoque para combatir todas las formas de delitos financieros, incluidos los delitos fiscales, el lavado de dinero y la corrupción, por medio de tres vertientes de actuación: el

intercambio de experiencias y el estímulo para la cooperación internacional; la capacitación; y la diseminación de estándares y de mejores prácticas.

En la primera vertiente, se destaca la *Task Force on Tax Crimes and Other Crimes* (TFTC), que reúne a expertos de una amplia gama de países desarrollados y en desarrollo, funcionarios encargados de hacer cumplir la ley y formuladores de políticas en el campo de los delitos fiscales y de los delitos financieros, con el objetivo de desarrollar mejores prácticas internacionales con respecto a los marcos legales, institucionales y operativos requeridos para luchar eficazmente contra los delitos fiscales y otros delitos financieros (Asia-Pacific Economic Cooperation y OCDE, 2019). El TFTC tiene el mandato **de mejorar la cooperación entre las agencias tributarias y las de aplicación de la ley, incluidas las autoridades anticorrupción y contra el lavado de dinero**, con el fin de intercambiar experiencias y mecanismos de cooperación e investigación multidisciplinaria, para contrarrestar los delitos financieros de manera más efectiva, en estrecha relación con el enfoque de Gobierno integrado del diálogo de Oslo. En este ámbito, se remarcan las siguientes iniciativas (OCDE, s.f.h):

- ***OECD Forum on Tax and Crime***: los funcionarios gubernamentales involucrados en la lucha contra el delito fiscal y otros delitos financieros se reúnen para abordar los problemas a la vanguardia de la lucha mundial contra los flujos financieros ilícitos y centrarse en las medidas prácticas que los Gobiernos pueden tomar para garantizar la implementación entre agencias de los Diez Principios Globales para combatir los delitos fiscales y otros delitos financieros (los cuales veremos a continuación). El próximo encuentro será la sexta edición.
- ***Forum of heads of Tax Crime Investigation***: los jefes de las unidades de investigación criminal tributaria de las AT y de otras agencias se reúnen para discutir proyectos en curso y confirmar prioridades compartidas basadas en los resultados de los foros anteriores sobre impuestos y delincuencia. El próximo encuentro será la quinta edición.
- ***Global Tax Crime Law Enforcement Network***: iniciativa con lanzamiento previsto para el 2020, por la cual los investigadores, fiscales y otros funcionarios encargados de hacer cumplir la ley de delitos fiscales y financieros se reunirán informalmente para compartir experiencias y mejores prácticas en la lucha contra los flujos financieros ilícitos y para establecer las conexiones necesarias para una cooperación internacional efectiva en casos transfronterizos.

La segunda vertiente de actuación es la capacitación. De hecho, fortalecer la capacidad de los investigadores penales fiscales para hacer frente a los flujos financieros ilícitos es considerado un pilar clave del diálogo de Oslo. La *OECD International Academy for Tax Crime Investigation* es parte fundamental de esta iniciativa (OCDE, s.f.i). El primer centro de la academia se inauguró el 17 de junio de 2014, en la Escuela de Policía Económica y Financiera Guardia di Finanza en Ostia, Italia. Con el éxito de los programas, también se han establecido centros en Nairobi (2017), en Buenos Aires (2018) y Tokio (2019).

Los programas de esta academia internacional se estructuran en torno a una serie de módulos, que se imparten a través de cursos intensivos. Los países que participaron en estos programas reportaron beneficios significativos, incluyendo cambios legislativos para combatir la evasión fiscal y el lavado de dinero, una mayor cooperación interinstitucional e internacional, y una mayor capacidad para combatir los flujos ilícitos (OCDE, s.f.i).

Los cursos impartidos están enfocados en la conducción y gestión de investigaciones financieras, programas básico (incluyendo la capacidad de seguir el dinero a través de arreglos financieros complejos y cómo usar de manera efectiva técnicas sofisticadas para identificar vínculos entre sospechosos y sus actividades ilícitas) e intermedio, enfocado en participantes con responsabilidad gerencial o de supervisión (incluyen habilidades de liderazgo, gestionar eficazmente recursos limitados, evidencia internacional, desafíos procesales y de investigación, amenazas y evaluaciones de riesgos, mejores prácticas e iniciativa internacional y flujos ilícitos, incluidos el lavado de dinero complejo y los casos de soborno y corrupción). Además, se ofertan cursos especializados específicos, emergentes en la investigación de delitos fiscales, como el fraude sobre los impuestos al valor añadido y la recuperación de activos (decomiso, congelación y confiscación). De acuerdo con la OCDE, casi 1000 investigadores de más de 95 países han recibido capacitación como parte de esta iniciativa (OCDE, s.f.i).

La última vertiente, no menos importante que las demás, se refiere a la disseminación de conocimientos, estándares y buenas prácticas. Se da, esencialmente, por medio de diversas publicaciones de manuales, guías, informes y otros reportes sobre temas emergentes relacionados con los delitos fiscales y los crímenes complejos asociados. Entre ellos, se destacan las siguientes publicaciones:

- ***Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales:***

Mencionado en el apartado 8.1.1.2, se trata de una guía completa para combatir los delitos fiscales. Establece diez principios globales, que cubren los aspectos legales, estratégicos, administrativos y operativos para abordar los delitos fiscales⁵⁴. La guía ha sido preparada por el TFTC, y se basa en la experiencia de los miembros del grupo de trabajo, así como en datos adicionales de encuestas proporcionados por 31 jurisdicciones. El propósito de estos principios es permitir que las jurisdicciones comparen su marco legal y operativo, e identifiquen áreas donde se puedan realizar mejoras. De acuerdo con la publicación, el papel desempeñado por los investigadores penales tributarios contribuye significativamente a los esfuerzos generales de cumplimiento tributario de una jurisdicción (OCDE, 2019b).

De esos diez principios se subrayan dos. El principio 7 (“Delito tributario como un delito predicado o delito subyacente para el lavado de dinero”) señala que las jurisdicciones deben designar los delitos fiscales como uno de los delitos previos al lavado de dinero, por los motivos ya expuestos en el apartado 8.1.1.2 (mejor cooperación interinstitucional, mejor acceso a la información, enjuiciamientos más fáciles, etc.).

Por su parte, el principio 8 (“Tener un marco efectivo para la cooperación interinstitucional o inter agencia”) se refiere a que las jurisdicciones deben tener un marco legal y administrativo efectivo para facilitar la colaboración entre las autoridades fiscales y otras agencias de inteligencia y aplicación de la ley nacional.

En cuanto a este principio, la publicación señala que la lucha contra los delitos financieros comprende una serie de etapas clave, entre ellas la prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de los delitos y la recuperación del producto del delito. Dependiendo de las circunstancias, esto puede involucrar a varios organismos gubernamentales, incluyendo la AT, la Administración de aduanas, los reguladores financieros, las UIF, la policía y los organismos especializados de aplicación de la ley, las autoridades anticorrupción y la Fiscalía. Además, los distintos organismos pueden disponer de facultades únicas de información o de investigación y de observancia que

⁵⁴ Los diez principios son: penalización de las infracciones tributarias; tener una estrategia efectiva para abordar los delitos tributarios; tener poderes investigativos adecuados; poder efectivamente embargar/incautar y confiscar activos; tener una estructura organizativa con responsabilidades definidas; contar con recursos adecuados para la investigación de delitos tributarios; delito tributario como un delito predicado o delito subyacente para el lavado de dinero; tener un marco efectivo para la cooperación interinstitucional o inter-agencias; asegurar que los mecanismos de cooperación internacional estén disponibles; derechos de los sospechosos (OCDE, 2019b).

pueden mejorar la investigación de otro organismo en relación con un delito en particular. Esto hace que la cooperación entre los organismos pertinentes sea particularmente importante y beneficiosa, incluyendo el intercambio de información, así como otras formas de cooperación, como equipos conjuntos de investigación, centros de inteligencia inter agencias, y las comisiones (adscripciones) y co-localizaciones de funcionarios⁵⁵.

- ***Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition:***

Publicada su tercera edición en 2017, este informe tiene como objetivo identificar formas en las que las agencias puedan trabajar juntas para combatir delitos financieros cada vez más sofisticados, para obtener mejores resultados, en plazos más cortos y con costes más bajos (OCDE, 2017). De acuerdo con el informe, diferentes agencias gubernamentales están involucradas en la detección, investigación y enjuiciamiento y recuperación de activos provenientes de delitos como el tráfico de drogas, el fraude, la extorsión, la corrupción y la evasión fiscal, o incluso en el almacenamiento de información esencial sobre actividades criminales.

A partir de esta identificación, el informe considera los modelos organizativos para estas agencias, los arreglos para la cooperación interinstitucional y los flujos de información que son particularmente importantes para permitir a ellas operar eficazmente en la lucha contra la delincuencia financiera. Se utiliza la posición de 51 países con respecto a la legislación y las prácticas para la cooperación inter agencias para combatir los delitos fiscales y otros delitos financieros, incluida en la última edición por primera vez la cooperación específica con las autoridades responsables de investigar y perseguir la corrupción. Identifica prácticas exitosas basadas en las experiencias de los países en cooperación interinstitucional, y hace recomendaciones para mejorar dicha cooperación (OCDE, 2017).

⁵⁵ De acuerdo con la guía, la co-localización y la adscripción se tratan de unas formas efectivas de transferir las competencias de una determinada agencia, al tiempo que permite al personal establecer contactos con sus homólogos de otra agencia. Los funcionarios adscriptos comparten sus habilidades, experiencia y conocimientos especializados mientras participan directamente en el trabajo de la agencia anfitriona. Las prácticas tienen mayores beneficios para la cooperación interinstitucional, incluyendo alentar a los funcionarios a reconocer las oportunidades de cooperación, un compromiso más proactivo con los homólogos de otros organismos, mejorar la eficacia de la cooperación y aumentar la eficiencia del intercambio de información (OCDE (2019b)).

- ***Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption:***

Preparado conjuntamente por la OCDE y el Banco Mundial y lanzado en 2018, el informe plantea que los países de todo el mundo enfrentan una amenaza común originada por formas cada vez más complejas e innovadoras de delitos financieros. Si bien se consideran delitos distintos, **el delito fiscal y la corrupción están intrínsecamente vinculados**, ya que los delincuentes no informan de los ingresos derivados de las actividades corruptas con fines fiscales o informan en exceso en un intento de blanquear el producto de la corrupción. En términos más generales, cuando **la corrupción prevalece en la sociedad, esto puede fomentar la evasión fiscal**. En consecuencia, **las autoridades fiscales y las autoridades anticorrupción pueden ser aliados clave en la lucha contra los delitos financieros** y deben trabajar en conjunto para prevenir, detectar y hacer cumplir estos delitos de manera efectiva (OCDE y Banco Mundial, 2018).

A partir de las experiencias de 67 países, el estudio se centra en los aspectos legales, estratégicos, operativos y culturales de la cooperación entre las autoridades fiscales y las autoridades anticorrupción. El informe se presta a que los países puedan revisar y evaluar sus propios enfoques para la cooperación en asuntos relacionados con impuestos y corrupción, e identificar oportunidades para mejoras basadas en prácticas que han demostrado ser exitosas en otros lugares. Los principales hallazgos del trabajo se sintetizan a continuación (OCDE y Banco Mundial, 2018):

- La cooperación interinstitucional efectiva empieza con un sólido marco institucional definido.
- La cooperación entre las autoridades fiscales y las autoridades anticorrupción es un elemento esencial del enfoque integrado de gobierno (*whole of a government approach*) para abordar delitos financieros.
- Se alienta a los países a considerar en qué extensión las barreras legales, operacionales, o aun culturales y políticas pueden socavar la cooperación efectiva.
- Los países deberían considerar una variedad de mecanismos para aumentar las instancias de intercambio de información entre las autoridades fiscales y anticorrupción.

- Es importante que los inspectores fiscales puedan detectar señales de alerta de corrupción; y que los investigadores de corrupción puedan identificar indicadores de delitos fiscales.
- Los países han experimentado resultados positivos de operaciones conjuntas, grupos de trabajo y fuerzas operacionales, que involucran autoridades fiscales y autoridades anticorrupción.
- Las investigaciones paralelas coordinadas, los foros de coordinación y los centros conjuntos de inteligencia son mecanismos importantes para mejorar el intercambio de información y otras formas de cooperación.
- Otros mecanismos que pueden apoyar la cooperación entre las autoridades fiscales y las autoridades anticorrupción incluyen: adscripciones y co-localización de personal, revisión automática de asuntos fiscales de personas sancionadas por corrupción, y registros centralizados de ingresos y bienes de funcionarios públicos.

Como vimos en el apartado 6.1, parte de los países de América Latina firmaron la Declaración de Punta del Este (2018), en la que se insta a la acción “un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción”. Entre otros compromisos, se destacan los siguientes:

2. Acordamos establecer una iniciativa latinoamericana para maximizar el uso efectivo de la información intercambiada en virtud de las normas internacionales de transparencia fiscal para hacer frente a la evasión fiscal, la corrupción y otros delitos financieros, y mejorar la cooperación fiscal internacional para contrarrestar las prácticas que contribuyen a todas las modalidades de delitos financieros.
4. Alentamos a todos los países de América Latina a fortalecer aún más sus esfuerzos para combatir la evasión fiscal transfronteriza, la corrupción y otros delitos financieros mediante una cooperación más estrecha, tanto a nivel mundial como regional, en particular mediante un uso más intensivo de todas las herramientas disponibles de intercambio de información con el fin de disuadir, detectar y procesar a los evasores de impuestos.
6. Analizaremos la posibilidad de (i) un uso más amplio de la información proporcionada a través de canales de intercambio de información fiscal para otros fines de aplicación de la ley, según lo permitido con arreglo a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y la

legislación doméstica, y (ii) promover un acceso más efectivo y en tiempo real a la información sobre beneficiarios reales en América Latina.

9. Renovamos nuestro compromiso de mejorar los cimientos de la confianza pública en la administración tributaria y otros organismos de control mediante la erradicación de la corrupción y la confidencialidad de la información obtenida por las autoridades públicas. (Declaración de Punta del Este, 2018).

Además, se comprometen a realizar una autoevaluación siguiendo los principios identificados en el dicho informe sobre los diez principios globales contra los delitos fiscales, además de buscar seguir las prácticas exitosas identificadas en los informes de la OCDE sobre efectiva cooperación interinstitucional y sobre la mejora de la cooperación entre las autoridades fiscales y las autoridades anticorrupción, señalados anteriormente (Declaración de Punta del Este, 2018).

Esta breve contextualización del ambiente internacional presenta, muy claramente, un movimiento hacia la implicación cada vez mayor de las AATT en la lucha contra la delincuencia económica, y más específicamente contra la corrupción. Si en el Capítulo I se demostraban las íntimas relaciones de causas y consecuencias comunes de la corrupción y de la evasión tributaria, en este apartado se verifica que la comunidad internacional tiene presente la importancia de la actuación y la cooperación de las AATT. Aunque tal percepción no esté cristalizada en los instrumentos jurídicos internacionales propiamente dichos, las iniciativas recientes, en especial por parte de la OCDE, siguen el sendero de diversas iniciativas de *soft law*, propiciando pautas inspiradoras para la estructuración de la actuación de las AATT en la lucha contra la corrupción.

9. Papel Institucional

Como hemos visto en el apartado 1.2.4, para lograr un adecuado equilibrio social y el funcionamiento del sistema democrático, los países han de contar con sistemas tributarios equitativos que favorezcan el desarrollo económico, que tengan capacidad recaudatoria y capacidad redistributiva, y que sean aplicables. A partir de ello, cabe a las AATT velar por su correcta aplicación y recaudación, procurando mejoras permanentes en la conducta fiscal de los ciudadanos, de manera a que se promueva al máximo el cumplimiento voluntario y la recaudación espontánea. En este marco, algunos aspectos identificados en los Capítulos I y II son fundamentales para comprender cómo las AATT

pueden, e incluso deben, actuar de manera proactiva en la lucha contra la corrupción. Son los conceptos de percepción de riesgo y de gestión de riesgos.

9.1. Percepción de riesgo

La percepción de riesgo de los contribuyentes es un elemento clave para la actuación eficiente y eficaz de las AATT, y para alcanzar un buen nivel de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes (BID et al, 2015). Para ello, estas instituciones buscan enviar un mensaje claro a la sociedad demostrando que son capaces de detectar la evasión fiscal y de corregirla o sancionarla con agilidad. Gutiérrez Lousa (2005) señala lo siguiente:

El proceso de percepción del sistema fiscal se inicia cuando el ciudadano centra su atención en estímulos concretos de naturaleza fiscal. Al mismo tiempo, el individuo percibe la realidad fiscal e inicia un proceso cognoscitivo a través del cual integra y dota de significado a la información fiscal. Estas ideas elaboradas van constituyendo, en un proceso de sedimentación temporal, sus creencias fiscales que serán determinantes de las actitudes y comportamientos fiscales del ciudadano. Finalmente, será la evaluación subjetiva de esas creencias fiscales lo que constituya sus actitudes fiscales. (p.113).

Se puede decir que el objetivo de las AATT, en este sentido, sería maximizar el riesgo subjetivo, entendiendo por tal la probabilidad de ser controlado, considerando la magnitud y efectividad de las sanciones. Por ello, consiste también en un elemento disuasivo, ya que aumenta la percepción de la probabilidad de detección y aplicación de las penalidades tributarias.

Pohlmann e Iudícibus, citados por Silva et al (2013), afirman que la evasión fiscal se puede también analizar a través de la teoría de la agencia. En el caso de los impuestos declarativos, el Estado (principal) delega en el contribuyente (agente) la tarea de verificar y pagar el impuesto, independientemente de la acción de la autoridad fiscal. Por lo tanto, el Estado trata de maximizar su utilidad, reduciendo sus costes administrativos y ganando agilidad en la recaudación de impuestos. Su enfoque principal se convierte en el incentivo para la obediencia fiscal. El contribuyente (agente), a su vez, trata de optimizar su utilidad y bienestar a través de mecanismos que reducen su carga impositiva y permiten un aumento de los ingresos netos. En vista de las posibles pérdidas de recaudación de impuestos a las que el Estado está sujeto en esta relación de agencia, como resultado de

probables omisiones de ingresos practicadas por el contribuyente, el Estado (principal), por medio de la AT, está obligado a hacer un esfuerzo fiscal para controlar y monitorear al agente. Para ello, es fundamental que las sanciones sean adecuadas para penalizar a los agentes que traicionan la relación de confianza con el principal, y que tales sanciones sean aplicadas en la práctica, de manera que afecten a las decisiones de los potenciales candidatos a agentes.

Para alcanzar los objetivos de promover un buen nivel del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo con el BID et al (2015), las AATT buscan combinar adecuadamente diferentes tipos de actuaciones, como controles extensivos y rápidos, que aprovechen esencialmente la información disponible para transmitir la presencia fiscal y al tiempo, y el desarrollo de fiscalizaciones en profundidad, integrales y rigurosas, que traten de evitar las formas más complejas de fraude y evasión tributaria.

Otros ejemplos serían estrategias como la implantación de un sistema público de contabilidad digital, por medio del cual la AT brasileña ha pasado a tener acceso directa y electrónicamente a los registros contables de las personas jurídicas, han mejorado los niveles de cumplimiento de las grandes empresas del país (Silva et al, 2013), sin la necesidad de acciones ostensivas de auditoria. En México, desde la implantación de la factura electrónica, el temor de ser sancionado o multado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) si no se cumple adecuadamente con las obligaciones fiscales se disparó hasta el 84 %. Tienen la percepción de que la autoridad está siendo más inquisitiva en el sentido de que les solicita a los contribuyentes que acrediten que están cumpliendo normalmente con sus obligaciones fiscales (Cano, 2019).

Asimismo, es posible que los contribuyentes, efectivamente, tengan una percepción mayor a la real sobre la posibilidad de ser auditado y, eventualmente pillado. Es decir, la percepción del riesgo de ser auditado por la AT podría tener determinantes diferentes al riesgo real. Alm et al (2004), a través de un método experimental, demuestran que la percepción de la probabilidad está más afectada por una comunicación "extraoficial" (información de otros contribuyentes), que por una comunicación oficial (el Gobierno afirmando cuál es la probabilidad de auditoría real).

Los medios de comunicación tienen un papel importante en este proceso. Las noticias e historias regulares sobre la evasión fiscal y sobre las demás acciones de la AT pueden tener un fuerte impacto en la percepción de los ciudadanos sobre la evasión fiscal,

y sobre la posibilidad de ser investigado tributariamente. Mangani (2019) señala que, si se publican noticias sobre evasión fiscal en periódicos, es una señal de que las instituciones y las fuerzas tributarias pueden detectar ese delito y combatirlo. Por otro lado, si se supone que la cobertura mediática de los crímenes económicos se correlaciona positivamente con la importancia o "interés periodístico" de los acontecimientos reportados, una mayor (o menor) cobertura de los medios puede implicar una sobreestimación (o subestimación) de los eventos reportados, con esta percepción parcial tanto del crimen como de las acciones estatales para combatirlo.

La estrategia de utilización de la media como forma de ampliar el alcance de las acciones de las AATT, y así incrementar la presencia fiscal y la consecuente percepción de riesgos es ampliamente utilizada. Blank y Levin (2010), por ejemplo, han identificado que el IRS suele difundir en los medios de comunicación un número estadísticamente desproporcional de comunicados de prensa sobre sus acciones de cumplimiento y aplicación de la ley, en las semanas previas al "*tax day*", fecha final para que los contribuyentes americanos presenten sus declaraciones de impuesto a la renta, especialmente de fraudes, blanqueo de capitales y sentencias criminales. Gutierrez Lousa (2005), analizando los datos de encuestas de opinión encargadas por el IEF, indica que la difusión en los medios de comunicación social de noticias relativas a los éxitos de Hacienda en el descubrimiento y castigo de los verdaderos defraudadores fiscales hace que los ciudadanos se sientan animados y protegidos en sus intereses, porque ven que Hacienda hace bien su trabajo y que, aunque le resulte muy difícil erradicar las conductas asociales y egoístas de los incumplidores, se esfuerza cuanto puede en limitar los daños que causan a la sociedad con una decidida represión.

Finalmente, Dubin (2007) ha logrado demostrar que, de hecho, la AT puede alcanzar el objetivo de impactar en la recaudación por medio del incremento en la percepción de riesgo. A través de un estudio econométrico (teniendo como basis la realidad estadounidense), ha identificado que la actuación del área de investigación criminal del IRS tiene un efecto mensurable y positivo en el cumplimiento voluntario; que estos resultados implican que la utilización de la media ejerce un papel importante, y que el encarcelamiento y la libertad condicional (en lugar de multas) tienen una mayor influencia sobre el comportamiento de los contribuyentes. Además, sus simulaciones determinaron que las actividades de auditoría administrativa y de investigación criminal producen efectos positivos en los ingresos generales, pero, más allá de eso, el efecto de

esas actividades en la recaudación espontánea es diferente: un dólar adicional asignado a la auditoría administrativa resultaría en U\$ 58 en recaudación espontánea, mientras que un dólar adicional asignado a la investigación criminal tributaria daría como resultado U\$ 66. Es decir, considerando la realidad jurídica, económica y administrativa de los EEUU, las actividades de investigación de fraudes, blanqueo de capitales y otros ilícitos económicos, tales como la corrupción, generan un desbordamiento o efecto demostración (*spillover effect*) más significativo que el efecto de las auditorías administrativas.

La OCDE (2004) recomienda que las AATT deben mantener visibles sus poderes, autoridad y actividad. De acuerdo con el organismo internacional, la AT no solo debe tener poderes de ejecución creíbles, sino que también debe comunicar efectivamente su uso de estos poderes. Esta imagen de poder ayuda a otorgar credibilidad a la autoridad como institución. Las estrategias que pueden ayudar a lograr el resultado de mejorar la percepción del poder legítimo de una autoridad incluyen, según la OCDE: alentar la publicación en la media de los enjuiciamientos exitosos; publicar información que proporcione a los contribuyentes una advertencia temprana de comportamiento que la autoridad pueda considerar no conforme, y publicar informes de decisiones judiciales o fallos interpretativos de la autoridad en asuntos de derecho o práctica administrativa. La publicación de listas de contribuyentes no cumplidores, de acuerdo con las reglas específicas de secreto de las informaciones tributarias, y eventualmente de acuerdo con algunos parámetros (grandes deudores, grandes estafadores, deudores contumaces, etc.), se enmarca en esta misma clase de medidas.

Para Gutiérrez Lousa (2005), tales estrategias, a las cuales asocia el concepto de “coacción simbólica”, han sido adoptadas con entusiasmo por la Hacienda española, promoviendo “una cara adusta de ‘Gran Hermano’ que todo lo sabe y todo lo controla” (p.126), lo que ha llevado, en conjunto con otros factores, a una significativa mejora en el comportamiento fiscal del país.

9.1.1. Estructura sancionatoria - sanciones penales y administrativas

Como hemos señalado ya en diversos pasajes de este trabajo, el régimen sancionador es un aspecto clave para la correcta aplicación del sistema tributario y para favorecer que los contribuyentes cumplan oportunamente con sus obligaciones tributarias. Está íntimamente relacionado con la percepción social del riesgo de ser descubierto en caso de incumplimiento y la cuantía de los impuestos a pagar. Como

señalan el BID et al (2015), las sanciones que impone la AT para castigar las infracciones tributarias son los elementos que en mayor medida determinan el nivel de cumplimiento voluntario. Han de ser suficientemente duras y rigurosas para desincentivar los incumplimientos, pero han de ser proporcionadas a las conductas que se desea corregir, pues en otro caso serán inaplicables y provocarán el rechazo social, no alcanzando los efectos positivos esperados a medio y largo plazo en el cumplimiento voluntario (Sanz-Gomez, 2019).

Evidentemente, tales preceptos son igualmente aplicables a la lucha contra la corrupción, como hemos visto en el apartado 2.1.2, y señalado por diversos autores. En palabras de Boehm y Lambsdorff (2009), las variables que clasifican como “clásicas”, es decir, el control, las sanciones, los sistemas de valores, etc., son, sin duda, importantes en la lucha contra la corrupción, ya que actúan sobre las fuentes principales de esta, conforme a la teoría del agente, el poder de decisión y la información asimétrica entre principal y agente.

Como también hemos visto en los Capítulos precedentes, la evasión fiscal y la corrupción comparten diversas causas comunes, varias estrategias de prevención similares y, principalmente, consecuencias, tanto económicas como sociales, idénticas. No obstante, aunque haya una convergencia en los efectos negativos decurrentes de los dos fenómenos, las estructuras sancionatorias suelen tener importantes distinciones.

En Brasil, por ejemplo, el delito de corrupción pasiva, previsto en el art. 317 del Código Penal (Decreto-Ley No. 2.848, de 7 de diciembre de 1940) se castiga con pena de prisión de dos a doce años y multa⁵⁶, además del decomiso del producto del delito o de cualquier bien o valor que constituya una ganancia obtenida por el agente con la práctica del hecho criminal, y otras consecuencias (arts. 91, 91-A y 92 del Código Penal)⁵⁷. Los

⁵⁶Art. 317 - Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.

⁵⁷ Art. 91 - São efeitos da condenação: I - tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime; II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé: a) dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito; b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso. § 1º Poderá ser decretada a perda de bens ou valores equivalentes ao produto ou proveito do crime quando estes não forem encontrados ou quando se localizarem no exterior. § 2º Na hipótese do § 1º, as medidas assecuratórias previstas na legislação processual poderão abranger bens ou valores equivalentes do investigado ou acusado para posterior decretação de perda.

Art. 91-A. Na hipótese de condenação por infrações às quais a lei comine pena máxima superior a 6 (seis) anos de reclusão, poderá ser decretada a perda, como produto ou proveito do crime, dos bens

delitos fiscales, previstos en los arts. 1º y 2º de la Ley No. 8.137, de 27 de diciembre de 1990, se castigan con penas de prisión de dos a cinco años o de seis meses a dos años⁵⁸, además de las sanciones administrativas correspondientes (cobro de los impuestos debidos, multas administrativas e intereses). Por otro lado, se considera extinto el castigo penal cuando el agente promueve el pago de los tributos debidos, incluidos los accesorios, antes de que se presente la denuncia por la Fiscalía (art. 34 de la Ley No. 9.249, de 26 de diciembre de 1995)⁵⁹, observando que la AT brasileña solo puede enviar el informe sobre los delitos fiscales al Ministerio Público después de transcurridos todos los plazos de

*correspondentes à diferença entre o valor do patrimônio do condenado e aquele que seja compatível com o seu rendimento lícito. § 1º Para efeito da perda prevista no **caput** deste artigo, entende-se por patrimônio do condenado todos os bens: I - de sua titularidade, ou em relação aos quais ele tenha o domínio e o benefício direto ou indireto, na data da infração penal ou recebidos posteriormente; II - transferidos a terceiros a título gratuito ou mediante contraprestação irrisória, a partir do início da atividade criminal; § 2º O condenado poderá demonstrar a inexistência da incompatibilidade ou a procedência lícita do patrimônio. § 3º A perda prevista neste artigo deverá ser requerida expressamente pelo Ministério Público, por ocasião do oferecimento da denúncia, com indicação da diferença apurada. § 4º Na sentença condenatória, o juiz deve declarar o valor da diferença apurada e especificar os bens cuja perda for decretada. § 5º Os instrumentos utilizados para a prática de crimes por organizações criminosas e milícias deverão ser declarados perdidos em favor da União ou do Estado, dependendo da Justiça onde tramita a ação penal, ainda que não ponham em perigo a segurança das pessoas, a moral ou a ordem pública, nem ofereçam sério risco de ser utilizados para o cometimento de novos crimes.*

Art. 92 - São também efeitos da condenação: I - a perda de cargo, função pública ou mandato eletivo: a) quando aplicada pena privativa de liberdade por tempo igual ou superior a um ano, nos crimes praticados com abuso de poder ou violação de dever para com a Administração Pública; b) quando for aplicada pena privativa de liberdade por tempo superior a 4 (quatro) anos nos demais casos. II - a incapacidade para o exercício do poder familiar, da tutela ou da curatela nos crimes dolosos sujeitos à pena de reclusão cometidos contra outrem igualmente titular do mesmo poder familiar, contra filho, filha ou outro descendente ou contra tutelado ou curatelado; III - a inabilitação para dirigir veículo, quando utilizado como meio para a prática de crime doloso. Parágrafo único - Os efeitos de que trata este artigo não são automáticos, devendo ser motivadamente declarados na sentença

⁵⁸ *Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁵⁹ *Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia..*

cobro y del contencioso administrativo (art. 83 de la Ley No. 9.430, de 27 de diciembre de 1996)⁶⁰, que en Brasil consta de dos instancias.

De ahí que, en Brasil, si de un lado se puede castigar un hecho de corrupción por hasta doce años de prisión, además del decomiso de las ganancias del delito, por otro, la penalización para el fraude fiscal prácticamente se limita al cobro de la multa tributaria. Es decir, se acaba valorando, en términos penales, igualmente una mera infracción administrativa o un sencillo incumplimiento de deberes tributarios, a comportamientos reprochables, esencialmente dolosos, en los cuales se ha servido de medios fraudulentos tales como no declarar, declaraciones fraudulentas por medio del uso de documentos falsos, anomalías sustanciales de la contabilidad para evitar tributar por aquello a lo que estaba obligado, facturas falsas, utilización de personas o entidades interpuestas, etc. Sin embargo, en la decisión STJ - AgRg No. RHC: 66780 SP 2015/0319433-2⁶¹, de 27/11/2018, el *Superior Tribunal de Justiça* señaló que los delitos de defraudación a Hacienda, de utilización de documentos falsos y conspiración, asociados a un delito tributario, no pueden ser investigados en cuanto este último no esté definitivamente solucionado en el ámbito administrativo.

Si bien las multas en estos casos de defraudación son, de hecho, mayores, al establecer el impedimento de la persecución penal para todos los casos en que se regulariza la situación fiscal, la ley brasileña contra los delitos fiscales asume aires de norma de responsabilidad. Según Rodríguez López (2004), este tipo de norma asocia a la vulneración de los derechos una sanción igual al valor del daño causado. Asumiendo la racionalidad en la toma de decisiones de los agentes, cabe esperar que estos comparen la ganancia esperada de su comportamiento potencialmente ilícito con la sanción asociada y que finalmente decidan cometer el acto ilícito cuando la primera sea mayor que la segunda, o bien abstenerse de hacerlo en caso contrario. El autor destaca, además, que sobre esa decisión racional influyen otros factores: la probabilidad de detección y efectiva sanción del delito fiscal por parte del Estado (que no es del 100 %), la preferencia al riesgo del infractor (sobre la cual influye la percepción del riesgo de este), y un factor de

⁶⁰ Art. 83. *A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente..*

⁶¹ *Superior Tribunal de Justiça – Agravo Regimental no recurso ordinário em Habeas Corpus AgRg No. RHC: 66780 SP 2015/0319433-2.*

descuento temporal (cuanto más tiempo pase para que se efective la sanción, menor será el estímulo para el cumplimiento). En el caso brasileño, se puede añadir una cultura de amnistías fiscales, factor que estimula la preferencia por el riesgo, identificado por Tanzi como uno de los inductores de la evasión (apartado 2.2). No puede decirse, por tanto, que este tipo de normas incentive decididamente el respeto de los derechos de terceros, es decir, la Hacienda Pública y la propia sociedad en última instancia.

Aunque admitiendo la poca profundidad de este análisis, parece evidente que se confiere en Brasil, un tratamiento penal mucho más gravoso a la corrupción que al fraude fiscal. Al Capone, en nuestro país, muy probablemente habría pago sus impuestos y sanciones administrativas y continuado a delinquir.

Aparentemente, este cuadro se repite en América Latina. Sin embargo, según el estudio del BID et al (2015), que recogió datos de 2006 hasta 2010, aunque el delito tributario está tipificado en la legislación de todos los países de la región, el número de sentencias condenatorias impuestas por el delito era bastante escaso en aquel período, habiendo casos en que no hubo ni una sola sentencia en los últimos años analizados. De acuerdo con los organismos internacionales, parece que el delito tributario no está aún consolidado en la región salvo contadas excepciones⁶².

En España, al delito de cohecho pasivo previsto en el art. 419 del CP le corresponde una pena de prisión de tres a seis años, una multa de doce a veinticuatro meses y la inhabilitación especial para el empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de nueve a doce años, sin perjuicio de la pena correspondiente al acto realizado, omitido o retrasado en razón de la retribución o promesa, si fuera constitutivo de delito⁶³. Además, en cuanto a los delitos fiscales, el art. 305.1 del CP prevé castigos con pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al

⁶² Según el estudio, se exceptúan Colombia, Chile y México (con un número razonable de sentencias). En el resto de América Latina, en 2010, sólo se tiene noticia de cuarenta sentencias condenatorias por delito tributario (BID et al, 2015, p. 47).

⁶³ Artículo 419. La autoridad o funcionario público que, en provecho propio o de un tercero, recibiere o solicitare, por sí o por persona interpuesta, dádiva, favor o retribución de cualquier clase o aceptare ofrecimiento o promesa para realizar en el ejercicio de su cargo un acto contrario a los deberes inherentes al mismo o para no realizar o retrasar injustificadamente el que debiera practicar, incurrirá en la pena de prisión de tres a seis años, multa de doce a veinticuatro meses, e inhabilitación especial para empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de nueve a doce años, sin perjuicio de la pena correspondiente al acto realizado, omitido o retrasado en razón de la retribución o promesa, si fuera constitutivo de delito.

séxtuplo de la cuantía defraudada⁶⁴, o de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo a las circunstancias agravantes previstas en el art. 305 bis 1:

1.El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros;
- b) que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal;
- c) que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Además, se prevé el decomiso de los bienes, efectos y ganancias para ambos delitos (arts.127 y 127 bis del CP)⁶⁵.

⁶⁴ Artículo 305.1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

⁶⁵ Artículo 127. 1. Toda pena que se imponga por un delito doloso llevará consigo la pérdida de los efectos que de él provengan y de los bienes, medios o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como de las ganancias provenientes del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar. 2. En los casos en que la ley prevea la imposición de una pena privativa de libertad superior a un año por la comisión de un delito imprudente, el juez o tribunal podrá acordar la pérdida de los efectos que provengan del mismo y de los bienes, medios o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como de las ganancias provenientes del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar. 3. Si por cualquier circunstancia no fuera posible el decomiso de los bienes señalados en los apartados anteriores de este artículo, se acordará el decomiso de otros bienes por una cantidad que corresponda al valor económico de los mismos, y al de las ganancias que se hubieran obtenido de ellos. De igual modo se procederá cuando se acuerde el decomiso de bienes, efectos o ganancias determinados, pero su valor sea inferior al que tenían en el momento de su adquisición.

Artículo 127 bis. 1. El juez o tribunal ordenará también el decomiso de los bienes, efectos y ganancias pertenecientes a una persona condenada por alguno de los siguientes delitos cuando resuelva, a partir de indicios objetivos fundados, que los bienes o efectos provienen de una actividad delictiva, y no se acredite su origen lícito: a) Delitos de trata de seres humanos. a bis) Delitos de tráfico de órganos. b) Delitos relativos a la prostitución y a la explotación sexual y corrupción de menores y delitos de abusos y agresiones sexuales a menores de dieciséis años. c) Delitos informáticos de los apartados 2 y 3 del artículo 197 y artículo 264. d) Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico en los supuestos de continuidad delictiva y reincidencia. e) Delitos relativos a las insolvencias punibles. f) Delitos contra la propiedad intelectual o

Sin embargo, conforme al art .305.4, para los delitos fiscales que no se enmarcan en los agravantes del art. 305 bis, la regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Se entiende, de ello, que para los delitos fiscales considerados menos graves se aplica un raciocinio similar al brasileño, aunque en Brasil se hace de manera generalizada e indistintamente. Tal tratamiento menos gravoso, por otro lado, no se concede a los supuestos de cohecho de pequeño valor, cabiendo a los jueces la matización de la pena conforme la gravedad. En cuanto a los delitos fiscales graves, aparentemente el legislador español ha entendido que presentan niveles similares de gravedad al cohecho pasivo.

No se pretende agotar el tema, tampoco es objetivo del presente trabajo, ya que muchos otros aspectos tendrían que ser considerados para un examen más exhaustivo, que tengan en cuenta el examen de otros tipos penales, incluso de conductas asociadas, jurisprudencia, efectividad, factores temporales, etc. En realidad, parece un tema que merecería una revisión más a fondo, en especial en lo que se refiere a la aplicación del régimen sancionador y del delito tributario en los países de América Latina, para que no incentiven el fraude y la evasión y se constituyan en una herramienta eficaz para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

industrial. g) Delitos de corrupción en los negocios. h) Delitos de receptación del apartado 2 del artículo 298. i) Delitos de blanqueo de capitales j) Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social. k) Delitos contra los derechos de los trabajadores de los artículos 311 a 313. l) Delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros. m) Delitos contra la salud pública de los artículos 368 a 373. n) Delitos de falsificación de moneda. o) Delitos de cohecho. p) Delitos de malversación. q) Delitos de terrorismo r) Delitos cometidos en el seno de una organización o grupo criminal. 2. A los efectos de lo previsto en el apartado 1 de este artículo, se valorarán, especialmente, entre otros, los siguientes indicios: 1.º La desproporción entre el valor de los bienes y efectos de que se trate y los ingresos de origen lícito de la persona condenada. 2.º La ocultación de la titularidad o de cualquier poder de disposición sobre los bienes o efectos mediante la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, o paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la determinación de la verdadera titularidad de los bienes. 3.º La transferencia de los bienes o efectos mediante operaciones que dificulten o impidan su localización o destino y que carezcan de una justificación legal o económica válida. 3. En estos supuestos será también aplicable lo dispuesto en el apartado 3 del artículo anterior. 4. Si posteriormente el condenado lo fuera por hechos delictivos similares cometidos con anterioridad, el juez o tribunal valorará el alcance del decomiso anterior acordado al resolver sobre el decomiso en el nuevo procedimiento. 5. El decomiso a que se refiere este artículo no será acordado cuando las actividades delictivas de las que provengan los bienes o efectos hubieran prescrito o hubieran sido ya objeto de un proceso penal resuelto por sentencia absolutoria o resolución de sobreseimiento con efectos de cosa juzgada.

9.2. Gestión de riesgos de cumplimiento

De acuerdo con la Norma UNE-ISO 31000, se puede definir la gestión de riesgos como las actividades coordinadas para dirigir y controlar una organización con relación al riesgo, entendido como el efecto de la incertidumbre sobre los objetivos institucionales (AENOR, 2018). Tal efecto es una desviación respecto a lo previsto, pudiendo ser positivo, negativo o ambos, y puede abordar, crear o resultar en oportunidades y amenazas. Está relacionada con el proceso de identificar, analizar, evaluar y responder a los riesgos, por medio de acciones preventivas, correctivas y/o reductivas. Implica el control de posibles eventos futuros, es decir, busca ser proactiva, en lugar de reactiva. Es parte de la gobernanza y el liderazgo y es fundamental en la manera en que se gestiona la organización en todos sus niveles (AENOR, 2018).

Los principios de gestión de riesgos se pueden aplicar a todos los aspectos del negocio y a todas las ramas de actividad, tanto en el sector privado como en el público. Han sido largamente utilizados en labores de control interno y externo, para la identificación y prevención de fraudes, malas prácticas y otras fragilidades. En el ámbito de la lucha contra la delincuencia económica, el GAFI ha señalado expresamente la importancia de la utilización de estos preceptos, cristalizando, en la primera de sus cuarenta recomendaciones, la necesidad de una evaluación de riesgos y de la aplicación de un enfoque basado en los riesgos para la prevención y combate al lavado de activos, al financiamiento al terrorismo y al financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva⁶⁶.

⁶⁶ Las Recomendaciones del GAFI constituyen un esquema de medidas y estándares completo y consistente que los países deben implementar para combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, así como también el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva. La recomendación 1, sobre la Evaluación de riesgos y aplicación de un enfoque basado en riesgo, prevé que los países deben identificar, evaluar y entender sus riesgos de lavado de activos/financiamiento del terrorismo, y deben tomar medidas, incluyendo la designación de una autoridad o mecanismo para coordinar acciones para evaluar los riesgos, y aplicar recursos encaminados a asegurar que se mitiguen eficazmente los riesgos. Con base en esa evaluación, los países deben aplicar un enfoque basado en riesgo a fin de asegurar que las medidas para prevenir o mitigar el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo sean proporcionales a los riesgos identificados. Este enfoque debe constituir un fundamento esencial para la asignación eficaz de recursos en todo el régimen antilavado de activos y contra el financiamiento del terrorismo (ALA/CFT) y la implementación de medidas basadas en riesgo en todas las Recomendaciones del GAFI. Cuando los países identifiquen riesgos mayores, éstos deben asegurar que sus respectivos regímenes ALA/CFT aborden adecuadamente tales riesgos. Cuando los países identifiquen riesgos menores, éstos pueden optar por permitir medidas simplificadas para algunas Recomendaciones del GAFI bajo determinadas condiciones. Los países deben exigir a las instituciones financieras y actividades y profesiones no financieras designadas que identifiquen, evalúen y tomen una acción eficaz para mitigar sus riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo (GAFI, 2019).

En las AATT no puede ser diferente. Además de la aplicación de los principios de la gestión de riesgos desde la perspectiva organizacional y de controles internos, la AT debe contar con un planteamiento estratégico de riesgo, según García Ríos et al (2017), que le permita demostrar a la sociedad que conoce los incumplimientos, que está capacitada para recuperar los valores no pagados y para aplicar sanciones para hacerlos onerosos. Para lograr el objetivo de mantener un nivel aceptable de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la AT debe aplicar con eficacia su capacidad disuasiva, comenzando por conocer las causas que originan los incumplimientos, considerando aspectos económicos, jurídicos y sociológicos, y realimentando con ellas la política socioeconómica fiscal y tributaria en busca de mejores escenarios, prestando mejor servicio a la comunidad y, por último, gestionando las condiciones de riesgo apropiadas (García Ríos et al, 2017).

En otras palabras, se requiere un proceso estructurado y sistemático para decidir qué es importante en un contexto de cumplimiento tributario y cómo se abordarán los principales riesgos del incumplimiento. De acuerdo con la OCDE (2004), la **gestión del riesgo de cumplimiento** es un proceso estructurado para la identificación, evaluación, clasificación y tratamiento sistemáticos de los riesgos de cumplimiento tributario (por ejemplo, no registrarse, no informar adecuadamente las obligaciones tributarias, etc.).

Además, Morán y Pecho (2017) señalan que, a partir de la masiva digitalización de las operaciones económicas y de las mayores competencias para acceder a la información de los contribuyentes con fines tributarios, las AATT han pasado a manejar volúmenes cada vez mayores de información. Este nuevo escenario les ha permitido implementar modelos de gestión de riesgos basados en el perfilamiento de los contribuyentes. Los perfiles de riesgo se construyen en función de análisis cuantitativos y cualitativos que consideran la probabilidad de ocurrencia y el posible impacto de los riesgos identificados, valiéndose de las más sofisticadas técnicas estadísticas, incluso de un análisis predictivo que involucra la modelación, el aprendizaje automatizado y la inteligencia artificial, y “la minería de datos”. La idea es identificar patrones de comportamiento del contribuyente y, con ello, potenciales riesgos para la gestión tributaria, orientando mejor los esfuerzos.

Las AATT disponen de un nivel finito de recursos, invariablemente muy por debajo de lo que se requiere para garantizar el pleno cumplimiento de todos y cada uno de los contribuyentes a medida que surgen obligaciones fiscales (OCDE, 2004). De ahí

la necesidad de contar con una metodología para determinar la asignación más racional de sus escasos recursos, materializada en la utilización de los principios de gestión de riesgos para lograr una estrategia óptima de cumplimiento tributario, fortaleciendo aquellas actividades que más contribuyen para el alcance de sus objetivos estratégicos.

10. Marco jurídico e institucional: funciones y potestades

Como hemos subrayado en el apartado anterior, el papel institucional de la AT está enmarcado en la gestión de la correcta aplicación del sistema impositivo, de manera que se promueva al máximo el cumplimiento voluntario y la recaudación espontánea. De hecho, la lucha contra la corrupción no es realmente la razón de ser de las AATT. Es decir, no es un fin en sí mismo, sino que está enmarcada en un contexto de construcción de percepción de riesgos por los contribuyentes, de gestión de los riesgos de cumplimiento, y de orientaciones internacionales. En palabras de Gascón Catalán (2018), “cuanto mayor sea el denominador común, incumplimiento tributario y corrupción, más fácil será involucrar la Administración Tributaria”. (p.17).

El Manual de concienciación sobre corrupción y soborno para examinadores y auditores fiscales de la OCDE (2013), señala que crear conciencia entre los auditores de impuestos sobre los problemas relacionados con el soborno y la corrupción, no implica reemplazar las leyes, políticas y procedimientos nacionales. Deben, en todo momento, cumplir con sus obligaciones, de conformidad con las normas que se aplican en su país, conocer su papel en la detección del soborno y la corrupción y estar alerta a los indicadores del fenómeno.

De ahí que lo que se plantea como estrategia de actuación evidentemente tenga que estar de acuerdo con el marco jurídico e institucional de cada país. Para este análisis, utilizaremos como estudio de caso los supuestos de Brasil y España.

10.1. Marco jurídico e institucional: funciones y potestades en Brasil

El sistema tributario brasileño se establece por los arts. 142-162 de la Constitución Federal de 1988 (CF), que disponen acerca de los principios generales, de las limitaciones del poder de tributar, de las potestades y sobre la distribución de los ingresos tributarios. La autonomía político-administrativa, característica esencial de nuestro sistema federativo, le concede a cada esfera de gobierno (la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios) la posibilidad de instituir impuestos (previstos en los arts. 153-156),

tasas (debido al poder de policía o por la utilización de servicios públicos) y contribuciones para mejoramientos (provenientes de obras públicas). En lo que se refiere a las contribuciones sociales, en su mayoría solamente pueden ser instituidas por el Gobierno Federal.

Dados estos comandos relativos a las potestades de los entes federativos, en Brasil hay una multiplicidad de órganos con funciones típicas de AT (además de la Unión, son 26 Estados, el Distrito Federal, y más de 5500 municipios, cada uno de ellos con potestades constitucionales para instituir y administrar los impuestos previstos en la CF para cada ente federativo). Utilizaremos para fines de este estudio, por evidentes motivos de simplificación, el órgano de AT federal, la *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (RFB), que es responsable de la administración de todos los tributos de potestad de la Unión y de las principales contribuciones sociales para la Seguridad Social (y que representan el 68 % del total de la recaudación del país, incluyendo los tributos recaudados por todos los entes federativos, y el 22 % del PIB) ⁶⁷.

Las normas generales en materia de legislación tributaria son definidas por el Código Tributario Nacional (CTN), establecido por la Ley No. 5.172 de 25 de octubre de 1966, recibida como ley complementaria⁶⁸ por la CF, en cumplimiento de su art. 146. Dicha ley establece en sus arts. 194 y 196, la naturaleza administrativa de las autoridades encargadas de fiscalizar de la aplicación del sistema tributario. Es decir, tales autoridades no tienen potestades de policía judicial, no siendo responsables de la investigación y persecución penal, de conformidad con la disposición constitucional del art. 144, que reserva tales funciones a las policías federal y civil⁶⁹.

⁶⁷ La presión fiscal total en Brasil es del 32,33 % del PIB, siendo el 22 % de responsabilidad de la Unión, el 8,31 % de los Estados y el 2,02 % de los municipios (RFB, 2020).

⁶⁸ En Brasil, las leyes complementarias tienen el objetivo de regular la materia constitucional, y exige la mayoría absoluta para su aprobación. Las leyes ordinarias contienen reglas generales y abstractas y se aprueban por mayoría simples.

⁶⁹ Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos: I - polícia federal; II - polícia rodoviária federal; III - polícia ferroviária federal; IV - polícias civis; V - polícias militares e corpos de bombeiros militares. § 1º A polícia federal, instituída por lei como órgão permanente, organizado e mantido pela União e estruturado em carreira, destina-se a: I - apurar infrações penais contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços e interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas, assim como outras infrações cuja prática tenha repercussão interestadual ou internacional e exija repressão uniforme, segundo se dispuser em lei; II - prevenir e reprimir o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o contrabando e o descaminho, sem prejuízo da ação fazendária e de outros órgãos públicos nas respectivas áreas de competência; III - exercer as funções de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras; IV - exercer, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União. § 2º A polícia rodoviária federal, órgão

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Además, establece importantes potestades de estas autoridades administrativas: el art. 142 atribuye privativamente a estas autoridades la potestad de determinar el crédito fiscal, el asunto imponible, los valores debidos, y de identificar el sujeto pasivo y proponer las sanciones correspondientes; y el art. 197 define la obligación, por parte de los sujetos listados, de proporcionar a la autoridad administrativa toda la información que tengan sobre los activos, negocios o actividades de terceros.

permanente, organizado e mantido pela União e estruturado em carreira, destina-se, na forma da lei, ao patrulhamento ostensivo das rodovias federais. § 3º A polícia ferroviária federal, órgão permanente, organizado e mantido pela União e estruturado em carreira, destina-se, na forma da lei, ao patrulhamento ostensivo das ferrovias federais. § 4º Às polícias civis, dirigidas por delegados de polícia de carreira, incumbem, ressalvada a competência da União, as funções de polícia judiciária e a apuração de infrações penais, exceto as militares. § 5º Às polícias militares cabem a polícia ostensiva e a preservação da ordem pública; aos corpos de bombeiros militares, além das atribuições definidas em lei, incumbe a execução de atividades de defesa civil. § 6º As polícias militares e corpos de bombeiros militares, forças auxiliares e reserva do Exército, subordinam-se, juntamente com as polícias civis, aos Governadores dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. § 7º A lei disciplinará a organização e o funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades. § 8º Os Municípios poderão constituir guardas municipais destinadas à proteção de seus bens, serviços e instalações, conforme dispuser a lei. § 9º A remuneração dos servidores policiais integrantes dos órgãos relacionados neste artigo será fixada na forma do § 4º do art. 39. § 10. A segurança viária, exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do seu patrimônio nas vias públicas: I - compreende a educação, engenharia e fiscalização de trânsito, além de outras atividades previstas em lei, que assegurem ao cidadão o direito à mobilidade urbana eficiente; e II - compete, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, aos respectivos órgãos ou entidades executivos e seus agentes de trânsito, estruturados em Carreira, na forma da lei.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Los Auditores-Fiscales da Receita Federal do Brasil desempeñan tales autoridades administrativas y potestades conferidas por el CTN, en cuanto en el ejercicio las funciones de la RFB, como definido por el art. 6º de la Ley No. 10.593 de 6 de diciembre de 2002.

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I -no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;*
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária*
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;*

II – em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

El Decreto No. 9.580, de 22 de noviembre de 2018 define, además, en los arts. 955-962, otras facultades investigativas relativas a las acciones de inspección tributaria y aduanera, tales como la potestad de entrada y acceso a establecimientos y dependencias internas de personas jurídicas, de examen de libros, documentos y registros contables, incluso electrónicos, de retención de dichos elementos, y de sellado de muebles, bodegas y archivos⁷⁰.

⁷⁰ **Acesso ao estabelecimento** Art. 955. A entrada dos Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda nos estabelecimentos e o acesso às suas dependências internas não estarão sujeitos a formalidades diversas da sua identificação, pela apresentação da identidade funcional. **Exame de livros e documentos** Art. 956. Os Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda procederão ao exame dos livros e dos documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e as investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, dos balanços e dos documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o

En cuanto a la RFB, creada en 1968 y subordinada al Ministerio de Economía, tiene sus funciones definidas por la Ley No. 11.547, de 16 de marzo de 2017, que dispone sobre la AT federal, y establece en su art. 1º que la institución es un “*órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente, estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda e que tem por finalidade a administração tributária e aduaneira da União*”, Tales funciones, ejercidas por los funcionarios de sus cuadros funcionales, son indelegables y esenciales para que el Estado pueda cumplir sus objetivos.

Es un organismo específico y singular, responsable de la administración (control, normativización, recaudación, cobro, fiscalización) de impuestos y contribuciones dentro de la competencia de la Unión, incluidas las contribuciones a la seguridad social y los impuestos al comercio exterior, que cubren una parte significativa de las contribuciones sociales del país. Asimismo, subsidia al Poder Ejecutivo Federal en la formulación de la política fiscal brasileña, y, además, previene y combate la evasión fiscal, el contrabando, la piratería, el fraude comercial, el tráfico de drogas, armas y animales en extinción y

cumprimento das obrigações fiscais, para os quais não se aplicam as restrições previstas nos art. 1.190 ao art. 1.192 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, e observado o disposto no art. 1.193 do referido Código.

Art. 957. O disposto no art. 956 não exclui a competência dos Superintendentes, dos Delegados e dos Inspetores da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda para determinarem, em cada caso, a realização de exame de livros e de documentos de contabilidade ou outras diligências pelos Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda..

Art. 958. São também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida..

Art. 959. Os Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda procederão às diligências necessárias à apuração da vacância de casas ou apartamentos e dos preços de locação, e poderão exigir, quer do locador, quer do locatário, a exibição dos contratos e dos recibos.

Retenção de livros e documentos *Art. 960. Os livros e os documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, em que se especifiquem a quantidade, a espécie, a natureza e as condições dos livros e dos documentos retidos. § 1º Na hipótese de os livros ou os documentos constituírem prova da prática de ilícito penal ou tributário, os originais retidos não serão devolvidos e será extraída cópia para entrega ao interessado. § 2º Excetuado o disposto no § 1º, os originais dos documentos retidos para exame deverão ser devolvidos, mediante recibo..*

Lacração de móveis, depósitos e arquivos *Art. 961. A autoridade fiscal encarregada de diligência ou de fiscalização poderá promover a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos onde se encontram arquivos e documentos sempre que ficar caracterizada a resistência ou o embaraço à fiscalização, ou, ainda, quando as circunstâncias ou a quantidade de documentos não permitirem a sua identificação e a conferência no local ou no momento em que foram encontrados. Parágrafo único. O sujeito passivo e os demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e de identificação dos elementos de interesse da fiscalização.*

Bolsa de valores e assemelhadas *Art. 962. Sem prejuízo do disposto no art. 957, os Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda poderão proceder ao exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, e solicitar a prestação de esclarecimentos e de informações a respeito de operações por elas praticadas.*

otros actos ilegales relacionados con el comercio internacional (RFB, s.f.a). El Decreto No. 9.745 de 8 de abril de 2019, que aprueba la estructura regimental del Ministerio de Economía, establece, en su art. 63, las competencias de la RFB⁷¹, de las cuales destacamos los incisos XX y XXIV:

⁷¹ Art. 63. À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil compete: I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, incluídas aquelas relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidos outros fundos e entidades, na forma da legislação em vigor; II - propor medidas de aperfeiçoamento, regulamentação e consolidação da legislação tributária federal; III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, e editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução; IV - estabelecer obrigações tributárias acessórias e disciplinar a entrega de declarações; V - preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de reconhecimento de direitos creditórios relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial; VI - preparar e julgar, em instância única, processos administrativos de aplicação de pena de perdimento de mercadorias e valores e de multa a transportador de passageiros ou de carga em viagem doméstica ou internacional que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento; VII - acompanhar a execução das políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos sociais e econômicos; VIII - planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e das demais receitas da União sob sua administração; IX - realizar a previsão, o acompanhamento, a análise e o controle das receitas sob sua administração, além de coordenar e consolidar as previsões das demais receitas federais, para subsidiar a elaboração da proposta orçamentária da União; X - propor medidas destinadas a compatibilizar a receita a ser arrecadada com os valores previstos na programação financeira federal; XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratem da matéria; XII - promover atividades de cooperação e integração entre as administrações tributárias do País, entre o fisco e o contribuinte, e de educação fiscal, além de preparar e divulgar informações tributárias e aduaneiras; XIII - elaborar estudos e estatísticas econômico-tributários para subsidiar a formulação das políticas tributária e, em relação ao comércio exterior, estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações; XIV - celebrar convênios com órgãos e entidades da administração pública e entidades de direito público ou privado, para permuta de informações, racionalização de atividades, desenvolvimento de sistemas compartilhados e realização de operações conjuntas; XV - gerir o Fundaf, a que se refere o Decreto-Lei nº 1.437, de 1975; XVI - negociar e participar da implementação de acordos, tratados e convênios internacionais pertinentes à matéria tributária e aduaneira; XVII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros, inclusive quanto ao alfandegamento de áreas e recintos; XVIII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar o controle do valor aduaneiro e de preços de transferência de mercadorias importadas ou exportadas, ressalvadas as competências do Comitê Brasileiro de Nomenclatura; XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive para representar o País em reuniões internacionais sobre a matéria; XX - planejar, coordenar e realizar as atividades de repressão aos ilícitos tributários e aduaneiros, inclusive contrafação, pirataria, entorpecentes e drogas afins, armas de fogo, lavagem e ocultação de bens, direitos e valores, observada a competência específica de outros órgãos; XXI - administrar, controlar, avaliar e normatizar o Siscomex, ressalvadas as competências de outros órgãos; XXII - articular-se com órgãos, entidades e organismos nacionais, internacionais e estrangeiros que atuem no campo econômico-tributário, econômico-previdenciário e de comércio exterior, para realização de estudos, conferências técnicas, congressos e eventos semelhantes; XXIII - elaborar proposta de atualização do plano de custeio da seguridade social, em articulação com os demais órgãos envolvidos; e XXIV - orientar, supervisionar e coordenar as atividades de produção e disseminação de informações estratégicas na área de sua competência, em especial aquelas destinadas ao gerenciamento de riscos ou à utilização por órgãos e entidades participantes de operações conjuntas, que visem à qualidade e à fidedignidade das informações, à prevenção e ao combate às fraudes e práticas delituosas, no âmbito da administração tributária federal e aduaneira.

XX - planejar, coordenar e executar as atividades de repressão ao contrabando, ao descaminho, à contrafação e pirataria, ao tráfico ilícito de entorpecentes e de drogas afins, ao tráfico internacional de arma de fogo e à lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, observada a competência específica de outros órgãos;

XXIV - orientar, supervisionar e coordenar as atividades de produção e disseminação de informações estratégicas na área de sua competência, em especial aquelas destinadas ao gerenciamento de riscos ou à utilização por órgãos e entidades participantes de operações conjuntas, que visem à qualidade e à fidedignidade das informações, à prevenção e ao combate a fraudes e práticas delituosas, no âmbito da administração tributária federal e aduaneira.

El regimiento interno de la RFB, establecido por la *Portaria* MF No. 430, de 09 de octubre de 2017, repite las disposiciones en su art. 1º del anexo I. Además, en su plan estratégico, la RFB establece como misión “*exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade*”, como objetivos de resultado “*garantir a arrecadação necessária ao Estado, com eficiência e aprimoramento do sistema tributário*”, “*contribuir para a melhora do ambiente de negócios e da competitividade do País*” y “*garantir segurança e agilidade no fluxo internacional de bens mercadorias e viajantes*”, y como objetivos de procesos, entre otros, “*ampliar o combate ao contrabando, ao descaminho e à sonegação fiscal*” y “*incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras*” (RFB, s.f.b).

Se señala que el art. 65 del Decreto No. 9.745/2019 define las competencias para la actuación como poder disciplinar interno, con las facultades de apurar y punir las infracciones disciplinarias internas de sus funcionarios⁷².

Tales dispositivos normativos e institucionales permiten concluir que los auditores fiscales de la RFB, en cuanto desempeñando sus funciones en esta AT, pueden ejercer las potestades de planear, coordinar y ejecutar las actividades represivas de varios delitos, incluso del lavado de activos, observadas las potestades de otras instituciones, como las de persecución penal. Mas allá de esto, pueden producir y diseminar informaciones estratégicas para las entidades participantes de operaciones conjuntas, que tengan por

⁷² Art. 65. *A Corregedoria da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil exercerá as competências de unidade seccional do Sistema de Correição do Poder Executivo federal no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observado, no que couber, o disposto no art. 12.*

objetivo la prevención y el combate contra los fraudes y las prácticas delictivas, como la corrupción, además de poder actuar, evidentemente, en los aspectos tributarios y aduaneros conexos a esquemas de corrupción y lavado de activos.

10.2. Marco jurídico e institucional: funciones y potestades en España

A diferencia de Brasil, la Constitución Española (CE)⁷³ es económica respecto a las disposiciones tributarias. El art. 31 establece los principios generales del sistema tributario, el 133 asigna las potestades para el establecimiento de los tributos al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones locales, remitiendo el diseño, la organización y la reglamentación para la ley, y el art. 156 establece la posibilidad de que las Comunidades Autónomas actúen como delegados o colaboradores para la administración de los tributos del Estado. Además, el art. 149.1 establece la competencia exclusiva del Estado, entre otras, sobre el régimen aduanero y arancelario y sobre el comercio exterior y, además, sobre la hacienda general y la deuda del Estado.

Las normas generales en materia de legislación tributaria están definidas por la LGT. Dicha ley establece, en su art. 5, las competencias de la AT:

Artículo 5. La Administración tributaria.

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.
2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público. En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la presente Ley.
3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía

⁷³ Constitución Española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).

administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.

Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.

4. El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa.

5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las Comunidades Autónomas.

Los títulos señalados en el art. 5.1 se refieren a la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora, la revisión en vía administrativa, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, y la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario. Considerando que, en España, así como en Brasil, las entidades sub nacionales también tienen competencias de gestión del sistema tributario, de acuerdo con lo que compete a cada uno, el análisis se centrará, por el mismo motivo, en la AT del Estado, correspondiente a la AEAT.

El art. 115 establece las potestades y funciones de comprobación y de investigación de la AT, las cuales están vinculadas a la determinación de la obligación tributaria y a la verificación del correcto cumplimiento de las normas aplicables:

Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no

hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido. En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.

El art. 141 indica que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a una serie de posibilidades, de las cuales se destacan las letras “i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública” y “k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones **o se le encomienden por las**

autoridades competentes⁷⁴ (negrita del autor), y el art. 142, por su parte, define las facultades de la inspección de tributos⁷⁵.

En el trámite del procedimiento inspector previsto en el art. 141 de la LGT, de naturaleza administrativa (no penal, por lo tanto), y en el ejercicio de su potestad investigadora prevista en el art. 115, se pueden detectar indicios de existencia de delitos penales. En caso de delitos contra la Hacienda Pública, procede poner en conocimiento

⁷⁴ Artículo 141. La inspección tributaria. La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley. d) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley. e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales. f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas. g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación. h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley. i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública. j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149. k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

⁷⁵ Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos. 1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias. 2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Si la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine. Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley. 3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados. Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija. 4. Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección.

del Ministerio Fiscal o del juzgado competente los hechos conocidos a fin de iniciar un proceso penal, conforme al art. 250.1 de la LGT, que establece:

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

En cuanto a otros delitos, como la corrupción, constituye una obligación denunciar los delitos que uno conoce, de acuerdo con el art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim)⁷⁶, que determina:

Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público la obligación de denunciarlo inmediatamente al Ministerio fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante.

...si el que hubiese incurrido en la omisión fuere empleado público, se pondrá además en conocimiento de su superior inmediato para los efectos a que hubiere lugar en el orden administrativo.

Además, el art. 144 de la LGT dice que “las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”, y el art. 77.5 de la LPA⁷⁷ señala que “Los documentos formalizados por los funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad y en los que, observándose los requisitos legales correspondientes **se recojan los hechos constatados por aquéllos harán prueba** de éstos salvo que se acredite lo contrario” (negrita del autor).

En cuanto a la AEAT, tiene como norma fundacional el art. 103 de la Ley 31/1990⁷⁸, se constituyendo de manera efectiva el 1 de enero de 1992, como una entidad de derecho público adscrita al Ministerio de Hacienda. Tiene encargada la correcta y efectiva aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos

⁷⁶ Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (BOE núm. 260, de 17/09/1882).

⁷⁷ Ley 39/2015 de 01 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE núm. 236, de 02/10/2015).

⁷⁸ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE núm. 311, de 28/12/1990).

de otras Administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio. Por tanto, corresponde a la AEAT aplicar el sistema tributario de tal forma que se cumpla el principio constitucional en virtud del cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (AEAT, s.f.a).

La función de gestión integral del sistema tributario estatal y aduanero se materializa en un amplio conjunto de actividades, entre las que se cuentan: la gestión, inspección y recaudación de los tributos de titularidad estatal; la realización de funciones en relación con los ingresos de las comunidades autónomas y ciudades autónomas, tanto en lo que se refiere a la gestión del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como a la recaudación de otros ingresos de dichas comunidades, ya sea por disposición legal o mediante los correspondientes convenios de colaboración; la recaudación de ingresos propios de la Unión Europea; la gestión aduanera y la represión del contrabando; la recaudación en periodo voluntario de las tasas del sector público estatal; la recaudación en vía ejecutiva de ingresos de derecho público de la Administración general del Estado y de los organismos públicos vinculados o dependientes de ella, y la colaboración en la persecución de determinados delitos, entre los que destacan los delitos contra la Hacienda Pública y los delitos de contrabando (AEAT, s.f.a).

El art. 118 de la CE determina que “es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, **así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso** y en la ejecución de lo resuelto” (negrita del autor). El art. 103.Uno.6 de la Ley 31/1990 establece, en general, para la AEAT un deber **singularizado** de colaboración con los órganos judiciales y con el Ministerio Fiscal en la persecución de delitos dentro de sus competencias propias:

Especialmente, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye. A este fin, en el marco de los correspondientes convenios de colaboración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá medios humanos y materiales para el ejercicio de dicha función de auxilio.

Por tanto, la AEAT colaborará, auxiliando a los jueces, tribunales y fiscales, en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos, dentro del límite de sus competencias funcionales, esto es, delito fiscal y delito de contrabando. No obstante, al tratarse de delitos que pueden suponer a uno antecedente de un posible delito de blanqueo de capitales, su colaboración se extiende también a este último tipo delictivo. Es decir, colabora con la vía judicial en la persecución de los delitos de blanqueo de capitales, pero siempre y cuando el antecedente sea un delito fiscal o de contrabando (Gamo Yague y Pérez-Hickman Tiedtke, 2019).

Es importante destacar una peculiaridad en relación al Servicio de Vigilancia Aduanera. En efecto, tal departamento tiene carácter de policía judicial en el sentido genérico del art. 283 de la LECrim:

Constituirán la Policía judicial y serán auxiliares de los Jueces y Tribunales competentes en materia penal y del Ministerio fiscal, quedando obligados a seguir las instrucciones que de aquellas autoridades reciban a efectos de la investigación de los delitos y persecución de los delincuentes:

Primero. Las Autoridades administrativas encargadas de la seguridad pública y de la persecución de todos los delitos o de algunos especiales.

Tal carácter se refuerza en el ámbito de los delitos contemplados en la Ley Orgánica 12/95, de represión del contrabando⁷⁹, conforme a la disposición adicional primera:

Las autoridades, los funcionarios y fuerzas a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando continuarán desempeñando sus cometidos, con los derechos y facultades que, para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación. El Servicio de Vigilancia Aduanera, en la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, actuará en coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y tendrá, a todos los efectos legales, carácter colaborador de los mismos.

Tales potestades han sido reiteradamente reconocidas por la jurisprudencia: la STS 1524/2014 de 25 de abril⁸⁰ señala:

⁷⁹ Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión al Contrabando (BOE núm. 297, de 13/12/1995).

⁸⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 1524/14, de 25 de abril 2014.

Respecto al Servicio de Vigilancia Aduanera, su condición de Policía Judicial, a los efectos previstos en el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal no admite dudas en la actualidad, y así lo ha venido declarando una jurisprudencia reiterada de esta Sala, en aplicación del Acuerdo no Jurisdiccional tomado al respecto el 14 de noviembre de 2003 - STS 811/2012, de 30 de octubre; STS 289/2011, de 12 de abril; STS 671/2008, de 22 de octubre; STS 562/2007, de 22 de junio; o STS 55/2007, de 23 de enero, entre otras muchas.

(...) también es reiterada la Jurisprudencia de esta Sala relativa a que los funcionarios de Vigilancia Aduanera ostentan la condición de Policía Judicial, no sólo para investigar los delitos de contrabando o conexos con el mismo, sino también para aquellos otros que estén directamente vinculados a la actuación inspectora de este servicio, integrado en la Agencia Tributaria. Sería el caso, entre otros, de los delitos de blanqueo de capitales o contra la Hacienda Pública - STS 811/2012, 30 octubre; 392/2006, de 6 de abril; STS 516/2006, de 12 de mayo; o 586/2006, de 29 mayo.

Sin embargo, a pesar de estas potestades, el tema específico de la lucha contra la corrupción no parece estar consolidado como acción estratégica de la AEAT. En su Plan Estratégico 2020-2023, el tema es tratado de forma tangencial en el apartado VII.2 sobre el control del fraude tributario y aduanero, cuando abordado de forma genérica las actividades de investigación judicial y auxilio a la justicia. Igualmente, en su inciso A.8, de la lucha contra el contrabando y el blanqueo de capitales, define como línea estratégica de actuación el desarrollo de una serie de “medidas (operativas, de cooperación interagencias, formativas, de captación de información, protocolización, herramientas informáticas, calidad y difusión de buenas prácticas) para la intensificación y mejora de la eficacia en el ámbito de la investigación del blanqueo de capitales”. (AEAT, 2020). El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020⁸¹ tampoco aborda el tema de la corrupción.

⁸¹ Aprobado por la Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020.

11. Coordinación interinstitucional

Como hemos visto en el apartado 8.2.1, desde la perspectiva de las organizaciones internacionales queda muy clara la necesidad de la coordinación interinstitucional para una efectiva actuación de las AATT en la lucha contra la corrupción.

En efecto, como señala Rodríguez-García (2019), uno de los aspectos más relevantes del fenómeno de la corrupción, y más específicamente, de la gran corrupción, es que su complejidad implica una dificultad semejante en su investigación y enjuiciamiento. Los casos de corrupción suelen contar con la intervención de grupos u organizaciones criminales, que planifican o cometen numerosos hechos, con altos rendimientos económicos. Ello implica que el proceso pueda contar con una pluralidad de personas investigadas (no siempre con estrategias defensivas concurrentes), con la mediación de personas jurídicas (públicas o privadas), con la realización de pericias complejas (que requieren de especialización y tiempo), con la realización de actividades procesales en el extranjero y con una reconstrucción patrimonial minuciosa, tanto por su aporte a la imputación como por la recuperación del producto del delito. El grado de complejidad de la investigación indica que la investigación (y el juicio) de estas conductas no conllevan los mismos tiempos que en el caso de los hurtos, amenazas, lesiones u otros delitos simples.

En la misma línea, los casos de evasión fiscal con indicios de criminalidad, cada vez más frecuentes, según Remón Peñalver (2018), tienden a recaer sobre supuestos de fraude fiscal complejo, sofisticado u organizado, en los que las potestades de comprobación e investigación de las AATT pueden ser insuficientes. Para el autor, este tipo de denuncias se caracteriza por recaer sobre hechos presentes, suelen constituir fraudes complejos en los que concurren multiplicidad de sociedades instrumentales, dispersión geográfica de las mismas, remisión del dinero al exterior o procedencia del mismo también de fuera del territorio nacional, dificultad en la identificación de posibles responsables por la masiva utilización de testaferros y gran opacidad en las operaciones investigadas.

La tarea de investigación en estas materias ha de ser fruto de una labor coordinada desde distintas instancias del Estado, como plantea Soto Patiño (2018). Solo la actuación conjunta de estos organismos, con una correcta delimitación competencial puede dar frutos en la persecución de estos delitos. Más que una intención o estrategia voluntaria de

las instituciones, el principio de eficacia en la actuación administrativa, de acuerdo con Fernández Ajenjo (2011), obliga a las Administraciones públicas a encontrar fórmulas de colaboración que permitan satisfacer la demanda de los ciudadanos con eficiencia y calidad, respetando las respectivas competencias de los órganos actuantes. Las funciones y competencias de los órganos no pueden encerrarse en compartimentos estancos, sino que convergen continuamente en su ejercicio diario. La confluencia de mandatos y tareas públicas no debe convertirse en un problema, sino, al contrario, en una oportunidad para compartir las sinergias que proporcionan la acción conjunta (Fernández Ajenjo, 2018).

Para ponerlo en práctica, surgen una serie de técnicas orgánicas de sentido ascendente (centralización) o descendente (descentralización o desconcentración) basadas en el principio de la subsidiariedad, así como técnicas funcionales como la cooperación, la colaboración o la coordinación, que se insertan en el principio de coordinación (Fernández Ajenjo, 2018). Desde la perspectiva de las AATT, y, considerando también los aportes de la OCDE expuestos en el apartado 8.2.1, se pueden sintetizar las distintas formas de cooperación interinstitucional de la siguiente forma:

- **Cesión de datos contenidos en las bases de datos tributarias:** es la forma más sencilla de colaboración, por medio de la solicitud o requerimiento de las autoridades judiciales, de persecución penal, o administrativas, o incluso por el acceso directo informatizado, de conformidad con la legislación de cada país. Es importante que la AT tenga una estructura y unos procedimientos adecuados para atendimento de este tipo de demanda, suministrando las informaciones de forma rápida, oportuna y en un formato apropiado, de manera que no se convierta en un cuello de botella para las investigaciones criminales.
- **Designación de funcionarios tributarios en otras instituciones:** de acuerdo con la OCDE y el Banco Mundial, las adscripciones y la ubicación conjunta del personal en instituciones encargadas de investigar y perseguir los delitos de corrupción pueden mejorar los arreglos de trabajo entre las agencias anticorrupción y autoridades fiscales, permitiendo una mayor velocidad y eficiencia en el intercambio de información. La designación de funcionarios tributarios en centros conjuntos de inteligencia, como los “*fusion centre*”, por ejemplo, mejora el nivel de comprensión del trabajo de la otra autoridad, permitiendo la producción de inteligencia colaborativa en tiempo real y de alta calidad, tanto para el aspectos criminal como para el administrativo (OCDE y

Banco Mundial, 2018). Evidentemente, tal forma de colaboración está sujeta a las restricciones impuestas por la ley. Por ejemplo, si las autoridades fiscales designadas no pueden utilizar las informaciones de naturaleza tributaria, o, incluso, si pierden sus potestades de autoridad tributaria (cuando estas están vinculadas a la actuación en la AT), tal herramienta se debilita.

- **Remisión de expedientes a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal:** en el curso de las auditorías, fiscalizaciones y otros controles inherentes a la atribución de las autoridades tributarias, pueden detectarse casos de sobornos (nacionales o internacionales), comisiones ilegales, defraudaciones en subastas o licitaciones, etc. Normalmente, se trata de una obligación legal de los auditores de reportar la información correspondiente a las autoridades competentes (Redondo, 2019). Para ello, es importante que las AATT tengan planes de entrenamiento adecuados a este tipo de reto, permitiendo que las autoridades tributarias conozcan los esquemas de corrupción y, de ahí, puedan identificarlos, además de concienciar de la importancia para la persecución de la corrupción de la remisión de expedientes sustantivos y bien fundamentados.
- **Investigación patrimonial por encomienda de la autoridad judicial, el auxilio judicial y la elaboración de pericias:** la colaboración directa de la AT con las autoridades judiciales, con el aporte de conocimientos económicos, fiscales y contables que suelen tener los funcionarios, es una importante herramienta para la persecución de la justicia en los casos de corrupción, aceptada en la mayoría los ordenamientos jurídicos (Redondo, 2019). Hace falta que la AT tenga la estructura y los recursos humanos suficientes para la prestación de dicho auxilio.
- **Actuaciones conjuntas y coordinadas entre la AT e instituciones encargadas de investigar y perseguir los delitos de corrupción:** las actuaciones conjuntas asumen las más variadas formas, desde investigaciones específicas, pasando por grupos de trabajo estructurados y de largo plazo o las investigaciones paralelas, pero articuladas, que incluye la intervención en las diligencias de entrada y registro, dependiendo del marco legal institucional de cada jurisdicción. En todas sus formas, son largamente utilizadas por muchos países (Redondo, 2019). De acuerdo con la OCDE y el Banco Mundial (2018, pp. 78 y 81), son significativos los beneficios con respecto a las investigaciones de delitos fiscales y corrupción: mayor capacidad de ejecución; conjunto más amplio de poderes de investigación, herramientas y delitos; reparto de recursos; acción de aplicación anticonceptiva;

realización de acciones simultáneas; mejora en el intercambio de información, y disuasión creciente. No obstante, la organización internacional advierte que no son adecuados para todos los actos delictivos. En la mayoría de los casos menores, es simplemente innecesario e ineficiente considerar este nivel de cooperación, a menos que un grupo de trabajo pueda ayudar a las autoridades a lidiar con varios casos similares o relacionados.

- **Evaluación conjunta de riesgos de corrupción:** las evaluaciones conjuntas de riesgos pueden demostrar vínculos entre casos aparentemente separados, mejorar la detección y ayudar a establecer prioridades, centrando la aplicación de los recursos, y enriquecer las estrategias de los órganos de persecución penal y de regulación. Un elemento central de esta evaluación es la identificación de puntos críticos de corrupción en áreas de riesgo más elevado. Puede basarse en datos de las autoridades anticorrupción relacionados con quejas, casos y sanciones, y en datos financieros de las autoridades fiscales que apuntan anomalías entre ciertos grupos de funcionarios públicos (OCDE y Banco Mundial).

Es importante señalar que, aunque las ventajas de la comunicación, de la cooperación y del intercambio de informaciones entre las autoridades tributarias y las encargadas directamente de luchar contra la corrupción y el lavado de activos son bien conocidas, tanto los países desarrollados como los países en desarrollo afrontan desafíos constantes a la hora de llevar a la práctica esta cooperación intergubernamental (OCDE, 2019a).

En primer lugar, es imprescindible que la coordinación y la lealtad entre instituciones sea una realidad incontestable (Fernández Ajenjo, 2018). Por ejemplo, en un ambiente de ausencia de confianza, en el que uno de los intervinientes proteja indebidamente información o la utilice de manera inadecuada, es probable que la actuación conjunta falle (OCDE y Banco Mundial, 2018).

En segundo lugar, hay desafíos de orden práctico, especialmente en los supuestos de operaciones conjuntas y coordinadas: la gestión de prioridades entre las autoridades; el trabajo en entornos culturales, técnicos o estructurales desconocidos o poco familiares; la dificultad en llegar a un acuerdo sobre decisiones estratégicas clave en la conducción de un caso; el desequilibrio de recursos y de la capacidad operativa entre las autoridades (OCDE y Banco Mundial, 2018).

En este sentido, según Gascón Catalán (2018), las AATT pueden ser renuentes a la colaboración en supuestos de corrupción por razones organizativas y presupuestarias, como la escasez de recursos humanos, la sobrecarga de trabajo, y una tendencia bastante común a organizar las distintas áreas de actuación de forma autónoma, lo que genera compartimentos estancos organizacionales con poco estímulo para la coordinación, en entornos donde se compite por el presupuesto. Tales elementos comunes actúan como freno a las iniciativas innovadoras.

Para enfrentar tales retos, se pueden identificar tres vertientes fundamentales de actuación: desde una perspectiva personal de los agentes involucrados en los trabajos coordinados, deben coadyuvar para que el ejercicio de las competencias compartidas o concurrentes suponga una oportunidad para generar actuaciones conjuntas o complementarias sinérgicas y no conflictos interinstitucionales (Fernández Ajenjo, 2018); desde una perspectiva institucional, la coordinación y la cooperación precisa de la búsqueda de fórmulas jurídicas que respeten las competencias de cada institución y, a la vez, satisfagan la demanda ciudadana de servicios eficientes y de calidad, como los convenios o protocolos bilaterales de colaboración, creados mediante acuerdos voluntarios, y en cuyo seno se aborden los problemas técnicos de la armonización de los trabajos conjuntos (Fernández Ajenjo, 2018); y desde una perspectiva de gobierno, el establecimiento de estrategias y prioridades generales claras, por la cual las diferentes instituciones se enmarquen en las principales directrices, en un enfoque único de gobierno (*whole of a government approach*, como sostiene la OCDE).

En este último sentido, el establecimiento de una evaluación nacional de riesgos, en los estándares recomendados por el GAFI (Recomendación 1 – Evaluación de riesgos y aplicación de enfoque basado en riesgo)⁸², parece ser una importante herramienta, en la medida en que señala a las diferentes instituciones actuantes en la lucha contra la delincuencia económica los principales retos que deben enfrentar y, de ahí, posibilitar el alineamiento de las estrategias y prioridades de las diferentes instituciones.

11.1. La RFB y la coordinación interinstitucional

El art. 198 del CTN establece como regla el secreto de las informaciones de trascendencia tributaria obtenida en razón de oficio, todavía definiendo excepciones, tales como los requerimientos de autoridades judiciales, las solicitudes de autoridades

⁸² Véase la nota de pie de página 66.

administrativas en situaciones específicas, y los informes de las autoridades tributarias para fines penales:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1o Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2o O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo

§ 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública

III – parcelamento ou moratória.

En cuanto a la cesión de informaciones, los datos generales de que disponga la RFB no incluidos en el concepto del art. 198 (es decir, las que no tratan “*sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades*”), como los datos catastrales, por ejemplo, son ampliamente compartidas por medio de convenios con las más diversas autoridades e instituciones. En cuanto a la cesión de informaciones de trascendencia tributaria, en los casos de colaboración con otras autoridades para fines de prevención y de combate contra la corrupción, las posibilidades son limitadas. Además de los supuestos de requerimiento judicial, se destacan las siguientes: el requerimiento del Ministerio Público de la Unión, la petición de autoridades administrativas, para fines específicos, y el requerimiento de comisiones de investigaciones parlamentarias.

De conformidad con el *Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil*, aprobado por la *Portaria* RFB No. 3.541, de 7 de octubre de 2001, que orienta a los funcionarios de la institución sobre la posibilidad jurídica de la prestación de informaciones de naturaleza tributaria, la RFB debe ceder los datos al Ministerio Público de la Unión, cuando sean requeridos por dichas autoridades (RFB, 2011). Tal entendimiento se fundamenta en el poder requisitorio del Ministerio Público, establecido por la Ley Complementaria No. 75 de 20 de mayo de 1993, más concretamente por el art. 8º, párrafos 1º y 2º⁸³. No obstante, tal posibilidad no alcanza a las solicitudes del Ministerio Público de los estados, ya que no están en la comprensión del Ministerio Público de la Unión⁸⁴. De ahí que, en las investigaciones de supuestos de corrupción por las autoridades estatales, para la cesión de información de trascendencia tributaria sea necesaria la autorización judicial.

La misma resolución considera que la RFB debe ceder informaciones de trascendencia tributaria a las comisiones de investigaciones parlamentarias, atendidas las condiciones del párrafo 3º del art. 58 de la CF, ya que, por orden constitucional, estas comisiones tienen poderes de investigación específicos de las autoridades judiciales⁸⁵. Tal entendimiento no alcanza las comisiones de investigación de las casas parlamentarias estatales y municipales, por no estar contempladas en dicho dispositivo constitucional.

Finalmente, las solicitudes de autoridades administrativas en los términos del inciso II del párrafo 1º del art. 198 del CTN, arriba transcrito, están condicionadas a los siguientes requisitos obligatorios: a) deben ser formalizadas por una autoridad administrativa; b) deben formalizarse en interés de la Administración pública; c) deben

⁸³ Art. 8º *Para o exercício de suas atribuições, o Ministério Público da União poderá, nos procedimentos de sua competência: (...) § 1º O membro do Ministério Público será civil e criminalmente responsável pelo uso indevido das informações e documentos que requisitar; a ação penal, na hipótese, poderá ser proposta também pelo ofendido, subsidiariamente, na forma da lei processual penal. § 2º Nenhuma autoridade poderá opor ao Ministério Público, sob qualquer pretexto, a exceção de sigilo, sem prejuízo da subsistência do caráter sigiloso da informação, do registro, do dado ou do documento que lhe seja fornecido.*

⁸⁴ Conforme el art. 24 de la Ley No. 75/1993, el Ministerio Público de la Unión comprende el Ministerio Público Federal, el Ministerio Público del Trabajo, el Ministerio Público Militar, y el Ministerio Público del distrito Federal y Territorios.

⁸⁵ Art. 58. *O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação. (...) § 3º As comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos nos regimentos das respectivas Casas, serão criadas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, em conjunto ou separadamente, mediante requerimento de um terço de seus membros, para a apuração de fato determinado e por prazo certo, sendo suas conclusões, se for o caso, encaminhadas ao Ministério Público, para que promova a responsabilidade civil ou criminal dos infratores.*

comprobarse el establecimiento regular de procedimientos administrativos en la agencia o entidad solicitante; d) el procedimiento administrativo iniciado debe tener como objetivo investigar al sujeto pasivo a quien se refiere la información solicitada; e) el procedimiento administrativo instituido debe tener el propósito de investigar la práctica de infracción administrativa por el sujeto pasivo al que se refiere la información solicitada a las autoridades tributarias.

A partir de estos requisitos, se entiende que la RFB solo puede proporcionar a la autoridad administrativa solicitante información protegida por el secreto fiscal con respecto a la persona investigada, y no se puede revelar información de terceros que tenga alguna relación con el contribuyente investigado (es decir, no se aplica justamente a los casos complejos). Además, si la información confidencial solicitada es para investigar un delito penal o civil, no se puede proporcionar (RFB, 2011).

En cuanto a la forma de propiciar la cesión de la información, se destaca la existencia de un sistema informatizado para el suministro de datos sigilosos, disponible exclusivamente para magistrados (o funcionarios por ellos autorizados), que alcanza a los requerimientos directos de estas autoridades (*Conselho Nacional de Justiça*, s.f.). No obstante, no alcanza a los requerimientos decurrentes de investigaciones criminales ejecutadas por el Ministerio Público y las policías, aunque tengan la debida autorización judicial.

Para estas demandas, no atendidas por medio de un sistema informático, es importante señalar que solamente a partir de la reciente *Portaria* RFB No. 668, de 03 de abril de 2020, la institución pasó a admitir la posibilidad de la cesión de información confidencial por medio electrónico en formato digital. La disposición anterior no permitía tal posibilidad, sino que determinaba la cesión por medio de documentos en papel o digitalizados en formato *PDF* o archivo de imagen, lo que obstaculizaba sobremanera el manejo por parte de las autoridades destinatarias, especialmente en los supuestos de gran volumen de informaciones (art. 14 de la *Portaria* No. 551, de 30 de abril de 2013, modificado por la *Portaria* RFB No. 668/2020). No obstante, los procedimientos de seguridad de la información para la cesión por la modalidad electrónica, determinados por la *Portaria* Cotec No. 21, de 9 de abril de 2020, son bastante severos, lo que puede dificultar la agilidad que se espera de este tipo de intercambio de información (en el que no se agrega ningún tipo de valor).

En cuanto a la remisión de oficio de expedientes a las autoridades competentes, la posibilidad de comunicar indicios de ilícitos a las autoridades penales, detectados en el trámite de los procedimientos inspectores, se configura como obligación en función de los preceptos del inciso I del art. 66 del Decreto-Ley No. 3.688, de 3 de octubre de 1941, que define como contravención penal no comunicarse con la autoridad competente “*crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação*”, y del inciso VI del art. 116 de la Ley No. 8.112, de 11 de diciembre de 1990, que define como deberes de todos los funcionarios “*levar as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo ao conhecimento da autoridade superior ou, quando houver suspeita de envolvimento desta, ao conhecimento de outra autoridade competente para apuração*”.

Tal obligatoriedad de comunicación de hechos criminales o ilícitos a las autoridades titulares de la acción penal está regulada internamente a través de la *Portaria RFB* No 1.750 de 12 de noviembre de 2018. Esta resolución estipula, en sus arts. 2º, 3º y 4º tres tipos de informes: los relativos a delitos fiscales, contra la seguridad social, el contrabando y los fraudes aduaneros; los relativos a delitos contra la Administración pública federal, en detrimento del tesoro nacional o contra la Administración pública extranjera, la falsificación de títulos y documentos públicos y el lavado de activos, y los relativos a la improbidad administrativa.

Art. 2º A representação fiscal para fins penais deverá ser feita por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar fatos que configuram, em tese:

I - crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social; ou

II - crime de contrabando ou de descaminho.

§ 1º Se a constatação do fato a que se refere o caput se der em momento posterior ao da constituição do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais deverá ser formalizada no prazo máximo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência do fato.

§ 2º Se o fato que configura crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social estiver relacionado a crédito tributário constituído por instrumento de confissão de dívida firmado perante a RFB, a representação fiscal para fins penais será formalizada de forma automatizada.

§ 3º Caso servidor da RFB que não seja competente para formalizar a representação fiscal para fins penais identifique fato que configure, em tese, os crimes a que se refere o caput, deverá comunicá-lo à chefia imediata, para posterior formalização por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 3º A representação para fins penais referente a fatos que configuram, em tese, crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, deverá ser formalizada por servidor da RFB perante o titular da unidade à qual estiver vinculado.

Art. 4º A representação referente a ilícitos que configuram, em tese, atos de improbidade administrativa previstos nos arts. 9º a 11 da Lei nº 8.429, 1992, relacionados às atividades e competências da RFB, deverá ser formalizada por servidor da RFB perante o titular da unidade à qual estiver vinculado.

En cuanto al primero de los tres tipos, los informes relativos a delitos fiscales, contra la seguridad social, el contrabando y los fraudes aduaneros, aunque deban ser instruidos con todos los elementos de identificación de los investigados y que puedan servir como comprobación de los ilícitos identificados (arts. 5º-9º, 12 y 13), por fuerza del art. 83 de la Ley No. 9.430, de 27 de diciembre de 1996⁸⁶, y conforme los arts. 10 y 15 de la resolución⁸⁷, solo podrá ser enviado a la Fiscalía mediante la decisión final a

⁸⁶ Véase el apartado 9.1.1 y la nota de pie de página 60.

⁸⁷ Art. 10. A representação fiscal para fins penais deverá permanecer no âmbito da unidade responsável pelo controle do processo administrativo fiscal até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. § 1º A representação fiscal poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público Federal (MPF) ainda que pendente de decisão final em processo administrativo fiscal se ocorrer a hipótese prevista no inciso IV do art. 15. § 2º Na hipótese prevista no caput, se o crédito tributário correspondente ao ilícito penal for integralmente extinto por decisão administrativa ou pelo pagamento, os autos da representação, juntamente com cópia da respectiva decisão administrativa, deverão ser arquivados.

Art. 15. As representações fiscais para fins penais serão encaminhadas ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, mediante ofício do titular da unidade responsável pela formalização da representação, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data: I - do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o correspondente pagamento; II - da decisão administrativa definitiva referente a auto de infração do qual não tenha resultado exigência de crédito tributário; III - da decisão definitiva do chefe da unidade que aplicou a pena de perdimento, na hipótese prevista no art. 12; IV - de formalização da representação fiscal, na hipótese prevista no § 2º do art. 12; ou V - de exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento do crédito tributário. § 1º As representações fiscais para fins penais de que trata o art. 7º serão processadas em lote e encaminhadas ao MPF até o último dia do mês subsequente ao de seu processamento. § 2º Nas hipóteses previstas nos incisos I a III do caput, deverão ser juntadas à representação fiscal a ser encaminhada ao MPF cópia da decisão definitiva proferida no processo administrativo e a informação sobre o valor do crédito tributário exigível,

nivel administrativo, sobre la exigencia fiscal del crédito fiscal correspondiente, lo que puede llevar más de diez años (Grillo, 2016). En 2018, se prepararon 2442 informes para fines penales, que corresponden al 29,48 % de todas las acciones fiscales cerradas (RFB, 2019a).

Los otros dos tipos de informe, de acuerdo con los arts. 17 y 18 de la resolución deben ser enviados a las autoridades competentes para su seguimiento y providencias adecuadas, dentro de los diez días siguientes a la fecha en que se da cuenta del hecho o, en el caso de improbidad administrativa, contados desde el final del procedimiento tributario, o de la identificación de los hechos. Por otro lado, no podrán ser incluidas en esos informes las informaciones de trascendencia tributaria (párrafos 4º y 2º de los arts. 17 y 18, respectivamente).

No obstante, en una reciente decisión con repercusión general, en el fallo del RE 1055941 RG/SP⁸⁸, el Supremo Tribunal Federal entendió como constitucional compartir con los organismos de enjuiciamiento penal, con fines penales, todo el procedimiento de inspección de la RFB, que define la determinación de la cuota tributaria, sin el requisito de autorización judicial previa, salvaguardándose la confidencialidad de la información en procedimientos formalmente instituidos y sujetos a control judicial posterior, a través de comunicaciones formales, con garantía de confidencialidad, certificación del destinatario y establecimiento de instrumentos efectivos para determinar y corregir cualquier desviación. El ministro Alexandre de Moraes, en su voto, destacó la legalidad del intercambio de información, ya que el proceso debe ser supervisado por el Poder Judicial, lo que curará cualquier abuso. Además, subrayó que la única situación en la que el desempeño de la Fiscalía está condicionado al final del proceso administrativo está relacionado con los delitos fiscales. Si no es posible compartir completamente los datos recopilados en la esfera tributaria, el organismo fiscal no tendrá instrumentos para las iniciativas de persecución⁸⁹.

Además, en la decisión STJ - RHC: 101459 SP 2018/0196351-1⁹⁰, de 02/10/2018, el *Superior Tribunal de Justiça* adhiere al entendimiento del Supremo Tribunal Federal,

se for o caso. § 3º Na hipótese prevista no inciso V do caput, deverão ser juntada à representação fiscal para fins penais os documentos que instruíram o procedimento de exclusão do parcelamento.

⁸⁸ Supremo Tribunal Federal, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 1.055.941 São Paulo, de 12/04/2018.

⁸⁹ Recurso Extraordinário 1.055.941 São Paulo, voto del Señor Ministro Alexandre de Moraes.

⁹⁰ Superior Tribunal de Justiça STJ – Recurso em Habeas Corpus: RHC: 101459 SP 2018/0196351-1.

en el sentido de que los datos obtenidos en regular procedimiento administrativo fiscal por la RFB pueden usarse legalmente para fines de investigación penal, sin necesidad de autorización judicial previa.

Las severas limitaciones a la cesión de informaciones de naturaleza tributaria restringen, también de forma severa, la posibilidad de participación productiva de funcionarios tributarios en la modalidad de designación de estos funcionarios en instituciones encargadas de investigar y perseguir los delitos de corrupción, o en centros conjuntos de inteligencia. Como la norma relativa al secreto de los datos fiscales no prevé la posibilidad de cesión de información en estos casos, la designación prácticamente pierde el sentido. Por ejemplo, en el Grupo de Trabajo de Inteligencia para el enfrentamiento con la delincuencia organizada, creado por el Decreto No. 9.527, de 15 de octubre de 2018, con “*competências de analisar e compartilhar dados e de produzir relatórios de inteligência com vistas a subsidiar a elaboração de políticas públicas e a ação governamental no enfrentamento a organizações criminosas que afrontam o Estado brasileiro e as suas instituições*”, e integrado por diversas agencias, incluso la RFB, el funcionario tributario designado solo puede contribuir con su *expertise* investigativa y sus conocimientos, pero no con informaciones financieras, contables y patrimoniales.

En cuanto a los aspectos operacionales, vinculados a investigaciones conjuntas y articuladas, la institución informa que, a partir del mandato del inciso XX del art. 63 del Decreto No. 9.745/2019, la RFB utiliza su amplia estructura administrativa y operativa, su base de datos y sus recursos tecnológicos (principalmente dirigidos a la lucha contra los ilícitos tributarios y aduaneros) también para combatir el lavado de dinero. La relevancia dada por la institución para prevenir y combatir el lavado de dinero se refleja en el desarrollo de investigaciones en cooperación técnica con otros organismos (relaciones institucionales con la Policía Federal, el Ministerio Público Federal y el Poder Judicial, por ejemplo), con el objetivo de dismantelar organizaciones criminales. En el curso de estas investigaciones, en las cuales cada institución actúa dentro del alcance de sus poderes legales, los miembros de la RFB trabajan buscando formar un conjunto de evidencia que es de fundamental importancia en el proceso de enjuiciamiento penal. Varias operaciones llevadas a cabo con la participación de RFB en los últimos años son parte del esfuerzo estratégico de la institución para expandir la lucha contra el contrabando, y la evasión fiscal, pero igualmente direccionadas al blanqueo de capitales y la corrupción. Las principales operaciones indicadas como ejemplo (Operaciones *Lava*

Jato, Lama Asfáltica, Greenfield, Calicute, Cui Bono, Ararath) tuvieron como hilo central la corrupción y la malversación de fondos (RFB, 2018).

En otro comunicado, refiriéndose al año de 2017, la institución informa que se ha destacado la lucha contra la corrupción, y que “*somente este ano ela participou de 36 operações em conjunto com outros órgãos, em especial a Polícia Federal e o Ministério Público Federal, sendo que 20 delas envolvem investigações relativas à corrupção e desvio de recursos públicos*”. Asimismo se indica lo siguiente:

...além da participação nas investigações da Lava Jato e outras grandes operações, bem como da posterior fiscalização dos envolvidos, a Receita Federal tem participado ativamente de investigações sobre esquemas de corrupção e desvio de recursos públicos. Somente nos últimos dois anos, das 63 operações de impacto realizadas pela Receita Federal em conjunto com outros órgãos, 38 envolveram esse tipo de delito. (RFB, 2017).

Tales informaciones denotan esfuerzo y un claro direccionamiento en el sentido de la actuación cooperativa. La figura 15 muestra la evolución de las operaciones “de impacto”, consideradas aquellas con una exposición significativa en los medios de comunicación, realizadas en conjunto con otros organismos públicos, principalmente el Departamento de Policía Federal y el Ministerio Público Federal, y se enmarcan en la estrategia institucional de aumentar la percepción de riesgo y la presencia fiscal, con el desarrollo de acciones de lucha contra la delincuencia organizada, particularmente los supuestos conexos con delitos fiscales, contrabando, fraudes aduaneros y blanqueo de capitales (RFB, 2019b). En 2018, la RFB participó en 38 operaciones de esta naturaleza, con 994 entradas y registros, y 411 prisiones temporales o provisionales. En la Figura 16, tales operaciones son desplegadas de acuerdo con los principales delitos investigados, indicando una fuerte participación de los delitos de corrupción y malversación de fondos públicos, además del blanqueo de capitales.

Figura 15 - Operaciones conjuntas de la RFB con otras instituciones

Operações de Impacto			
em números brutos			
Ano	Total de Operações	Mandados de Busca e Apreensão	Prisões
2014	32	557	203
2015	29	639	167
2016	27	602	145
2017	39	1.023	307
2018	38	994	411
Total Geral	165	3.815	1.233

Fuente: RFB (2019b, p.48).

Figura 16 - Operaciones conjuntas RFB – por delito investigado

Operações de Impacto em 2018	
Tipo principal do ilícito investigado	Operações
Corrupção e desvio de recursos públicos	27
Lavagem de dinheiro	21
Crimes tributários	6
Crimes no comércio exterior	5
Tráfico internacional de drogas	3

Obs.: Algumas operações abrangem mais de um tipo de ilícito investigado

Fuente: RFB (2019b, p.48).

A pesar de tales resultados evidentemente positivos, no se encuentran instrumentos formales vigentes, como convenios, protocolos o acuerdos de cooperación, entre la RFB y los otros órganos participantes en estos trabajos, como manera de conferir mayor formalidad a las actuaciones y establecer claramente los papeles, responsabilidades, deberes y obligaciones, además de institucionalizar las relaciones,

proporcionando seguridad jurídica, estabilidad y perennidad. Hay experiencias similares en otros sectores, como en el Grupo de Trabajo de la Seguridad Social y el Trabajo, integrado por la Secretaría de Seguridad Social, el Departamento de la Policía Federal y el Ministerio Público Federal, que tiene como objetivo combatir sistemáticamente los delitos contra la Seguridad Social y está institucionalizado por medio de acuerdo de cooperación entre las partes. Tal acuerdo de cooperación tiene por objeto:

(...) intercâmbio de informações e o apoio técnico-operacional especializado e integrado entre os órgãos visando ao desenvolvimento e à execução de ações conjuntas para coibir a prática de ilícitos criminais contra a Previdência Social, com enfoque especial naqueles praticados por quadrilhas, associações e organizações criminosas de destacado potencial ofensivo, mediante seletividade e prioridade das ações coordenadas, visando à eficiência e eficácia na coleta e produção de prova. (Ávila, 2018, p. 87).

Por otro lado, la legitimidad de tales operaciones ha sido validada (OCDE, 2017), en la medida en que se dan bajo la debida autorización judicial para el intercambio de informaciones y para la producción de informes. Por ejemplo, en el ámbito de la Operación “Alcateia”, un supuesto de corrupción interna en la RFB (Pinto, 2014), la defensa sostuvo que los elementos de prueba obtenidos por la actuación de los auditores fiscales de la RFB en la investigación y todo lo que derivó de ella, se debían considerar ilegales por una supuesta actuación ilegal en el ámbito de la investigación criminal. Sin embargo, el *Superior Tribunal de Justiça* ha señalado, al denegar el recurso ordinario de Habeas Corpus RHC 74187/RJ⁹¹, la “*ausência de quaisquer elementos de prova que pudessem ultrapassar o campo das meras alegações e dar indícios da efetiva participação na esfera investigativa penal por parte dos membros integrantes*” de la RFB, destacando la existencia de procedimientos internos administrativos para la apuración de los hechos, y la posibilidad de compartir pruebas entre los ámbitos administrativo y penal.

Además de la actuación en el campo operacional, la RFB participa en el Pleno del *Conselho de Controle de Atividades Financeiras* (COAF), órgano deliberativo de esta UIF brasileña (juntamente con representantes de otros diez órganos) y de iniciativas de naturaleza estratégica, como la ya mencionada ENCCLA, estrategia interinstitucional de prevención y lucha contra la corrupción y el lavado de activos. (RFB, 2018).

⁹¹ Superior Tribunal de Justiça, - Recurso Ordinário em Habeas Corpus: RHC 74187 RJ 2016/0202669-3.

11.2. La AEAT y la coordinación interinstitucional

Además de la obligatoriedad de prestar la colaboración a la administración de la justicia prevista en el art. 118 de la CE (véase el apartado 10.2), el principio de coordinación es una obligatoriedad en la administración pública española prevista en el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público⁹², que prevé:

Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...) e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.

La LGT facilita el cumplimiento de tal obligación. Aunque en su art. 95 determine que los datos con trascendencia tributaria tienen carácter reservado, especifica, por otro lado, una serie de posibilidades de cesión de las informaciones, mediante garantías de confidencialidad y uso adecuado, que permite un amplio rango de posibilidades de colaboración con autoridades encargadas de la lucha contra la corrupción y el blanqueo de capitales, tanto a nivel penal como administrativo:

Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

- a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad

⁹² Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE núm. 236, de 02/10/2015).

Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

2. En los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

3. La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

4. El carácter reservado de los datos establecido en este artículo no impedirá la publicidad de los mismos cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea.

5. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.

6. La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se registrará por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley.

La cesión de informaciones a los órganos jurisdiccionales se da bajo el Convenio de colaboración, de 7 de septiembre de 2010, entre el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), el Ministerio de Justicia y la AEAT, en materia de cesión de información tributaria por la Agencia a los Juzgados y Tribunales, que permite a tales órganos **acceder directamente** a las bases de datos de la AEAT, mediante conexión telemática (*web service*). Además, para aquellos supuestos no incluidos en el acuerdo, se tramitan solicitudes individuales de información. En el año 2018 se han tramitado 11373 solicitudes judiciales de información tributaria individual y, en lo relativo a accesos telemáticos, se alcanza una cifra por encima de los 10 millones de accesos (AEAT, 2019).

La AEAT cede información a otras Administraciones públicas para que éstas puedan ejercer las funciones que tienen encomendadas y prestar al ciudadano de la manera más eficiente los servicios públicos para los que son competentes. Esa cesión de información requiere, con carácter general, el previo consentimiento del interesado. Como consecuencia de los convenios de cesión de información a otras Administraciones, la AEAT ha atendido, durante 2018, por encima de los 70,7 millones de peticiones de información relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas y más de 7,4 millones de certificados relacionados con estar al corriente de obligaciones tributarias (AEAT, 2019).

Es importante destacar la posibilidad de colaboración e intercambio de información con órganos administrativos que se enfrentan a la corrupción, como el Tribunal de Cuentas, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos (ORGA) y el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC), la UIF del país.

Según Gamio Yague y Pérez-Hickman Tiedtke (2019), ante los sucesivos cambios en el orden socioeconómico y la necesidad que los Estados tienen de luchar contra aquellas conductas que buscan socavarlo, la AEAT ha ido adaptando su papel, e implicándose en la lucha y prevención del blanqueo de capitales, pero sin perder nunca la perspectiva de su competencia jurídica, esto es, aportando un punto de vista tributario. Así, realiza tanto tareas activas de prevención y represión de este tipo de conductas, como

tareas de participación dentro de las principales instituciones españolas de control. La AEAT colabora en la actividad de prevención y represión del blanqueo de capitales en diversos ámbitos o campos de actuación: participación en las instituciones de prevención del blanqueo de capitales, colaboración a través del intercambio de información o actuaciones de represión del blanqueo de capitales.

En cuanto a esta colaboración específica con el SEPBLAC, además del deber de colaboración estipulado en el art. 95.1.i) de la LGT, el art. 48 de la Ley 10/2010 de 28 de abril⁹³, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación al terrorismo, prevé el régimen de colaboración siguiente:

Toda autoridad o funcionario que descubra hechos que puedan constituir indicio o prueba de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, ya sea durante las inspecciones efectuadas a las entidades objeto de supervisión, o de cualquier otro modo, deberá informar de ello al Servicio Ejecutivo de la Comisión. Sin perjuicio de la posible responsabilidad penal, el incumplimiento de esta obligación por los funcionarios públicos que no sean sujetos obligados conforme al artículo 2 se sancionará disciplinariamente con arreglo a la legislación específica que les sea de aplicación. La obligación señalada en este apartado se extenderá igualmente a la información que la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o sus órganos de apoyo requieran en el ejercicio de sus competencias.

Asimismo, la AEAT y el SEPBLAC firmaron, en el año 2006, un Convenio en el que, aparte de establecerse la realización de intercambios de información recíprocos, se determinó la presencia de personal de la AEAT en el SEPBLAC con el objeto de realizar tareas de análisis de la información recibida en ese organismo que pudiera tener trascendencia tributaria y aduanera. Los intercambios realizados al amparo del Convenio permiten a la Agencia Tributaria obtener mayor información que facilite la aplicación del sistema tributario, y al SEPBLAC analizar operaciones en las que existan indicios de que puedan estar relacionadas con el blanqueo de capitales o con la financiación del terrorismo. Durante el año 2018, en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) y en la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera, recibieron del SEPBLAC

⁹³ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (BOE núm. 103, de 29/04/2010).

1327 informes y respuestas a solicitudes de información, mientras que se remitieron 3 contestaciones a solicitudes de información del SEPBLAC (AEAT, 2019).

En otra vertiente, el ya mencionado art. 103.Uno.6 de la Ley 31/1990 establece, en general, para la AEAT un deber singularizado de colaboración con los órganos judiciales y con el Ministerio Fiscal en la persecución de delitos dentro de sus competencias propias. De ahí que la AEAT presente como particularidad, según Soto Patiño (2018), ser el único organismo que presenta y regula un especial deber de colaboración con la Administración de justicia. Esta se extiende a la remisión de expedientes a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, a la cesión de datos contenidos en las bases de datos tributarias, a la investigación patrimonial por encomienda de la autoridad judicial, a la intervención en las diligencias de entrada y registro, al auxilio judicial y a la elaboración de periciales económicas. La elaboración de informes periciales es la forma en la que los organismos públicos, generalmente la AEAT, prestan una colaboración más intensa, y probablemente más relevante, a los juzgados y tribunales, resultando indiscutible que tales informes, tras ser sometidos a contradicción en el juicio oral, van a constituir uno de los elementos de prueba más decisivos en los delitos económicos.

En otro orden de cosas, en el caso de que resulten hechos con indicios de criminalidad, la AEAT lo pone en conocimiento del Ministerio Fiscal. En estos casos, cada más frecuentes y cada vez más complejos, como señalado por Remón Peñalver (2018), la AEAT, sin iniciar un procedimiento inspector, realiza actuaciones con el fin de poner de manifiesto esos indicios y denunciar los hechos ante el Ministerio Fiscal o el Juzgado. La denuncia temprana es un acto en virtud del cual la AEAT pone en conocimiento del Juzgado de Instrucción o del Ministerio Fiscal sospechas fundadas sobre la concurrencia de determinados hechos de trascendencia tributaria penal, dudas que obligan a practicar determinadas actuaciones que van más allá de las facultades concedidas a la AEAT o que, para el adecuado desarrollo de las mismas y con el fin de no frustrar la investigación, precisan de alguna medida que solo puede ser adoptada en el marco de un procedimiento penal. A los efectos de poder enfrentarse a la investigación de estos comportamientos, resulta necesario que exista precisión y detalle en la descripción de los hechos susceptibles de investigación, determinación en las personas físicas o jurídicas implicadas, descripción de las actuaciones practicadas, datos y fuentes y justificación de las actividades de comprobación, es decir, razones por las cuales se han

sometido determinadas conductas a comprobación y no a inspección, sobre todo, a fin de evitar cualquier suspicacia de arbitrariedad. Conforme a la Memoria 2018 de la AEAT, en este año se han tramitado 177 expedientes de denuncia por delito fiscal referidos a una cuota de 97 millones de euros y 76 expedientes por blanqueo de capitales referido a una cuota de 53,54 millones de euros (AEAT, 2019).

Por otro lado, de acuerdo con la mencionada Memoria, durante el proceso penal, son numerosas las solicitudes de colaboración de la Agencia Tributaria por parte de los órganos jurisdiccionales, bien a través de un auxilio judicial, bien a través de peritajes, en causas por delitos contra la Hacienda Pública, materia en la que sus funcionarios son plenamente competentes. Este año, han participado en funciones de peritaje y auxilio judicial durante el proceso penal 885 funcionarios (AEAT, 2019).

En esta vertiente de actuación, según Soto Patiño (2018), los funcionarios de la AEAT aportan experiencia de naturaleza pericial (si aportan conocimientos económicos y contables) y también testifical (respecto de hechos, que con ocasión del ejercicio de sus funciones presencian y de los que tienen conocimientos). Para el autor, la línea mayoritaria de la jurisprudencia indica que no resulta procedente cuestionar la imparcialidad de los funcionarios de la AEAT que comparecen como peritos o integrantes del auxilio judicial, ni su imparcialidad a la hora de emitir los correspondientes informes atendiendo a las funciones encomendadas por el instructor. Los informes periciales emitidos por funcionarios públicos u organismos oficiales gozan de garantía de imparcialidad, solvencia técnica y objetividad de su contenido.

Otro importante instrumento de colaboración del que dispone la AEAT es la Unidad de apoyo a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada (Fiscalía Anticorrupción), cuya función consiste en realizar los informes, auditorías y actuaciones que le requiera el fiscal jefe de la Fiscalía Especial o el fiscal general del Estado, cuyas funciones serán analizadas con más detalle en el apartado 12.2.

Por su parte, la colaboración del Servicio de Vigilancia Aduanera en las investigaciones llevadas a cabo por la Fiscalía también ha sido legitimada por el Tribunal Supremo, como destaca la STS 6059/2006 de 19 de junio⁹⁴, la cual descarta que haya irregularidad alguna en la obtención, por parte del dicho servicio, de información bancaria precisa para elaborar un informe encargado por la Fiscalía en el curso de sus Diligencias

⁹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 6059/2006, de 19 de junio de 2006.

de investigación penal. La sentencia considera, entre otros aspectos, que los arts. 4.3 (que el Fiscal requiera “el auxilio de las Autoridades de cualquier clase y de sus agentes”) y 18 bis 1.d) (que el Fiscal pueda “requerir a las Administraciones públicas, Entidades, Sociedades y particulares las informaciones que estime precisas”)⁹⁵ del Estatuto del Ministerio Fiscal (Ley 50/1981, de 30 de diciembre)⁹⁶ refrendan el procedimiento. Igualmente descarta que la entrega de los datos requeridos por el fiscal resulte invasiva de los derechos a la intimidad o a la protección de datos de carácter personal en la medida en que está legalmente prevista la comunicación de datos al mismo “en el ejercicio de las funciones que éste tiene atribuidas”.

Sin embargo, además de las investigaciones y operaciones conjuntas con otras agencias sobre tráfico de drogas, armas, contrabando, fraude aduanero y transfronterizo, fraude fiscal, infracciones de control de cambio, y de la economía sumergida, las potestades del Servicio de Vigilancia Aduanera son de relieve en los supuestos de investigaciones de esquemas de blanqueo de capitales, en especial aquellos en los que las organizaciones criminales se sirvan de operaciones comerciales internacionales para la transferencia de fondos al margen de los controles formales.

Asimismo, desde la perspectiva estratégica, la AEAT participa en el Pleno de la Comisión Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, máximo órgano que centraliza las medidas de prevención del blanqueo de capitales y de financiación al terrorismo, y en el Comité Permanente de la Comisión, que, entre otras funciones, orienta la actuación del SEPBLAC.

12. Modelos y estructuras organizacionales

De acuerdo con Rodríguez-García (2019), para poder investigar con eficacia las grandes tramas de fraude y corrupción hace falta que las instituciones encargadas cuenten con un diseño adecuado. Es importante, por ejemplo, que el Ministerio Fiscal refleje orgánicamente los requisitos de especialización demandados por la complejidad del fenómeno: creación de fiscalías especializadas, de unidades técnicas adscritas (**por ejemplo, de la administración tributaria**) y de organismos colaboradores (UIF,

⁹⁵ El artículo fue posteriormente suprimido por el art. único.13 de la Ley 24/2007, de 9 de octubre, por la que se modifica la Ley 50/1981, de 30 de diciembre, reguladora del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal (BOE núm. 243, de 10 de octubre de 2007, páginas 41197 a 41214).

⁹⁶ Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal (BOE núm. 11, de 13/01/1982).

organismos de recuperación y gestión de los activos robados, etc.). Es también relevante que ese diseño contemple instancias necesarias de cooperación interinstitucional, variada (notarios, registradores, catastro, oficinas antifraude, comisión del mercado de valores, registros públicos, seguridad social), pero coordinada, que palién la dispersión de las fuentes de información necesarias para descubrir fenómenos delictivos que atenten contra el orden socio-económico. Cooperación ésta tanto personal como institucional, en particular, mediante la creación de redes nacionales, supranacionales e internacionales.

García Ríos et al (2017) destacan la imprescindibilidad de que los Estados traten de actualizar y mejorar sus estructuras administrativas y legales para enfrentar los retos de la delincuencia económica organizada que, cada vez más, se desarrolla por medio de metodologías fraudulentas sofisticadas y de plataformas internacionales, y que puedan dotarse de unidades de investigación/auditoría económica y financiera altamente especializadas para analizar y definir las áreas de riesgo, difundir dichos análisis a la Policía Judicial y a las Fiscalías, actuar de forma multidisciplinaria y altamente especializada para investigar y detectar los ilícitos tributarios y los flujos financieros que de estos se originan, que también se relacionan, como se ha indicado, con otras actividades delictivas como el lavado de dinero y la corrupción. Esto impone a las AATT la búsqueda de nuevas maneras de interactuar e intercambiar información, técnicas y experiencias con otros actores claves dentro de las instituciones.

Por otra parte, el Manual de Inteligencia Fiscal del CIAT pone de manifiesto que las AATT deben actualizar, emparejar y perfeccionar sus estructuras administrativas y legales a la altura de los nuevos desafíos, dados por la actuación de organizaciones con las siguientes características: la transnacionalidad y adopción de estrategias globales; la provocación de daños sociales significativos; la utilización de tecnología moderna, y la notable fuerza de actuación debido a esquemas de conexión con otros grupos y una red subterránea de vínculos con elementos de los ámbitos públicos y privados que, definitivamente, promoverán la corrupción y la descalificación de los poderes del estado. Por ello, se hace necesario dotar a las AATT de unidades altamente especializadas en la investigación y detección de ilícitos tributarios conexos a conductas criminales, que operan en estrecha relación con otros órganos especializados de lucha contra la delincuencia organizada y que sean capaces de desarrollar nuevas herramientas y conocimientos que sirvan de apoyo a la fiscalización como un todo, de manera que

provean a sus agentes de los instrumentos que posibiliten la lucha eficaz contra los ilícitos bajo su responsabilidad (CIAT, 2006).

Pueden ser aplicadas diferentes soluciones organizacionales, de acuerdo con las características de cada ordenamiento jurídico. Por ejemplo, desde la perspectiva de la asignación de responsabilidades para contrarrestar los delitos fiscales, el informe de la OCDE de 2017 sobre la efectiva cooperación inter agencias, identifica los siguientes cuatro modelos básicos⁹⁷:

- **Modelo 1:** la AT tiene la responsabilidad de dirigir y conducir investigaciones de delitos fiscales, a menudo a través de una división especializada en investigaciones criminales. La Fiscalía no tiene un papel directo en ellas, aunque un fiscal puede asesorar a los investigadores con respecto a asuntos como el proceso legal y las leyes de evidencia.
- **Modelo 2:** la AT tiene la responsabilidad de realizar investigaciones criminales, bajo la dirección del fiscal o, excepcionalmente, de jueces examinadores, a menudo a través de una división especializada en investigaciones criminales.
- **Modelo 3:** una agencia tributaria especializada fuera de la AT, típicamente pero no siempre bajo el Ministerio de Hacienda, tiene la responsabilidad de realizar investigaciones criminales.
- **Modelo 4:** la Policía o el fiscal tienen la responsabilidad de conducir las investigaciones criminales sobre delitos fiscales.

Tales modelos presentan sintéticamente cómo las AATT se enfrentan a los aspectos criminales de la evasión fiscal y de sus delitos conexos. Más allá de esto, se trata de examinar cómo las AATT, desde el punto de vista funcional, pueden estructurarse como órganos público-administrativos de colaboración con la Administración de la justicia, en la lucha contra la corrupción. Claro que el modelo de actuación relativo a los delitos fiscales se configura como una aproximación para tal respuesta, ya que dichas funciones suelen estar atribuidas a estas mismas unidades.

⁹⁷ El modelo bajo el cual se enumera un país refleja la práctica general en el país. En varios casos, investigaciones fiscales que tienen características particulares pueden remitirse a otra agencia para su desarrollo. Es decir, en situaciones particulares los países pueden presentar más que una única forma de persecución. Los modelos aplicados identifican la agencia que **generalmente** tiene la responsabilidad de realizar investigaciones sobre delitos fiscales (OCDE, 2017).

Se trata, en realidad, de proporcionar estructuras o modelos organizacionales que tengan funciones forenses, además de sus funciones de fiscalización e inspección ordinarias, que les permitan a las AATT colaborar con la Administración de la justicia en la persecución de la corrupción, bajo dos aspectos: como órganos especializados de naturaleza administrativa (es decir, no judiciales), que investigan la existencia de ilícitos tributarios y, en su caso, aduaneros, asociados a prácticas corruptas o de blanqueo de capitales; y como órganos especializados insertos, con mayor o menor grado de integración, en la estructura represiva y judicial.

Esta especialización supondría, siguiendo el modelo propuesto por Fernández Ajenjo (2011) para los labores de control, la aportación de conocimientos técnicos en materia tributaria, aduanera y financiera, debidamente especializados en las tramas y en los actos de defraudación, dotación de personal experto en estas materias y medios específicos para investigarlas, que tengan como funciones la realización de comprobaciones o inspecciones especiales dirigidas a la detención del fraude y la corrupción, y el ejercicio de las funciones periciales y de otro tenor, a requerimiento de la Administración de la justicia, para el enjuiciamiento de delitos e infracciones de naturaleza económica.

Finalmente, importante señalar que unas características muy importantes de las estructuras y modelos adoptados, son la autonomía y la flexibilidad. Como ha demostrado la Operación *Lava Jato*, las investigaciones de esta naturaleza pueden empezar sin mayores pretensiones, pero llegar hasta los más altos niveles políticos del Gobierno, o, incluso, hasta la cúspide de las propias instituciones actuantes. En este sentido, el carácter técnico e independiente de estas unidades es fundamental. Por su parte, la flexibilidad permite para que el modelo o estructura adecúen rápidamente los recursos frente al desarrollo de las investigaciones, cuando estas adquieren dimensiones que trascienden el alcance inicialmente planeado.

12.1. Modelo y estructura organizacional de la RFB

Como hemos visto en el apartado 11.1, en el campo operacional, la relevancia dada por la RFB para prevenir y combatir el lavado de dinero se refleja en el desarrollo de investigaciones en cooperación técnica con otros organismos (como la Policía Federal y el Ministerio Público), con el objetivo de dismantelar organizaciones criminales, las cuales, como hemos visto en la figura 16, están principalmente involucradas en esquemas

de corrupción y malversación de fondos públicos en los últimos años. En el curso de estas investigaciones, en las cuales cada institución actúa dentro del alcance de sus poderes legales, los miembros de la RFB trabajan en el análisis de datos y documentos, buscando formar un conjunto de evidencia que es de fundamental importancia en el proceso de enjuiciamiento penal (RFB, 2018).

En efecto, la institución dispone de unidad específica para dicha actuación, la *Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação* (COPEI), a quien corresponde, según el art. 42 del Anexo I de la *Portaria* MF No. 430/2017, prestar asesoramiento estratégico y gerenciar las siguientes actividades (negritas del autor):

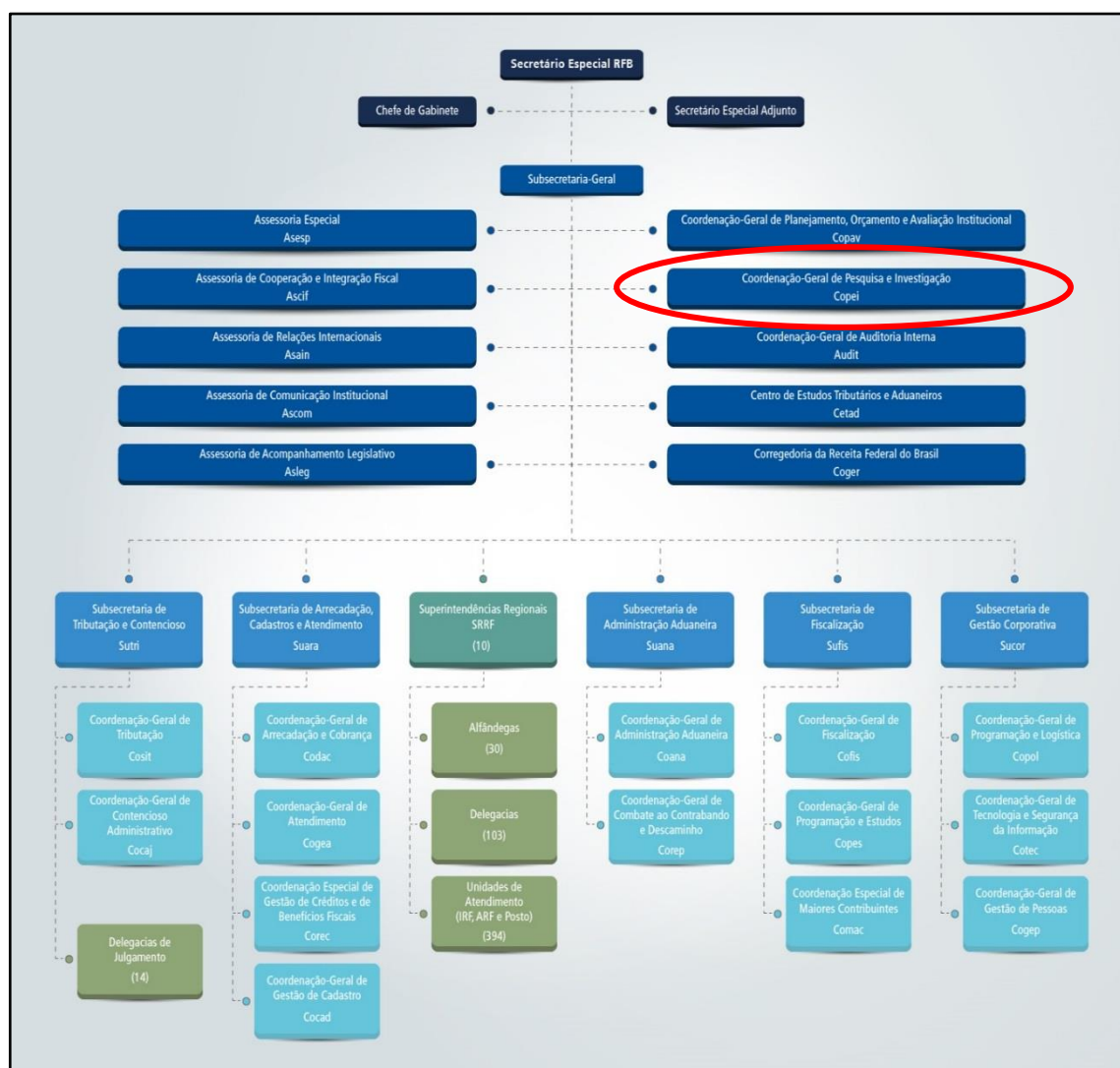
*I – **inteligência fiscal**, especialmente no combate a crimes, fraudes e ilícitos tributários e aduaneiros, à lavagem e ocultação de bens, direitos e valores, ao terrorismo e seu financiamento, ao tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e a qualquer outro ilícito praticado contra a Administração Pública Federal, ou em detrimento da Fazenda Nacional, inclusive aqueles que concorram para sua consumação;*

*II – **investigação conjunta com outros órgãos** visando a coibir a prática dos crimes, fraudes e ilícitos mencionados no inciso I, ressalvadas as competências das demais áreas da RFB; e*

III – de representação da RFB nos sistemas, órgãos, comissões, conselhos e agências ligados à atividade de inteligência.

La unidad, vinculada directamente al subsecretario general de la RFB (véase el destaque en el organigrama de las unidades centrales de la RFB, figura 17), ejerce una doble función, ambas relacionadas con la lucha contra la delincuencia organizada y económica: funciones de inteligencia y asesoramiento estratégico a la cúspide de la institución, y funciones de investigación conjunta con otros órganos, especialmente con los de persecución penal.

Figura 17 - Organigrama de las unidades centrales - RFB



Fuente: RFB (s.f.c)

Para llevar a cabo su mandato, la COPEI dispone de oficinas regionales y núcleos locales, distribuidos por el país, responsables de la ejecución de las actividades operacionales (*Escritórios y Núcleos de Pesquisa e Investigação*)⁹⁸.

También cuenta con un laboratorio de tecnología contra el lavado de activos, que ejecuta actividades relacionadas con el tratamiento y el análisis de datos para la producción y la difusión de conocimientos de inteligencia o de interés fiscal; asimismo, aplica y guía la aplicación de técnicas de análisis forense digital en el desarrollo de actividades de inteligencia fiscal. El entorno tecnológico en uso en el laboratorio permite

⁹⁸ Las oficinas operacionales de “*pesquisa e investigação*” están ubicadas en las ciudades de Porto Alegre, Curitiba, São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte, Brasília, Salvador, Recife, Fortaleza y Belém. Los núcleos se sitúan en localidades con una particular actividad criminal, de interés tributario y aduanero: Foz do Iguaçu, Santos, Vitória, Campo Grande, Manaus. También se dispone de un equipo en la ciudad de Natal.

procesar archivos de los medios incautados durante entradas y registros. Además, aplica técnicas de minería de datos (algoritmos de inteligencia artificial computacional, modelos estadísticos y análisis de enlaces) para la identificación de estándares de posible naturaleza criminal (esquemas de fraude tributario y aduanero y de blanqueo de capitales). Consiste en una estructura capaz de mejorar el proceso de producción de evidencia de alto valor agregado, mediante el uso intensivo de la tecnología de la información y la comunicación, y de la gestión del conocimiento en el tratamiento y análisis de los datos obtenidos antes, durante y después de las investigaciones (RFB, 2018).

La investigación conjunta se da a partir de una interacción permanente con los organismos involucrados, el alineamiento de la planificación de las instituciones y agendas de desempeño, con la definición de papeles y estrategias, la participación en entradas y registros y el análisis de material probatorio. Se dan, normalmente, bajo secreto judicial, dados los riesgos de desaparición de evidencias, y pueden empezar tanto por un informe de la COPEI, como por la provocación de los órganos de persecución penal. Se concreta por medio de la elaboración de informes, los cuales son utilizados para fines penales, y, oportunamente, mediante las debidas autorizaciones judiciales, para fines administrativos. Con este modelo se trasladan, de forma calificada, informaciones de naturaleza tributaria para el seno de las investigaciones criminales y, a su paso, informaciones originadas en medidas y técnicas de investigación criminal hacia el proceso administrativo fiscal, de manera judicialmente validada. No obstante, la unidad no dispone de competencias para la realización de inspecciones y comprobaciones, que están adscritas al área de fiscalización.

Además de las investigaciones en conjunto en el ámbito penal, la RFB dispone de equipos especiales de fiscalización y equipos regionales de lucha contra el fraude. Aunque no estén establecidos como unidades formales en el organigrama de la institución, tales equipos están constituidas por medio de resoluciones internas. Tienen el objetivo de actuar sobre las acciones penales más relevantes en el país, que requieren la actuación de la RFB desde las perspectivas de la determinación de la cuota tributaria defraudada, conformando una vertiente más de actuación sobre la delincuencia económica organizada y complementando el trabajo iniciado por la COPEI. Sin embargo, dichos equipos determinaron, hasta el 2018, cuotas defraudadas por valor de R\$ 21,8 mil millones (aproximadamente 3,5 mil millones de euros), originadas, principalmente, de las actuaciones decurrentes de la Operación *Lava Jato* (R\$ 19 mil millones) (RFB, 2019b).

El modelo de actuación permite aún una eventual retroalimentación para la investigación criminal, en la medida en que las inspecciones tributarias pueden identificar otras conductas, actores, elementos o evidencias, todavía no identificados en la investigación penal precedente, según se sintetiza en la figura 18.

Figura 18 – Modelo de actuación de la RFB en la lucha contra la corrupción



Fuente: elaboración propia.

Además, desde la perspectiva de la lucha contra la corrupción interna, la institución cuenta con una estructura específica de control interno (*Coordenação-Geral de Auditoria Interna e Gestão de Riscos*) y con una unidad de asuntos internos (*Corregedoria-Geral*), encargada de gestionar actividades relacionadas con el desarrollo de la integridad, disciplina y conducta funcional de los servidores RFB.

12.2. Modelo y estructura organizacional de la AEAT

DE conformidad con el Plan Estratégico 2020-2023 de la AEAT (2020), las actuaciones de investigación judicial y auxilio a la justicia constituyen una parcela significativa, tanto por los resultados alcanzados como, especialmente, por la importante repercusión social que alcanzan. Se dan bajo dos vertientes: las actuaciones de investigación directa y denuncia temprana, sin el previo inicio formal de un procedimiento de comprobación, y el trabajo en materia de auxilio judicial en sus distintas modalidades (testigo, perito o administrador judicial), el cual ha tenido y seguirá teniendo una creciente importancia como actividad principal de los funcionarios del área de

inspección financiera y tributaria. Esta actividad se circunscribe, en general, al ámbito del delito contra la Hacienda Pública, sin perjuicio de incluir, en ocasiones, delitos conexos con el anterior.

En cuanto a la primera vertiente, de acuerdo con la AEAT (2020), constituyen la forma habitual de trabajo cuando la inspección se encuentra ante una organización criminal. En estos casos, se necesitan de medios que no están al alcance de la actuación de la institución y las actuaciones no pueden dirigirse a los delincuentes por el riesgo de desaparición de pruebas, por lo que se comunican al juez en sus estadios más incipientes, solicitando de la autoridad judicial la continuación de las investigaciones en esa sede. La ONIF tiene entre sus funciones el impulso y coordinación nacional de este tipo de investigaciones. Establecida por la Resolución de la AEAT de 27 de octubre de 1998⁹⁹ con el fin de desarrollar las funciones de investigación básica del fraude, para el análisis de la formación, los procedimientos, la información y, en algunos casos, la investigación y comprobación en relación con la lucha contra el fraude. Sus funciones de coordinación y realización de investigaciones y comprobaciones se desarrollarán por los Equipos Centrales de Investigación del Fraude, sobre los asuntos que les encomiende el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Cuenta con 212 puestos de trabajo, de acuerdo con el Portal de la Transparencia (2020).

El Servicio de Vigilancia Aduanera es un órgano administrativo especializado en la investigación de actividades delictivas de defraudación de los intereses públicos, a través de la función de persecución del fraude aduanero y transfronterizo, dependiente del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT. Es un organismo integrado, con singularidad propia, que tiene como función específica encomendada por la ley la lucha contra el contrabando como fraude fiscal a la Hacienda Pública y contra la economía sumergida, lo que incluye el descubrimiento, persecución y represión, en todo el territorio nacional, aguas jurisdiccionales y espacio aéreo, de los delitos conexos a ellos, incluso los actos e infracciones de control de cambio y blanqueo de capitales. Cuenta con personal y medios altamente especializados en la lucha contra el fraude fiscal

⁹⁹ Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (BOE núm. 266, de 06/11/1998).

y aduanero, incluso con cuerpos de investigación específicos, que suman cerca de 1200 efectivos (del total de cerca de 1900) (Rivera, 2018). Como hemos visto en el apartado 10.2, las potestades atribuidas a esta unidad, que incluyen el poder de policía judicial, configuran una importante herramienta para el trabajo cooperativo, mereciendo un especial destaque por parte de Fernández Ajenjo (2011) por su participación específica en la lucha contra el fraude y la corrupción.

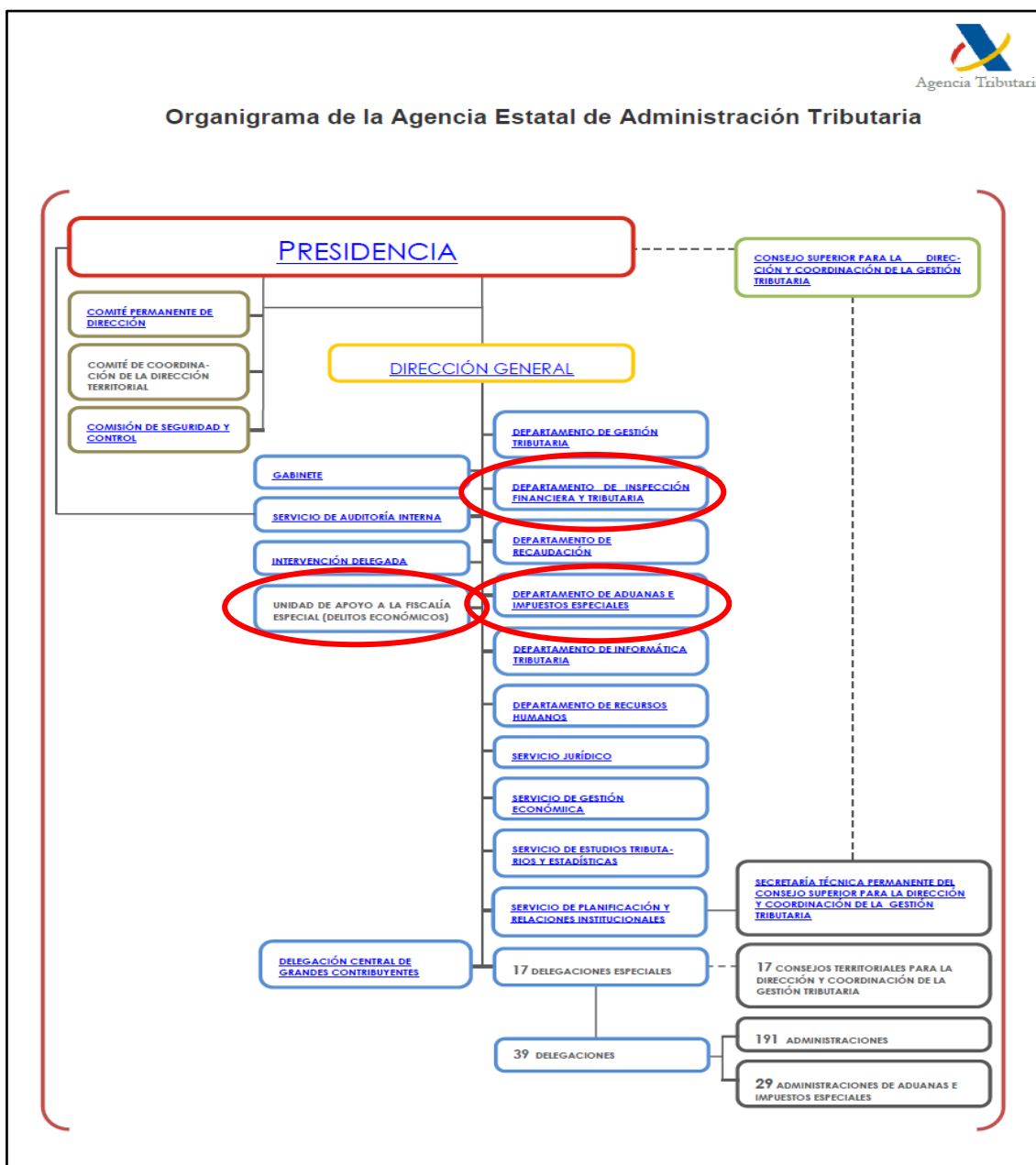
Como hemos visto en el apartado 11.2, la AEAT dispone de una unidad adscrita directamente al SEPBLAC, bajo la total dependencia funcional de la dirección de la UIF, en lo que afecta al trabajo allí desempeñado, contando con ocho funcionarios adscritos, según el Portal de la Transparencia (2020).

La Agencia Tributaria dispone además de una Unidad de apoyo a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada (Fiscalía Anticorrupción), cuya función consiste en realizar los informes, auditorías y actuaciones que le requiera el fiscal jefe de la Fiscalía Especial o el fiscal general del Estado. Esta Unidad depende orgánica y funcionalmente de la Dirección General de la Agencia Tributaria y está dotada y financiada por la Agencia (AEAT, 2019). Cuenta con doce funcionarios adscritos (Portal de la Transparencia, 2020). La figura 19 muestra el organigrama de la AEAT, con destaque para la Unidad de apoyo a la Fiscalía Especial, al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, al cual se vincula la ONIF, y al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, que abriga al Servicio de Vigilancia Aduanera.

Sin embargo, la Fiscalía Anticorrupción es un órgano especializado creado en el ámbito del Ministerio Fiscal por la Ley 10/1995, de 24 de abril, y modificado por la Ley 24/2007, de 9 de octubre, con la finalidad de fornecer una respuesta más eficaz a estos tipos de delitos, caracterizados por su complejidad, transcendencia y dificultades probatorias. Esta Fiscalía Especial interviene directamente en los procesos penales de especial transcendencia, apreciada por el fiscal general del Estado, en referencia a los delitos económicos vinculados con la corrupción que se listan en el art. 19.4 de la Ley 50/1981 (delitos contra la Hacienda Pública, contra la seguridad social, de contrabando, prevaricación, malversación de caudales públicos y cohecho, entre otros)¹⁰⁰.

¹⁰⁰ 19.Cuatro. La Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada practicará las diligencias a que se refiere el artículo Cinco de esta Ley e intervendrá directamente en procesos penales, en ambos casos siempre que se trate de supuestos de especial transcendencia, apreciada por el Fiscal General del Estado, en relación con: a) Delitos contra la Hacienda Pública, contra la seguridad social y de contrabando. b) Delitos

Figura 19 - Organigrama de la AEAT



Fuente: AEAT (s.f.b)

de prevaricación. c) Delitos de abuso o uso indebido de información privilegiada. d) Malversación de caudales públicos. e) Fraudes y exacciones ilegales. f) Delitos de tráfico de influencias. g) Delitos de cohecho. h) Negociación prohibida a los funcionarios. i) Defraudaciones. j) Insolvencias punibles. k) Alteración de precios en concursos y subastas públicas. l) Delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores. m) Delitos societarios. n) Blanqueo de capitales y conductas afines a la receptación, salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conducta a las otras Fiscalías Especiales. ñ) Delitos de corrupción en transacciones comerciales internacionales. o) Delitos de corrupción en el sector privado. p) Delitos conexos con los anteriores. q) La investigación de todo tipo de negocios jurídicos, transacciones o movimientos de bienes, valores o capitales, flujos económicos o activos patrimoniales, que indiciariamente aparezcan relacionados con la actividad de grupos delictivos organizados o con el aprovechamiento económico de actividades delictivas, así como de los delitos conexos o determinantes de tales actividades; salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conductas a la Fiscalía Antidroga o a la de la Audiencia Nacional.

Tratándose de delitos de rematada complejidad, especialmente por los entramados financieros que suelen involucrar, el art. 19.6 de la Ley 50/1981 prevé la posibilidad de adscripción a la Fiscalía Especial de cuantos profesionales y expertos sean necesarios para auxiliarla de manera permanente u ocasional. Esta colaboración se ha concretado en la adscripción de expertos policiales mediante la creación de Unidades de la Policía Judicial, y de expertos económicos a través de la creación de dos Unidades de Apoyo (una de la AEAT y otra de la IGAE).

La creación y funcionamiento de estas unidades se reguló mediante el Convenio de colaboración del 27 de diciembre de 1995, en materia de apoyo al Ministerio Fiscal en la lucha contra los delitos económicos relacionados con la corrupción entre los Ministerios de Justicia e Interior, Economía y Hacienda y la AEAT, y por la Resolución de 8 de enero de 1996, de esta agencia¹⁰¹. Según el apartado segundo de la Resolución, corresponde a la Unidad de Apoyo “la emisión de los informes, la realización de las auditorías y la práctica de las actuaciones que le fuesen requeridas por el Fiscal Jefe de la indicada Fiscalía o por el Fiscal general del Estado”. Además, el apartado tercero dispone que la comunicación de la Unidad de Apoyo se realiza directamente con el jefe de la Fiscalía, sin necesidad de órganos intermedios, sin perjuicio de la formalización y constancia de los requerimientos que se efectúen y las competencias propias del director de la agencia.

Las funciones desarrolladas por la Unidad de Apoyo de la AEAT se podrían agrupar en las siguientes categorías: asesoramiento permanente e información técnica; cesión de información tributaria en el marco de la LGT, con constancia formal del requerimiento y de la entrega; actuaciones periciales, como elemento de prueba del Ministerio Fiscal en la instrucción de la causa, incluyendo la realización de auditorías.

En el año 2018, la Unidad de Apoyo de la AEAT emitió un total de 207 informes, que corresponden tanto a peticiones solicitadas por la Fiscalía Especial como por las formuladas por Juzgados y Tribunales, y con independencia de los informes que se produjeron en calidad de peritos judiciales (Fiscalía General del Estado, 2019).

¹⁰¹ Resolución de 8 de enero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Unidad de Apoyo a la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción (BOE núm. 11, de 12 de enero de 1996).

En cuanto al papel de peritaje, es importante destacar que la jurisprudencia se ha consolidado definitivamente, como el contenido en la STS 586/2014 de 23 de julio¹⁰², que, al valorar la eficacia probatoria del informe pericial emitido por perito perteneciente a esta Unidad de Apoyo, reitera la habilidad del funcionario de la AEAT para intervenir en las causas por delitos fiscales:

Es harto conocida la doctrina jurisprudencial que reitera la habilidad de los funcionarios de la AEAT para intervenir como peritos en las causas por delitos fiscales.(...) Por otra parte, aquella adscripción a la estructura de la Fiscalía de los quienes luego intervienen como peritos en la causa penal, no es tipificable en ninguno de los supuestos del artículo 468 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , ya citado. En efecto, el perito funcionario, pese a esa adscripción, no tiene ningún interés subjetivo en la suerte de la causa. Y está vinculado a la objetividad impuesta por el artículo 2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Además, desde la perspectiva de la lucha contra la corrupción interna, la institución cuenta con una estructura específica de control interno, el Servicio de Auditoría Interna, el cual se encarga tanto de las funciones de auditoría y control interno como de las de prevención y detección de las conductas irregulares y, en su caso, de su investigación, así como del análisis y la evaluación de los sistemas de seguridad y control interno de la Agencia.

¹⁰² Sentencia del Tribunal Supremo 586/2014, de 23 de julio de 2004.

CONCLUSIONES

El fenómeno de la corrupción, cuyos orígenes pueden ser asociados a la propia convivencia social, ha sido ampliamente estudiado a lo largo del tiempo, desde la perspectiva de las más distintas vertientes del conocimiento humano. Asume, por ello, tantas dimensiones como ramas diferentes de la ciencia lo estudian. Entendida de manera restringida, como el abuso de poder practicado por un funcionario público para obtención de beneficios particulares, ha sido resiliente a las diferentes estrategias aplicadas por los diversos países. La evasión fiscal, a su vez, igualmente antigua y estudiada, entendida en su dimensión más amplia, es decir, englobando desde su manifestación más sencilla, por el incumplimiento, hasta sus facetas más oscuras, por los delitos y fraudes fiscales y aduaneros, es tan resiliente cuánto la corrupción. A partir del análisis de los dos fenómenos, desde la perspectiva de las AATT, llegamos a las siguientes conclusiones:

- 1- Corrupción y evasión fiscal suelen ir de la mano. Además de generalizados y universales, comparten causas y raíces, consecuencias y resultados, en los niveles económico, social, cultural, ético, político y tantos otros cuantos se quiera analizar. Fomentan uno al otro, se alimentan uno del otro. Son dos caras de una misma moneda. Por tanto, prevenir y luchar contra la corrupción puede reducir tanto los niveles de la corrupción (directamente) como los de la evasión fiscal (indirectamente), al igual que prevenir y luchar contra la evasión fiscal puede traer resultados positivos en lo que se refiere a la corrupción.
- 2- En este contexto, está totalmente justificada una mayor implicación de las AATT en la lucha contra la corrupción. A mayor interrelación entre este fenómeno y la evasión fiscal, mayor interés de las AATT en actuar de forma activa en este esfuerzo.
- 3- Los dos fenómenos tienen naturaleza extremadamente compleja. Los esquemas de corrupción y de fraude fiscal suelen involucrar aspectos de transnacionalidad, pluralidad de actores, entramados financieros, uso de personas y sociedades pantalla interpuestas y otros factores que dificultan el destape y la responsabilización. Los esfuerzos para minimizar y/o eliminar los fenómenos deben ser igualmente diversos, actuando en múltiples dimensiones, preventivas y represivas, además de consistentes con el tiempo.

- 4- Desde la perspectiva preventiva, la participación de las AATT pasa por la adopción de medidas estratégicas que producen efectos sobre los dos fenómenos. Medidas que promuevan la transparencia, la rendición de cuentas, el buen gobierno, el fortalecimiento de la ética y la integridad, tanto interna como externamente, tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas, contribuyen a una mayor confianza del ciudadano, reducen la desafección por el Estado y promueven la aceptación social de los tributos y la conciencia fiscal, entre otros efectos que alcanzan las causas de los dos fenómenos, colaborando para su limitación. La representatividad de la AATT como “cara” del Gobierno ante el ciudadano puede multiplicar los efectos positivos de estas medidas cuando tomadas en el seno de estas instituciones.
- 5- La transparencia tributaria internacional se ha desarrollado fuertemente en los últimos años, significando importantes avances en términos de intercambio internacional de informaciones financieras. No obstante, sería importante que tales avances se reflejasen no solo en la lucha contra la evasión fiscal, sino que también en la lucha contra la corrupción.
- 6- El ambiente internacional presenta, muy claramente, un movimiento hacia la implicación cada vez mayor de las AATT en la lucha contra la delincuencia económica, y más específicamente contra la corrupción. La comunidad internacional tiene presente la importancia de la actuación y la cooperación de las AATT. Aunque tal percepción no esté plenamente cristalizada en los instrumentos jurídicos internacionales propiamente dichos, las iniciativas recientes, en especial por parte de la OCDE, siguen el sendero de diversas iniciativas de *soft law*, propiciando pautas inspiradoras para la estructuración de la actuación de las AATT en la lucha contra la corrupción, destacándose los aspectos relativos a la cooperación interinstitucional.
- 7- Desde una perspectiva de acción represiva, la asignación de recursos y el desarrollo de estructuras en el seno de las AATT para participar específicamente, de forma activa, en la lucha contra la delincuencia económica, se enmarcan en el papel institucional de las AATT, **especialmente en los supuestos de gran corrupción, corrupción sistémica, corrupción colectiva, corrupción política, corrupción organizada**, etc. según las diferentes formas de manifestación estudiadas. Es decir, en aquellos casos de **gran trascendencia**, caracterizados por su relevancia económica, social, institucional y mediática, que generan mayor alarma social. La actuación sobre los grandes “tiburones”, cuando es efectivamente percibida, atañe

también a la percepción de justicia del contribuyente en general. Se alcanza, por medio del *spillover effect*, un doble propósito, y un doble resultado: luchar contra la corrupción y reducir los incumplimientos tributarios.

- 8- Se puede decir que dicho enfoque **potencializa la percepción del riesgo del contribuyente** y, de ello, los efectos positivos a la imagen de las AATT. Además, **está de acuerdo con los principios de gestión de riesgos de cumplimiento**, con la asignación de recursos en actividades que promueven el cambio de comportamiento de los contribuyentes (de los incumplidores en general, no solo de los defraudadores), generando efectos positivos en la recaudación tributaria. Asimismo, está **alineado con las orientaciones internacionales**, especialmente con el enfoque de un Gobierno único (*whole of a government approach*), promoviendo una mejora en las condiciones investigativas de los órganos de persecución penal y potencializando los resultados de la lucha contra la corrupción.
- 9- Aunque la corrupción y la evasión fiscal tengan tantas intersecciones, las estructuras sancionatorias para los dos comportamientos parecen ser bastante distintas, especialmente en Brasil. Las prácticas tributarias y aduaneras criminales, como el uso de sociedades pantalla, personas interpuestas, facturas falsas, organizaciones delictivas, etc., son conductas, en mi opinión, tan reprochables y nefastas como la corrupción y, por ello, merecerían niveles de sanción por lo menos aproximados. No obstante, esto podría ser objeto de examen más profundo en un trabajo apropiado.
- 10- No se trata de plantear que las AATT se alejen de sus funciones precipuas de gestionar con eficiencia el sistema impositivo. En el interior de las AATT se desarrollan diversas y múltiples actividades; indudablemente las funciones de recaudación, cobranza, auditoría y servicios al contribuyente son las que constituyen el núcleo operacional de la administración, y así deben continuar. No obstante, la creación de unidades o estructuras, aunque pequeñas, que tengan la lucha contra la delincuencia económica y la corrupción como objetivo puede reflejarse en resultados positivos en términos de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras.
- 11- Los marcos jurídicos e institucionales de Brasil y España confieren espacio en ambos países para la participación activa de las autoridades tributarias y aduaneras en la lucha contra la corrupción, es decir, en la investigación, enjuiciamiento, y represión de estos delitos, en colaboración con la Administración de la justicia, desde que

conexas a actuaciones en el campo tributario, aduanero, y en especial al blanqueo de capitales. Evidentemente, tal proactividad no se confunde necesariamente con el protagonismo y con la conducción de dichas investigaciones en el campo penal, o en contra de las potestades legales.

12- Brasil presenta importantes cuellos de botella en el flujo de informaciones tributarias en los supuestos de colaboración con la Administración de justicia y a órganos administrativos de control y fiscalización, también actuantes en la prevención y la represión contra la corrupción. Las limitaciones relativas al intercambio de informaciones de trascendencia tributaria se encuentran en campo legislativo, jurisprudencial, interpretativo y procedimental. Los dos últimos están bajo la gestión de la propia RFB. Los informes sobre hechos que constituyen, en teoría, delitos como la corrupción y el blanqueo de capitales, entre otros, identificados en el ejercicio de las funciones de los auditores fiscales, que son de naturaleza obligatoria, están limitados por resolución interna en lo que se refiere al tipo de información que debe ser enviada al Ministerio Público. La reciente decisión de la Suprema Corte sobre la legalidad de la cesión de información tributaria para fines penales representa una importante oportunidad para la revisión de tal orientación interna, lo que sería un avance para la agilización del flujo de informaciones hacia los órganos de persecución penal, con beneficios para todo el sistema de lucha contra la corrupción y contra el blanqueo de capitales. Además, la adopción de sistemas informatizados para la cesión de información dentro de las condiciones impuestas por la ley y respetando los requisitos de seguridad de la información, también está en el ámbito de gestión de la propia RFB y representaría una simplificación y desburocratización en el trámite de la información, bajo las condiciones legales.

13- La AEAT tiene un amplio abanico de posibilidades de actuación en los delitos de corrupción, siempre y cuando directamente relacionados con su actuación inspectora. Dispone también de amplias posibilidades de actuación en colaboración con los diversos órganos que actúan en la prevención y combate y la lucha contra la corrupción, tanto a nivel penal como a nivel administrativo, dentro de los límites de las funciones y competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye, especialmente en relación con aquellos procedimientos en los que exista conexión con dichas funciones y competencias. No obstante, aunque parezca clara la disposición de colaboración en estos temas, incluso con la adscripción de unidades específicas de

apoyo a la Fiscalía Anticorrupción y al SEPBLAC, los temas de prevención y lucha contra dicho fenómeno constan de forma un poco tímida en su planificación.

- 14- Tanto la RFB como la AEAT disponen de estructuras dedicadas a temas relacionados con la delincuencia económica, dentro de las atribuciones de las instituciones, con modelos distintos. Se puede decir que ambas organizaciones están adaptadas para colaborar en la prevención y la represión de la corrupción y del blanqueo de capitales por medio de unidades especializadas en los actos de presunta corrupción y en el auxilio de las instituciones de Administración de la justicia, con el fin de adoptar una actitud proactiva en la lucha contra la corrupción.
- 15- La AEAT cuenta con una Unidad de Apoyo a la Fiscalía Anticorrupción, adscrita a este órgano de administración de la justicia, que conforma prácticamente un cuerpo judicial anticorrupción, lo que le confiere una especialización técnica y separación institucional, que permite tener un conjunto de profesionales expertos y capacitados, bajo una organización independiente y alejada de la influencia de los órganos de la Administración ejecutiva. Los riesgos de este modelo son el aislamiento institucional, en la medida en que están “fuera” de la institución, y la potencial rivalidad y sobreposición de esfuerzos, ya que tanto esta Unidad como la ONIF tienen las mismas competencias de auxilio judicial (peritaje) y de realización de inspecciones y comprobaciones, siendo necesarios mecanismos de solución de eventuales conflictos.
- 16- La RFB cuenta con una unidad específica para tratar de la delincuencia económica organizada en general (no específica para los delitos de corrupción), que cuenta con autonomía (es dependiente del subsecretario-general) y relativa capilaridad. Aunque la COPEI actúe regularmente de forma coordinada con otros órganos, especialmente con los de persecución penal, las investigaciones conjuntas son definidas caso a caso. Para el refuerzo de la actuación sobre la corrupción, hace falta una mayor formalidad, sea por medio de acuerdos de cooperación técnica, convenios o quizás de la adscripción, que garantice una planificación coordinada a largo plazo, establezca papeles, responsabilidades, deberes y obligaciones, además de institucionalizar las relaciones, proporcionando seguridad jurídica, estabilidad y perennidad. Otro refuerzo importante para la actividad sería la otorgación de competencias de comprobación e inspección fiscal a la COPEI, con relación a los casos en que se involucran organizaciones criminales y asociados a procedimientos penales, incrementando su capacidad de investigación y aumentando su independencia y

flexibilidad (respetando mecanismos de solución de eventuales conflictos con el área de fiscalización).

- 17- La adscripción de equipos en otros órganos estratégicos es una herramienta de trabajo cooperativo utilizada por la AEAT, tanto en la Fiscalía Anticorrupción como en la SEPBLAC, pero poco explorada en Brasil (en parte, por las severas limitaciones en el flujo de informaciones). Un estudio más profundo de la aplicabilidad de este modelo por parte de la RFB, tanto en términos de viabilidad jurídica como presupuestaria, podría representar un sendero saludable e innovador.
- 18- Concomitantemente a estas actuaciones en el ámbito penal (o alternativamente, en su caso), las AATT deberían iniciar procedimientos de inspección y comprobación, de naturaleza administrativa, utilizando parámetros relacionados con el control y la prevención de la corrupción, como, por ejemplo, personas políticamente expuestas. La utilización de tipologías de esquemas de corrupción con efectos tributarios ya conocidas como base para el establecimiento de parámetros de selección de contribuyentes puede significar un importante avance, de característica proactiva, coherente con los principios de percepción de riesgos y de gestión de riesgo del cumplimiento tributario, además de conformarse en potencial fuente para el inicio de investigaciones penales, a partir de los debidos informes enviados al Ministerio Público, cuando pertinente.

BIBLIOGRAFIA

- A Privataria Tucana. (11 de diciembre de 2019). En *Wikipedia*. [https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=A Privataria Tucana&oldid=56934394](https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=A_Privataria_Tucana&oldid=56934394)
- Abad, A.R. (2006) El rol de la administración tributaria en la sociedad. En CIAT. *El rol de la administración tributaria en la sociedad: XXIX Asamblea General del C.I.A.T.*, (21-28), Instituto de Estudios Fiscales.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria (s.f.a). *Información institucional*. [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La Agencia Tributaria/Informacion institucional/Informacion institucional.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml)
- Agencia Estatal de Administración Tributaria (s.f.b). *Organigrama*. Recuperado de [https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Presentacion/Organigrama/Organigrama AEAT es es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Presentacion/Organigrama/Organigrama_AEAT_es_es.pdf)
- Agencia Estatal de Administración Tributaria (2019). *Memoria 2018*. [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La Agencia Tributaria/Memorias y estadísticas tributarias/Memorias/Memorias de la Agencia Tributaría/_Ayuda Memoria 2018/_Ayuda Memoria 2018.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2018/_Ayuda_Memoria_2018.html)
- Agencia Estatal de Administración Tributaria (2020) Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023. [https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Planificación/PlanEstrategico2020 2023/PlanEstrategico2020 .pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf)
- Akdede, S. H. (2006). Corruption and tax evasion. *Dogus Univ. J.* 7(2), 141–149. Recuperado de <https://core.ac.uk/download/pdf/47254413.pdf>
- Alm, J., Jackson, B.R y McKee, M. (2004). *Audit information dissemination, taxpayer communication and tax compliance: an experimental investigation of indirect audit effects*. Paper presented at the 97th Annual Conference of the National Tax Association
- Alm, J., Martínez-Vázquez, J. y McClellan, C. (2016), Corruption and firm tax evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization*, (124), 146-163. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.10.006>
- Amara, I., y Hichem K. (2018). Financial crime, corruption and tax evasion: a cross-country investigation. *Journal of Money Laundering Control* 21(4), 545–554. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/JMLC-10-2017-0059>
- Arjona Trujillo, A. M. (2002). *La corrupción política: una revisión de la literatura*. Documentos de Trabajo 02-14, Serie de Economía 4, Universidad Carlos III de Madrid.

- Asia-Pacific Economic Cooperation y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2019), *Combatting tax crimes more effectively in APEC economies*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/crime/combating-tax-crimes-more-effectively-in-apec-economies.pdf>
- Asociación Española de Normalización y Certificación (2018) *Gestión del riesgo*. Directrices. Norma UNE-ISO 31000.
- Asociación Española de Normalización y Certificación (2019) *Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*. Norma UNE 19602.
- Ávila, M. H. (2018). *A inteligência previdenciária como ferramenta de gestão do combate à fraude e corrupção em sistemas de seguridade social: a experiência brasileira*. [Trabajo de fin del Máster en Dirección y Gestión de los Sistemas de Seguridad Social no publicado]. Universidad de Alcalá.
- Australian Taxation Office (08 de noviembre de 2018). Annual Compliance Arrangement (ACA). <https://www.ato.gov.au/business/large-business/compliance-and-governance/annual-compliance-arrangement/>
- Banco Interamericano de Desarrollo (2015). *Estado de la Administración tributaria en América Latina: 2006-2010*. Centro Regional de Asistencia Técnica para Centroamérica, Panamá y República Dominicana, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Barreix, A., Roca, J. y Velayos, F. (2017) Breve historia de la transparencia tributaria. *En CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina*, (121-132). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT
- Benito Sánchez, D. (2015). Análisis de las novedades incorporadas al delito de corrupción en las transacciones comerciales internacionales por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo. *Estudios de Deusto*, 63(1), 205-228.
- Bijos, L. y Nóbrega, A.C.V. (2015). Soborno transnacional: a nova realidade normativa brasileira. *Revista de Informação Legislativa*, 52(207), 239-259.
- Blank, J. D. y Levin, D. Z (2010). When is tax enforcement publicized? *Virginia Tax Review*, 30(1), 1-37.
- Boehm, F. (2005). Corrupción y captura en la regulación de los servicios públicos. *Revista de Economía Institucional*, 7(13), 245-263.
- Boehm, F. (2008). Risks and challenges of corruption in developing countries' infrastructures. *Network Industries Quarterly*, 10(2), pp. 6-8.
- Boehm, F. y Lambsdorff, J. G. (2009). Corrupción y anticorrupción: una perspectiva neo-institucional. *Revista de Economía Institucional*, II (21), 45-72.

- Buengobierno2006 (26 de diciembre de 2016) Dr. Pedro T. Nevado-Batalla M.: *Gobierno abierto: experiencia de Extremadura*. Archivo de video de la ponencia realizada en la II Jornada sobre Gobernanza, Transparencia y Rendición de Cuentas de la Universidad de Salamanca, Salamanca, en 10 de junio de 2013. Youtube. https://www.youtube.com/watch?v=61S_S2md55I
- Bustos Gisbert, R. (2010). Corrupción política: un análisis desde la teoría y la realidad constitucional. *Teoría y Realidad Constitucional*, 25, 69-109.
- Caballé, J. y Panadés, J. (1997). Tax evasion and economic growth. *Public Finance = Finances publiques*, 52(3-4), 318-340.
- Cambridge Dictionary (s.f.). Watchdog. En *Dictionary.Cambridge.org*. Recuperado el 03 de junio de 2020 de <https://dictionary.cambridge.org/es/diccionario/ingles/watchdog>
- Campos, F.V. (2018). *Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil*. CIAT-Receita Federal. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticaYTecnicaTributaria/EvasionTributaria/2018_estudio_comparado_vilela.pdf
- Cano, J. (16 Aug. 2019). Se dispara este año el temor por el SAT. *El Norte*. Recuperado de https://www.elnorte.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?_rva_l=1&urlredirect=https://www.elnorte.com/tienen-contribuyentes-miedo-al-sat/ar1747235?referer=--7d616165662f3a3a6262623b727a7a7279703b767a783a--.
- Carnevali Rodríguez, R. (2008). Derecho penal como ultima ratio. Hacia una política criminal racional. *Revista Ius et Praxis*, 14(1), 13-48.
- Carrillo del Teso, A. E. (2019). Validez de la prueba obtenida del ordenador del trabajador: Barbulescu entra en el proceso penal. En J. Conde Fuentes. y G. Serrano Hoyo (dirs.), P. Arrabal Platero y P. García Molina (coordinadores). *La justicia digital en España y la Unión Europea: situación actual y perspectivas de futuro*, (pp.263-274), Atelier Libros Jurídicos.
- Castro Cuenca, C. G. (2009). *Corrupción y delitos contra la administración pública: Especial referencia a los delitos cometidos en la contratación pública* (1ª Ed.). Editorial Universidad del Rosario.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2003). Relatoría general. En CIAT, *Estrategias e Instrumentos para el incremento de la eficacia y eficiencia de la Administración tributaria* (Asamblea General del CIAT, No.37. Cancún, México, 2003), (345-351), CIAT-IEF.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2006). *Manual de inteligencia fiscal*. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_sobre_Inteligencia_Fiscal.pdf

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2011). *Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios – Una experiencia Iberoamericana*. CIAT
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2019a). *Declaración sobre la promoción de la ética en la Administración tributaria*. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2007KitHerramientas/2019_Declaracion_promocion_etica.pdf
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2019b). *Marco de referencia para el aseguramiento de la integridad y los valores en las Administraciones tributarias*. Papeles de Trabajo del Comité Permanente de Ética del CIAT, PT-02-2019.
- Cerina, G. (diciembre 2011). La comunidad internacional y la lucha contra la corrupción en el sector privado. *Iustitia*, (9), 95-138.
- Cocciolo, E. E. (2008). Las mutaciones del concepto de corrupción. De la ambigüedad de las sociedades arcaicas a la complejidad en la época del estado regulador y de la sociedad del riesgo. *Revista De Llengua i Dret*, (50), 17-51.
- Comité de Expertos en Evaluación de Medidas Antilavado de Dinero y Financiamiento del Terrorismo (diciembre 2014). *Voluntary tax compliance*. Consejo de Europa. <https://www.coe.int/en/web/moneyval/activities/voluntary-tax-compliance>
- Conselho Nacional de Justiça (s.f.). *Infojud*. <https://www.cnj.jus.br/sistemas/infojud/>
- Cosulich Ayala, J. (1993). La evasión tributaria. *Serie Política Fiscal*, (39), CEPAL/PNUD.
- Cremades, L. y Juárez, A. (2017). Profesionalización y ética. En *CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina*, (155-165). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT.
- Declaración de Punta del Este (2018). *Un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/transparency/Latin-American-Ministerial-Declaration.pdf>
- Delgado Pacheco, A. (2017) *Las normas generales anti elusión en la jurisprudencia tributaria española y europea* (Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Madrid). Recuperado de https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abellido.pdf?sequence=1
- Díaz de Sarralde, S. (2019). *Panorama de las administraciones tributarias: Estructura; ingresos, recursos y personal; funcionamiento y digitalización*. ISORA. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Direction Générale des Finances Publiques (s.f.a). *L'Examen de conformité fiscale (Une nouvelle mission pour les commissaires aux comptes)*. Recuperado de https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/2018/fiche_confiance_2.pdf

- Direction Générale des Finances Publiques (s.f.b). *La responsabilité civique des entreprises (RCE) la transparence au service de la moralité fiscale*. Recuperado de https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/2018/fiche_confiance_3.pdf
- Dubin, J. (2007). Criminal investigation enforcement activities and taxpayer noncompliance. *Public Finance Review*, 35(4), pp. 500-529. Recuperado de <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1004.6862&rep=rep1&type=pdf>
- Efing, A. C., Efing, A. C. y Misugi, G. (2013). Corrupção e Direito Civil: A corrupção como fator impeditivo de desenvolvimento e o papel da sociedade civil. En Laufer, D. (coord.), *Corrupção: uma perspectiva entre as diversas áreas do direito*, (43-85). Juruá Editora.
- El País Brasil (06 de diciembre de 2018). *Palocci: “Fiquei espantado como Lula interferiu em uma MP de maneira tão explícita”*. Recuperado el 01/03/2020 de https://brasil.elpais.com/brasil/2018/12/06/politica/1544122968_060993.html
- Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (s.f.a). *ENCCLA. Metas de 2004*. <http://enccla.camara.leg.br/acoes/metas-de-2004>
- Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (s.f.b). *ENCCLA. Ações 2015*. <http://enccla.camara.leg.br/acoes/historico-acoes-enccla>
- European Union Agency for Law Enforcement Cooperation (s.f.). *MTIC (Missing trader intra community) fraud*. Recuperado de <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>
- Fabián Caparrós, E.A. (introducción de Vercher Noguera, A.). (2000), La Corrupción política y económica: Anotaciones para el desarrollo de su estudio. En E. A. Fabián Caparrós (coord.), *La corrupción: aspectos jurídicos y económicos* (17-20). Ratio Legis.
- Fernández Ajenjo, J. A. (2011). *El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción: Especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado*. (1a Ed). Thomson Reuters.
- Fernández Ajenjo, J. A. (2017). La gobernanza y prevención de la corrupción como factores de desarrollo económico social. En N. Rodríguez-García y F. Rodríguez López (coords.), *Corrupción y desarrollo*, (159-185), Tirant lo Blanch.
- Fernández Ajenjo, J. A. (2018). Las relaciones institucionales entre el Tribunal de Cuentas y el Servicio Nacional de Coordinación Antifraude. *Revista Española de Control Externo*, XX(59), 65-83.
- Ferraro, A. (2007). Gobernanza, desarrollo económico y cooperación internacional. En A. Ferraro (ed.). *En busca del buen gobierno: nuevas perspectivas sobre política y gestión del Estado en América Latina*, (229-261), Edicions Bellaterra.
- Fiscalía General del Estado (2019). Memoria de la FGE 2019 (Ejercicio 2018). https://www.fiscal.es/memorias/memoria2019/FISCALIA_SITE/index.html

- Fondo Monetario Internacional (2019). *Fiscal monitor*. International Monetary Fund Publication Services.
- Furtado, L.R. (2012). *As raízes da corrupção: estudos de caos e lições para o futuro*. Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca. Recuperado de https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/121413/DDP_RochaFurtadoLucas_Tesis.pdf?sequence=1
- Gamo Yague, R. y Pérez-Hickman Tiedtke, I. (2019). Una visión sobre las relaciones del delito fiscal y el blanqueo de capitales. Modelo español de colaboración institucional entre Unidad de Inteligencia Financiera y Administración Tributaria. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* (45), 69-92. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_45/Espanol/RAT-45-Gamo-Perez.pdf
- García Mexía, P. 2001. *Los Conflictos de intereses y corrupción contemporánea*, Editorial Aranzadi.
- García Ríos, J., Santos, P. y Gesuelli, S. (2017). El control del cumplimiento tributario. En *CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina*, (83-100), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT.
- Gascón Catalán, J. (2018). Reflexiones: La Corrupción y las administraciones tributarias. *Colección Experiencias* (2). Fundación CEDDET.
- Giachi, S. (2014). Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, (145) 73-98. <http://dx.doi.org/10.5477/cis/reis.145.73>
- Gil Villa, F. (2008). *La cultura de la corrupción*. Maia Ediciones.
- González-Barreda, P. A. H. (2 de julio de 2016). Impuestos: la culpa es de los romanos. *La Razón*. Recuperado de <https://www.larazon.es/cultura/impuestos-la-culpa-es-de-los-romanos-BE13065051/>
- Grillo, B. (14 de junio de 2016). *Carf demora entre 5 e 10 anos para julgar ações, diz Minsiterio da Transparencia*. Consultor Jurídico. <https://www.conjur.com.br/2016-jun-14/carf-demora-entre-10-anos-julgar-aco-es-relatorio>
- Grupo de Acción Financiera Internacional (2007). *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*. FATF/OECD
- Grupo de Acción Financiera Internacional (2019). *International standards on combating money laundering and the financing of terrorism & proliferation. The FATF Recommendations*. FATF/OECD. Recuperado de <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>
- Grupo de Estados contra la Corrupción (s.f.) What is GRECO? Consejo de Europa. <https://www.coe.int/en/web/greco/about-greco/what-is-greco>

- Grupo de los 20 (2010). The G-20 Toronto Summer Declaration. Recuperado de http://www.g20.utoronto.ca/2010/g20_declaration_en.pdf
- Grupo de los 20 (2019). *G20 Osaka Leaders' Declaration*. Recuperado de http://www.g20.utoronto.ca/2019/FINAL_G20_Osaka_Leaders_Declaration.pdf
- Gutiérrez Lousa, M. (2005), Ética y fiscalidad. *ICE, Revista de economía*, 1(823), Recuperado de <http://www.revistasice.com/index.php/ICE/article/view/793>
- Fazenda e Planejamento (s.f.). Classificação de contribuintes. Governo do Estado de São Paulo. <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>
- Huntington, S.P. (1972/1997). *El orden político en las sociedades en cambio* (4ª Reimpresión). Ediciones Paidós Ibérica.
- Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. (14 de marzo de 2019). *Brasil perde R\$ 193 bilhões para o mercado ilegal*. <https://www.etco.org.br/noticias/brasil-perde-r-193-bilhoes-para-o-mercado-ilegal/>
- Instituto de Estudios Fiscales (2017). *Opiniones y actitudes de los españoles en 2016*. Documentos de Trabajo 11/2017. Recuperado de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2017_11.pdf
- Jiménez, F., & Carbona, V. (2012). “Esto funciona así”: Anatomía de la corrupción en España. *Letras Libres*, (125), 8-19.
- Jiménez Sánchez, F. (2014). La trampa política: la corrupción como problema de acción colectiva. En E. Pastor Seller, G. Tamez González, y K. Sáenz López (eds.), *Gobernabilidad, ciudadanía y democracia participativa: análisis comparado España-México* (1a Ed, 157-174), Dykinson.
- Jiménez Sánchez, F. (2016). Los efectos de la corrupción sobre la desafección y el cambio político en España. En M.M. Villoria, J.M. Gimeno Felí y J. Tejedor (eds.). *La corrupción en España: ámbitos, causas y remedios jurídicos* (49-67). Atelier.
- Juárez, A. (2017). Educación fiscal. En *CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina*, (167-176), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT.
- Kaufmann, D. (2000). Corrupción y reforma institucional: el poder de la evidencia empírica, *Revista Perspectivas (Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile)*, 3, (2). 367-387.
- Kaufmann, D. (2005). Myths and realities of governance and corruption. *MPRA - Munich Personal RePEc Archive, Paper N° 8089*, (80-98). Recuperado de https://mpra.ub.uni-muenchen.de/8089/1/MPRA_paper_8089.pdf

- Kaufmann, D. y Kraay, A. (2008). Governance indicators: where we are, where should we be going? *The World Bank Research Observer* 23(1), 1–30. Recuperado de <http://info.worldbank.org/governance/wgi/pdf/wps4370.pdf>
- Khyareh, M. M. (2019). A cointegration analysis of tax evasion, corruption and entrepreneurship in OECD countries. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 32(1), 3627-3646. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1674175>
- Klitgaard, R. (1988). *Controlling corruption*. University of California Press.
- Klitgaard, R. (1998). International cooperation against corruption. *Finance and Development*, 35(1), 3–6.
- Labaqui, I. (2003). Las causas de la corrupción: Un estudio comparado. *Colección IX*(14), 155–196.
- Leo-Castela, J.I., Rodríguez-López, F. y Sánchez-Macías, J.I. (2019). Evolución de la responsabilidad social y legal corporativa: hacia un índice de *compliance* en la OCDE. En N. Rodríguez-García, A. Carrizo González-Castell y F. Rodríguez-López (Eds.), J. Sánchez Bernal. y A.E. Carrillo del Teso (coordinadores). *Corrupción: Compliance, represión y recuperación de activos*, (405-430), Tirant lo Blanch.
- Lipton, D. (2019). Sacar a la luz. Con el dinero fuera de las sombras, mejora la gobernanza. *Finanzas y Desarrollo*, 56(3), 4. Recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2019/09/pdf/fd0919s.pdf>
- Malem Seña, J. F. (2002). *La corrupción: aspectos éticos, económicos, políticos y jurídicos*. Editorial Gedisa.
- Mangani, A. (2019). Tax evasion in the media: a comparison of southern vs central and northern Italy. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 36–49. <https://doi.org/10.1108/JFC-12-2017-0124>
- Mauro, P. (1995). Corruption and growth. *The quarterly journal of economics* 110(3), 681–712.
- Plataforma +Brasil (2 de octubre de 2017). *Programa Nacional de Prevenção Primária à Corrupção*. Ministério da Economia. Recuperado de <http://plataformamaisbrasil.gov.br/noticias/programa-nacional-de-prevencao-primaria-a-corrupcao>
- Morán, D. y Pecho, M. (2017) La tributación en los últimos cincuenta años. En *CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina* (3-37), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT.
- Mungiu-Pippidi, A. (2016). *The good, the bad and the ugly: Controlling corruption in the European Union*. Recuperado de <https://anticorrp.eu/wp-content/uploads/2016/04/D3.4.1-The-Good-The-Bad-The-Ugly.pdf>

- Muñoz-Martín, J. (2013). Ética empresarial, responsabilidad social corporativa (RSC) y creación de valor compartido (CVC). *Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, 7(3), 76-88.
- Muriel Patino, M. V. (2008). El fenómeno de la corrupción: consideraciones desde la macroeconomía. En N. Rodríguez-García y E.A. Fabián Caparrós. *Corrupción y delincuencia económica*. (35-54) Universidad Santo Tomás.
- Nawaz, F. (2010). *Exploring the relationships between corruption and tax revenue*. U4 Expert Answer, U4 Anti-Corruption Resource Centre. Transparency International
Recuperado de https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/228_Exploring_the_relationships_between_corruption_and_tax_revenue.pdf
- Neira Pena, A. M (2016). La efectividad de los criminal compliance programs como objeto de prueba en el proceso penal. *Política Criminal*, 11(22), 467-520, <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-33992016000200005>
- Nieto, A. (1997). *Corrupción en la España democrática*. Editorial Ariel.
- Nogueira, E. S. (agosto de 2016). Consideraciones sobre las normas antielusivas en el ordenamiento jurídico brasileño. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* (41), 120-140.
- Normey, R. (2001). A brief history of taxation. *Law Now*, 25(4), 9–12.
- Ochoa León, M. (enero-junio 2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 3(5), 18-46.
- Olivera Prado, M. (octubre 1999). Hacia una sociología de la corrupción. *Revista Alma Mater*, (17). Recuperado de http://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/Publicaciones/Alma_Mater/1999_n17/socio_corrup.htm
- Organización de las Naciones Unidas (s.f.). *United Nations Convention Against Corruption*. <https://www.unodc.org/unodc/en/corruption/uncac.html>. Recuperado el 04 de junio de 2020.
- Organización de los Estados Americanos (s.f.a). *La Convención Interamericana contra la Corrupción y su Mecanismo de Seguimiento (MESICIC)*. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/spanish/folleto_mesicic.pdf
- Organización de los Estados Americanos (s.f.b). *Portal Anticorrupción de las Américas. Buenas prácticas para prevenir y combatir la corrupción*. <http://www.oas.org/es/sla/dlc/mesicic/buenas-practicas.html>
- Organización Mundial de Aduanas (s.f.a). *Enforcement and compliance. Overview*. <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/overview.aspx>

- Organización Mundial de Aduanas (s.f.b). *Enforcement and compliance. Revenue programme*.
<http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/revenue-programme.aspx>
- Organización Mundial de Aduanas (s.f.c). *Enforcement and compliance. Money laundering and terrorist financing*.
<http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/money-laundering-and-terrorist-financing.aspx>
- Organización Mundial de Aduanas (2005) *Recommendation of the Customs Co-Operation Council on the need to develop and strengthen the role of customs administration in tackling money laundering and in recovering the proceeds of crime*. Recuperado de
http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/recommendations/enforcement/recommendation20june20200520_e.pdf?la=en
- Organización Mundial de Aduanas (2018). *Illicit financial flows via trade mis-invoicing. Study report 2018*. Recuperado de http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/media/newsroom/reports/2018/wco-study-report-on-iffs_tm.pdf?la=en
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.a). *BEPS – Inclusive framework on base erosion and profit shifting*. <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.b). *BEPS Actions*.
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.c). *What is BEPS?*
<https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.d). *Tax transparency*.
<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.e). *Automatic Exchange Portal*. <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.f). *About tax and crime*. <https://www.oecd.org/tax/crime/about-tax-and-crime.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.g). *OECD Working Group on bribery in international business transactions*.
<http://www.oecd.org/corruption/anti-bribery/anti-briberyconvention/oecdworkinggrouponbriberyininternationalbusinesstransactions.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.h). *Save the date: Sixth OECD Forum on tax crime*. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-and-crime.htm>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s.f.i). *OECD International Academy for Tax Crime Investigation*.
<https://www.oecd.org/ctp/crime/tax-crime-academy.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2004). *Compliance risk management: managing and improving tax compliance*. Guidance note for Centre for Tax Policy and Administration. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2005). *Modernising Government. The way forward*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2009). *Recommendation of the Council on Tax Measures for further combating bribery of foreign public officials in international business transactions*. Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/crime/2009-recommendation.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2010) *Recommendation of the Council to facilitate co-operation between tax and other law enforcement authorities to combat serious crime*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/crime/2010-recommendation.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2011a). *La Administración tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “información comparada” (2010)*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010-ESP.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2011b). *The launch of the Oslo Dialogue. A closing statement by Norway, as host, and the OECD*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/crime/launch-oslo-dialogue-closing-statement.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2013). *Bribery and corruption awareness handbook for tax examiners and tax auditors*, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264205376-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2017). *Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes - Third Edition*, OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2018a). *G20 Anti-Corruption Working Group Action Plan 2019-2021 and extract from G20 Leaders Communiqué*. Recuperado de [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DAF/WGB/RD\(2018\)10&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DAF/WGB/RD(2018)10&docLanguage=En)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2018b). *The OECD Oslo Dialogue. A whole of a government approach to fighting tax crimes and illicit flows*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/crime/Oslo-Dialogue-flyer.pdf>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2019a). *Lavado de activos y financiación del terrorismo. Manual para inspectores y auditores fiscales*, OCDE. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/crime/lavado-de-activos-y-financiacion-del-terrorismo-manual-para-inspectores-y-auditores-fiscales.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2019b). *Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales*, OCDE. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/crime/lucha-contralos-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2020). *Transparency and exchange of information for tax purposes. Multilateral co-operation changing the world. 10th anniversary report*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y Banco Mundial (2018). *Improving co-operation between tax authorities and anti-corruption authorities in combating tax crime and corruption*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/crime/improving-co-operation-between-tax-authorities-and-anti-corruption-authorities-in-combating-tax-crime-and-corruption.pdf>
- Queralt, J. J. (2012). Reflexiones marginales sobre la corrupción. *Revista Crítica Penal y Poder*, (2), 18–35.
- Pablos Escobar, L. y Alarcón-García, G. (2007). *La conciencia fiscal y el fraude fiscal: factores que influyen en la tolerancia ante el fraude*. Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid (02).
- Pecho Trigueros, M. E. (2014). El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. *Derecho PUCP*, (72), 31-44. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9769>
- Pecho Trigueros, M., Pelaez Longinotti, J. y Sánchez Vecorena, F. (2012). *Estimación del incumplimiento tributario en América Latina: 2000-2010*. CIAT.
- Pedroche y Rojo, L. (2008). Estrategias para la facilitación del cumplimiento tributario. En CIAT, *Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario (Asamblea General del CIAT, N°42, Antigua Guatemala, Guatemala, 2008)*, (123-149), CIAT-IEF.
- Pedruzzi, P. y Aquino, Y. (04 de mayo de 2016). *Zelotes: Justiça Federal condena nove envolvidos na venda de medidas provisórias*. Agência Brasil. Recuperado el 01/03/2020 de <http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2016-05/justica-federal-condena-nove-envolvidos-na-venda-de-medidas-provisorias>

- Perez-Navarro, G. (2013). *Cooperación eficaz entre organismos en la lucha contra los delitos tributarios y otros delitos financieros* [Presentación de PowerPoint]. Biblioteca del CIAT. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/SeminariosYTalleres/2013/SeminarioFormacionsobreIntercambiodeInformacion/24_Brazil_Day_4_Session_21_taxandcrime_OECD_Spanish.pdf
- Pinto, M.V. (25 de noviembre de 2011). *RJ: operação pode acabar com 15 anos de corrupção na Receita*. Portal Terra. Recuperado el 20/05/2020 de <https://www.terra.com.br/noticias/brasil/policia/rj-operacao-pode-acabar-com-15-anos-de-corupcao-na-receita,028bba7c558e9410VgnVCM20000099cceb0aRCRD.html>
- Portal de la Transparencia de la Administración General del Estado (1 de junio de 2020). *Relación de puestos de trabajo de funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Recuperado de <https://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:9760bace-8064-4419-a5d2-5c91557f7ff9/200305-RPT-TB-PF.pdf>
- R7 Notícias. (s.f.). *Operação Zelotes*. Recuperado el 01/03/2020, de <https://noticias.r7.com/brasil/operacao-zelotes>, acceso en 01/03/2020
- R7 Notícias. (26 de marzo de 2015). *Operação da Polícia Federal apura desvios de R\$ 19 bilhões da Receita*. Recuperado el 01/03/2020, de <https://noticias.r7.com/brasil/operacao-da-policia-federal-apura-desvios-de-r-19-bilhoes-na-receita-01042015>
- Raczkowski, K. y Mróz, B. (2018). Tax gap in the global economy. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4), 567-583, <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072>
- Ramos Chávez, A. (2017). La ética ciudadana frente al respeto de los saberes individuales y colectivos. En E. Morales Campos (coord.), *La infodiversidad y el uso ético del conocimiento individual y colectivo*, (55-74), Universidad Autónoma de México.
- Real Academia Española (s.f.). Corrupción. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 25/05/2020, de <https://dle.rae.es/corrupci%C3%B3n?m=form>.
- Real Academia Española (s.f.). Corromper. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 25/05/2020, de <https://dle.rae.es/corromper?m=form>.
- Redondo, J. F. (2019). El Papel de las Administraciones tributarias en la lucha contra la Corrupción Externa. *Serie: Papeles de Trabajo del Comité Permanente de Ética del CIAT - PT-04-2019*. CIAT.
- Remón Peñalver, E. (2018). Iniciación a la investigación de los delitos económicos. *Curso: Investigaciones en los delitos complejos*. Centro de Estudios Jurídicos.
- Reos, O. (2002). *Efectos económicos de la corrupción*. Documento de la División de Programa de Estado y Sociedad Civil 1. Banco Interamericano de Desarrollo.

- Ribas, L.M.L.R. (2004) *Direito Penal Tributário: Questões relevantes*. (2ª ed). Malheiros.
- Rigby, S. (2005). La integridad como valor fundamental en la administración tributaria y la promoción de la ética. En CIAT. *El rol de la administración tributaria en la sociedad (Asamblea General del CIAT, N°39, Buenos Aires, Argentina, 2005)*, (154-170). CIAT-IEF.
- Rivera, A. (1 de julio de 2018). Servicio de Vigilancia Aduanera: así trabajan los ‘olvidados’ de la lucha contra los narcos. *El Confidencial*. https://www.elconfidencial.com/espana/andalucia/2018-07-01/servicio-de-vigilancia-aduanera-narcos-hacienda_1584659/
- Rivero Ortega, R. (2004). Corrupción y contratos públicos: Las respuestas europea y Latino Americana. En N. Rodríguez-García y E.A. Fabián Caparrós (coords.), *La corrupción en un mundo globalizado: Análisis Interdisciplinar* (109-111). Ratio Legis.
- Roca Ruano, C. (2008). Estrategias para la Formación de la Cultura Tributaria. En CIAT, *Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario (Asamblea General del CIAT, N°42, Antigua Guatemala, Guatemala, 2008)*, (3-32), CIAT-IEF.
- Rodríguez-Arana, J. (2012). La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa. *Misión Jurídica: Revista de derecho y ciencias sociales*, 6(6), 23-56, <https://doi.org/10.25058/1794600x.60>
- Rodríguez Collao, L. (2004), Delimitación del concepto penal de corrupción. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, (25), 339-359.
- Rodríguez-García, N. (2019). Hacia la maximización del principio de oportunidad en los procesos penales por hechos de corrupción. En S. Calaza López y J.C. Muínelo Cobo (directores), *Postmodernidad y proceso europeo: la oportunidad como principio informador del proceso judicial* (397-415). Dykinson.
- Rodríguez-García, N. y Fabián Caparros, E.A. (prólogo de Flórez, M.). (2008). *Corrupción y delincuencia económica*. Universidad Santo Tomás.
- Rodríguez López, F. (2004). ¿Puede el derecho sancionador frenar la corrupción? Reflexiones desde el análisis económico del derecho. En N. Rodríguez-García (ed.). *La corrupción en un mundo globalizado: análisis interdisciplinar* (15-26). Ratio Legis.
- Rose-Ackerman, S. (1996). The political economy of corruption: causes and consequences. *Viewpoint; note* (74), World Bank Group. Recuperado de <http://documents.worldbank.org/curated/en/231001468762302694/The-political-economy-of-corruption-causes-and-consequences>
- Rose-Ackerman, S. (julio-diciembre 2005). Rendición de cuentas y el estado de derecho en la consolidación de las democracias. *Perfiles Latinoamericanos* (26), 9-53.

- Rose-Ackerman, S. (2009). Economía política de las raíces de la corrupción: investigación y políticas públicas. En I. Eréndira Sandoval (coord.), *Corrupción y transparencia. Debatiendo las fronteras entre Estado, mercado y sociedad* (23-43). Siglo XXI Editores IIS/UNAM.
- Rose-Ackerman, S. y Palifka, B.J. (2016). *Corruption and government: causes, consequences, and reform*. Second edition. Cambridge University Press.
- Rohtstein, B. y Uslaner, E. (2005). All for all: equality, corruption and social trust. *World Politics*, 58(1), 41-72.
- Sánchez Bernal, J.D. (2014). Efectos endémicos de la corrupción sistémica: una barrera al desarrollo. *Revista Foro FICP*, (2014-1), 131 – 164.
- Sainz Moreno, F. (2004). Secreto y transparencia. En INAP (eds.), *Estudios para la reforma de la administración pública* (165-177), Instituto Nacional de Administraciones Públicas.
- Santana Lorenzo, M. (17 diciembre 2019). *La revolución del compliance tributario*. Legal Today. <http://www.legaltoday.com/actualidad/rincon-del-lector/la-revolucion-del-emcomplianceem-tributario>
- Santos, P. y Redondo, J. F. (2017). Autonomía con rendición de cuentas. En *CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina* (143-153), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT
- Sanz Gómez, R. (2016). Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, (1), 39-54.
- Sanz-Gomez, R. (2019). Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, (11/2019), 310-321.
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (s.f.a). *Institucional*. <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (s.f.b). *Planejamento estratégico*. <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/planejamento-estrategico>
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (s.f.c). *Estrutura da Receita Federal*. <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional>
- Secretaria da Receita Federal do Brasil. (2011) *Manual do sigilo fiscal*, 1ª edição. Recuperado de <https://www.conjur.com.br/dl/manual-sigilo-fiscal-receita-federal.pdf>
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (8 de diciembre de 2017). *Receita Federal tem se destacado no combate à corrupção*. <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-tem-se-destacado-no-combate-a-corrupcao>

- Secretaria da Receita Federal do Brasil (7 de mayo de 2018). *A Receita Federal do Brasil no sistema de prevenção e combate à lavagem de dinheiro*. <http://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/combate-a-ilicitos/lavagem-de-dinheiro/perguntas-e-respostas>
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (2019a). Plano Anual da Fiscalização 2019. Recuperado de http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf
- Secretaria da Receita Federal do Brasil. (2019b) *Relatório Anual de Atividades de Receita Federal 2018*. Recuperado de http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/ra_2018_-1.pdf
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (2020). *Carga tributária no Brasil 2018 (Análise por tributos e bases de incidência)*. Recuperado de <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>
- Sevilla Segura, J.V. (2004). *Política y técnica tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Shang-Jin, W. (2001). La corrupción en el desarrollo económico: ¿lubricante beneficioso, molestia menor u obstáculo importante? *Gestión y Análisis de Políticas Públicas* (21), 83-94.
- Shaxson, N. (2019). Los miles de millones de divisas que atraen los paraísos fiscales perjudican por igual a naciones remitentes y destinatarias. *Finanzas y Desarrollo* 56(3), 7-10. Recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2019/09/pdf/fd0919s.pdf>
- Silva, A. F., Passos, G. R. P., Gallo, M. F., y Peters, M. R. S. (2013). SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: influência nos resultados econômico-financeiros declarados pelas empresas. *Revista Brasileira de Gestão De Negócios*, 15(48), 445-461. <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v15i48.1330>
- Siqueira, M. L., y Ramos, F. (2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, 9(3), 555-581. <https://doi.org/10.1590/S1415-98482005000300004>
- Sivieude, O. (2008). La ética y la responsabilidad corporativa en las administraciones tributarias. En CIAT, *Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario (Asamblea General del CIAT, N°42, Antigua Guatemala, Guatemala, 2008)*, (112-120), CIAT-IEF.
- Soto Patiño, F. (2018). Iniciación a la investigación en los delitos relacionados con la corrupción. *Curso Investigaciones en los delitos complejos*. Centro de Estudios Jurídicos.

- Tanzi, V. (1994). *Corruption, governmental activities, and markets*. IMF Working Papers 94/99, International Monetary Fund. Recuperado de https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF001/01396-9781451852202/01396-9781451852202/Other_formats/Source_PDF/01396-9781451986198.pdf
- Tanzi, V. (1998) Corruption around the world: Causes, consequences, scope and cure. *Staff Papers (International Monetary Fund)*; 45(4), 559-594.
- Tanzi, V. y Davoodi, H. (mayo-agosto 2001). Corrupción, inversión pública y crecimiento. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas* (21), 73-82. <https://doi.org/10.24965/gapp.vi21.264>
- Tanzi, V. y Shome, P. (1993). A Primer on tax evasion. *Staff Papers (International Monetary Fund)*, 40(4), 807-828. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/3867611>
- Transparency International (2020) *Índice de percepción de la corrupción 2019*. Recuperado de: https://images.transparencycdn.org/images/2019_CPI_Report_ES_200406_105829.pdf
- Uckmar, V. (1995). El sector privado y su participación en las prácticas de corrupción. En CIAT, *Problemática del combate a la corrupción en la administración tributaria (Asamblea General del CIAT N° 29. Lima, Perú, 1995)*, (67-84), Instituto de Estudios Fiscales.
- Villoria, M. (2018) La transparencia, la imparcialidad y la calidad de la democracia. *Dilemata - Revista Internacional de Éticas Aplicadas* (27), 1-16.
- Villoria, M. y Jiménez, F. (2012). La corrupción en España (2004-2010): datos, percepción y efectos. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas (REIS)*, 138(1), 109-134.
- Wanderley, M. C. (diciembre de 2014). *Elisão e evasão fiscal: conceituação e diferenciação entre os polêmicos institutos tributarios*. Jus.Com.Br. Recuperado de <https://jus.com.br/artigos/34952/elisao-e-evasao-fiscal-conceituacao-e-diferenciacao-entre-os-polemicos-institutos-tributarios>