

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES”

Alexandre Gardette

Jefe del Departamento de Inspección Fiscal
Dirección General de Finanzas Públicas
(Francia)

***Contenido:** Plan general de la presentación.- 1.Desde la década de los 80 hasta finales de la del 2000: aumento de las garantías del contribuyente.- 2. Seguridad jurídica: informes Gibert (2004) y Fouquet (2008).- 3. Mejora de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes en la supervisión del sistema declarativo y los procedimientos de control.- 4. A partir de finales de la década del 2000: intensificación de los dispositivos de lucha contra el fraude en un contexto de crisis económica y financiera.- 5. Equilibrio entre la eficacia en la lucha contra el fraude y los derechos de la defensa*

PLAN GENERAL DE LA PRESENTACIÓN

- I) Desde la década de los 80 hasta finales de la del 2000: aumento de las garantías del contribuyente
- II) A partir de finales de la década del 2000: intensificación de los dispositivos de lucha contra el fraude en un contexto de crisis económica y financiera
- III) Equilibrio entre la eficacia en la lucha contra el fraude y los derechos de la defensa

I. DESDE LA DÉCADA DE LOS 80 HASTA FINALES DE LA DEL 2000: AUMENTO DE LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

1. Del “poujadismo” al informe Aicardi (1986) dimensión fiscal del “poujadismo” (y de la Revolución Francesa)

En la historia de Francia, una de las primeras formalizaciones de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes se encuentra en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789.

Su artículo 13 dispone que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.

El artículo 14 añade que los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrateo, su base, su recaudación y su duración.

Finalmente, el artículo 15 prevé que la Sociedad tiene derecho a pedir cuentas de su gestión a cualquier agente público.

Estas disposiciones se adoptaron como reacción frente a las prácticas de la Ferme générale (institución del Antiguo Régimen encargada de recaudar los impuestos para la Corona) que se creó en una época en que la monarquía padecía dificultades financieras crónicas. El arrendamiento de los derechos de aduana y de los impuestos presentaba la ventaja de garantizar al Tesoro unos ingresos previsibles y regulares, librándolo de los problemas inherentes a su recaudación.

El comportamiento de los recaudadores de la Ferme générale convirtió a esta en una de las instituciones del Antiguo Régimen más criticadas durante la Revolución. La Ferme générale fue suprimida el 21 de marzo de 1791.

Más recientemente, en 1953, surgió en el departamento francés del Lot un movimiento político y sindical de oposición fiscal representado por el "poujadismo". De manera general, este movimiento reivindicaba la defensa de los comerciantes y artesanos y condenaba la ineficacia del parlamentarismo de la cuarta República.

El término se acuñó para designar las actividades de la Unión de Defensa de los Comerciantes y Artesanos (UDCA) –el sindicato dirigido por Pierre Poujade–, y de la Unión y Fraternidad Francesa.

La UDCA encabezó una rebelión de pequeños comerciantes contra el fisco y sus agentes, tomando posición contra los aumentos de impuestos que penalizaban a los pequeños comerciantes, la intensificación de los controles fiscales y, sobre todo, una enmienda que se convertiría en el artículo 33 de la Ley de Finanzas votada el 14 de agosto de 1954 y que preveía importantes sanciones para aquellos que se opusiesen a los controles fiscales.

A partir de los años 1970, la Administración fiscal francesa empezó a reformar sus prácticas desde el interior. Se votaron leyes generales

sobre las relaciones entre la Administración y el público (Ley de 17 de julio de 1978 relativa a la libertad de acceso a los documentos administrativos, Ley de 11 de julio de 1979, relativa a la motivación de los actos administrativos, Decreto de 28 de noviembre de 1983, por el que se regulan los recursos administrativos no contenciosos).

En 1987 se produjo una reforma importante en materia de control fiscal, derivada de la labor realizada por la comisión presidida por el diputado AICARDI, creada en abril de 1986 para mejorar las relaciones entre los ciudadanos y las administraciones fiscales y aduaneras.

- adaptación de los procedimientos de control mediante la Ley de 8 de julio de 1987:
- formalización de los derechos del contribuyente objeto de un control fiscal en una Carta marco (a partir de una iniciativa de la Administración de 1975)
- reducción del plazo de control y rectificación fiscal por parte de la administración
- inversión de la carga de la prueba en beneficio del contribuyente

Las leyes de 30 de diciembre de 1986 y de 8 de julio de 1987 aplicaron varias recomendaciones de la comisión, en particular:

- la asignación de la carga de la prueba a la Administración fiscal (la inversión de su carga al contribuyente constituye la excepción);
- la reducción del plazo de control y rectificación fiscal de la Administración, de 4 a 3 años;
- la oponibilidad de las tomas de posición individual favorable al contribuyente;
- el fortalecimiento de los derechos de la defensa del contribuyente en el procedimiento de control in situ de los particulares;
- la formalización de los derechos y obligaciones del contribuyente objeto de un control fiscal en una Carta marco, obligatoria y oponible.

2. Seguridad Jurídica: Informes Gibert (2004) y Fouquet (2008)

- desarrollo del rescripto y de las tomas de posición formal durante el control fiscal
- protección de las posiciones de la Administración en materia de precios de transferencia
- implantación del control fiscal a petición del contribuyente

En la década del 2000, en un contexto de competencia fiscal internacional, se insiste en la seguridad jurídica que el Estado debe estar en condiciones de ofrecer, especialmente a los agentes económicos.

En este marco, el informe encargado en 2004 por el Ministerio de Economía, Finanzas e Industria al abogado GIBERT, tenía por objeto proponer medidas orientadas a mejorar la seguridad del derecho fiscal para reforzar la capacidad de atracción del territorio.

Como consecuencia de este informe se implantaron 30 medidas para mejorar las relaciones entre los contribuyentes y la Administración fiscal. Con ellas se pretendía:

- garantizar la seguridad jurídica de las empresas, mediante el desarrollo del rescripto, especialmente en materia de precios de transferencia, la limitación de la retroactividad de las leyes fiscales, la oponibilidad de las tomas de posición en el transcurso del control y la posibilidad para el contribuyente de solicitar un control fiscal;
- conseguir una administración más respetuosa con el contribuyente de buena fe: reclamación amistosa del pago del impuesto sobre la renta, notificación del cierre de los controles llevados a cabo por la agencia tributaria, procedimiento de regularización durante el procedimiento de verificación de la contabilidad, limitación de la duración de los controles in situ, creación de la figura del conciliador departamental, mejora del funcionamiento de las comisiones departamentales;
- asesorar a los particulares en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales: facilitación de la solicitud de rescripto, medios suplementarios para los centros de atención telefónica de la Administración fiscal, más posibilidades de gestionar la cuenta fiscal en línea.

En el año 2008, el Sr. FOUQUET, Presidente de sección en el Consejo de Estado, retomó la cuestión en un informe dedicado a la mejora de la seguridad jurídica en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.

En ese contexto, la DGFIP (Dirección General de Finanzas Públicas) puso en marcha dos dispositivos experimentales: “la garantía fiscal” prevé que el inspector pueda tomar posición, por propia iniciativa, sobre la regularidad fiscal de los puntos examinados de forma suficiente.

Las conclusiones de este “informe de inspección” deben considerarse como una toma de posición formal de la Administración que le será oponible, bajo ciertas condiciones, en un futuro control.

El balance de la experimentación puede calificarse de contrastado. Por una parte, las empresas critican el dispositivo puesto que no pueden elegir el objeto de la garantía.

Por otra parte, el dispositivo puede suponer una carga de trabajo suplementaria para el inspector en detrimento de su función de control.

Además, la DGFIP experimentó una política de certificación de las brigadas de verificación. Con ella se pretendía que un tercer organismo verificara el cumplimiento de un referencial de 15 compromisos que reflejan el esfuerzo realizado a lo largo de los últimos años para facilitar la relación con el usuario en el marco de las operaciones de control, en particular la gestión de los plazos y la calidad del diálogo.

Tras dicha experimentación, se demostró que la certificación por un organismo externo implica un aumento de las tareas a realizar y complica aún más los intercambios de escritos que ya impone la propia legislación.

Estas dificultades llevaron a interrumpir la política de certificación, en la medida en que esta implica la intervención de un organismo externo.

Sin embargo, el balance también muestra numerosos aspectos positivos, por lo que se han conservado y extendido algunas buenas prácticas procedentes del referencial de certificación.

3. Mejora de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes en la supervisión del sistema declarativo y los procedimientos de control

· Simplificación De Las Obligaciones Fiscales Y Desarrollo De La Declaración Por Internet

La simplificación y reducción de las obligaciones declarativas constituyen un vector esencial del civismo fiscal. En esta línea, la DGFIP ha desarrollado para los particulares y los profesionales herramientas que permiten declarar y pagar por Internet los principales impuestos y tasas.

· Implantación De La Declaración Pre Complimentada Y De La Reclamación de pago amistosa a los particulares

Las obligaciones declarativas que pesan sobre terceros (empresarios, bancos, cajas sociales...) permiten conocer una parte de los ingresos de los contribuyentes. En 2005, la DGFIP ofreció a los contribuyentes regularizar, sin necesidad de procedimiento de control, las diferencias entre su declaración y la de estas terceras partes.

Desde 2006 se ha dado un paso más: se remite a los contribuyentes una declaración anual de la renta precumplimentada con los ingresos de los que ya tiene constancia la Administración.

- **Reforma de las sanciones entre 2003 y 2005**

El principal objetivo de la reforma era devolverle coherencia a un dispositivo que con el tiempo se había hecho ilegible debido a la acumulación de normas sucesivas.

Se trataba también de hacer los textos más accesibles mediante la modernización y armonización del vocabulario, así como mediante una mejor organización. Así pues, las menciones sobre la base del impuesto, que figuraban hasta ahora en los artículos dedicados a las penalizaciones, se trasladaron a los artículos de base correspondientes (por ejemplo, los casos en que las deducciones dejan de ser aplicables).

El interés de demora figura ahora la primera parte del Código General de Impuestos relativa a las penalizaciones, con el fin de hacer hincapié en su naturaleza de reparación pecuniaria (diferente del concepto de sanción), y así dejar claro que reviste un carácter general. En 2007 se redujo su coeficiente del 0,75 % al 0,4 % mensual.

Las sanciones comunes se agrupan en nueve categorías principales de infracciones cuyos nombres se incluyen en el Código General de Impuestos. Además, se redujo el número de sanciones y se redactaron de nuevo las disposiciones relativas a las penalizaciones para armonizar la terminología empleada.

- **Posibilidad de regularización en el transcurso del control**

El artículo L.62 del Libro de procedimientos fiscales permite a las empresas regularizar, durante el proceso de verificación de la contabilidad, los errores cometidos de buena fe. Como contrapartida por el pago inmediato de la deuda al Tesoro, las empresas pueden beneficiarse de una reducción del interés de demora.

En la actualidad, este dispositivo se aplica a una media del 8% de las verificaciones de contabilidad y rectificaciones.

- **Mejora Del Funcionamiento de las comisiones**

El artículo 26 de la Ley de finanzas rectificativa para 2004 precisó y amplió las competencias de la Comisión departamental de impuestos

directos y tasas sobre el volumen de negocios a la que pueden acudir la Administración o el contribuyente en caso de litigio en el marco de una inspección.

La Comisión se pronuncia sobre los motivos de hecho que hayan motivado la propuesta de rectificación de la Administración. No obstante, aunque no resuelva en materia de derecho, puede pronunciarse sobre los hechos susceptibles de ser tenidos en cuenta para el examen de esta cuestión de derecho.

- **Información al contribuyente que es objeto de una verificación fiscal sobre la base de sus declaraciones**

En la solicitud de información enviada al contribuyente durante una verificación fiscal sobre la base de sus declaraciones, se le informa de que en caso de silencio administrativo el expediente se cerrará sobre ese punto a los 60 días contados a partir de la fecha de su respuesta con los datos solicitados. De este modo el contribuyente no permanece en la incertidumbre sobre la evolución de su expediente.

Además, se recomienda mencionar en los documentos del procedimiento el importe de los derechos y penalizaciones adeudados por el contribuyente tras la rectificación propuesta en la verificación fiscal sobre la base de sus declaraciones.

4. A partir de finales de la década del 2000: Intensificación de los dispositivos de lucha contra el fraude en un contexto de crisis económica y financiera

4.1 Dispositivos internos de lucha contra el fraude

- **Creación de nuevos derechos de comunicación**

Desde el año 2009 se han creado o ampliado seis derechos de notificación: respecto a las entidades bancarias sobre las operaciones de transferencias de fondos realizadas en el extranjero, en especial por cuenta de clientes particulares; respecto a los operadores de telefonía e Internet sobre sus clientes; respecto a los operadores y al regulador de los juegos en línea y los casinos, así como respecto a los artesanos y profesionales que venden antigüedades o bienes de ocasión.

- **Implantación del mecanismo de "flagrancia fiscal"**

El procedimiento de "flagrancia fiscal" permite a la DGFIP proceder, sin necesidad de recurrir previamente al juez, a medidas cautelares de embargo preventivo antes del vencimiento del plazo de declaración en los casos manifiestos de fraude (ocultación de actividad, trabajo encubierto, "fraude carrusel", utilización de un programa informático permisivo) y en circunstancias susceptibles de amenazar el cobro.

- **Creación de un procedimiento de control anticipado del IVA de las empresas en régimen impositivo simplificado**

Este procedimiento permite a la Administración intervenir in situ antes del vencimiento del plazo declarativo en relación con las operaciones del año de creación de la actividad y del año en curso, para poner término rápidamente a determinadas prácticas fraudulentas (facturación ficticia, cadenas de facturación de tipo "carrusel", empresas efímeras en ciertos sectores socio profesionales de riesgo) y sancionarlas.

- **Implantación del procedimiento judicial de investigación fiscal**

El procedimiento judicial de investigación fiscal autoriza a la DGFIP a presentar una denuncia, antes incluso del inicio de las operaciones del control fiscal, para investigar, con prerrogativas de policía judicial, los elementos susceptibles de tipificar y sancionar los fraudes más difíciles de detectar, en concreto, aquellos que se realizan a través de territorios o Estados no cooperativos o que se basan en procedimientos de falsificación.

Este procedimiento permite dar una respuesta a situaciones de fraude especialmente complejas o efímeras (escuchas, detenciones preventivas, registros...) contra las cuales las prerrogativas propias de la Administración (derecho de visita y embargo, verificación de contabilidad, examen contradictorio de situación fiscal personal) resultan insuficientes.

Estos asuntos pueden investigarse en la fase de la programación o durante el control, sin que sea necesario que la Administración constatare de manera definitiva la existencia de un fraude fiscal. El contribuyente no es informado del sometimiento del asunto a la Comisión de infracciones fiscales, ni de su dictamen.

Las infracciones investigadas deben reunir obligatoriamente todas y cada una de las siguientes condiciones:

Un ámbito limitado a 3 categorías de fraudes:

- la utilización, con el fin de evadir el impuesto, de cuentas o contratos suscritos con organismos establecidos en un Estado o territorio que no ha firmado con Francia, como mínimo en los tres años anteriores a los hechos, un convenio de asistencia administrativa que permita el intercambio de la información necesaria para la aplicación de la legislación fiscal francesa;
 - la interposición, en ese mismo Estado o territorio, de personas físicas o jurídicas o de cualquier organismo, fiducia o institución comparable;
 - la utilización de una identidad falsa o de documentos falsos en el sentido del artículo 441-1 del Código Penal o de cualquier otra falsificación.
- **La existencia de fuertes presunciones:** la Administración fiscal debe disponer de suficientes indicios, obtenidos en el marco de sus procedimientos administrativos.
- **Un riesgo de debilitamiento de las pruebas:** debe existir un riesgo de desaparición o debilitamiento de los elementos que permitirían a la Administración constatar el fraude fiscal.

La investigación puede confiarse a la brigada nacional de represión de la delincuencia fiscal (la “policía fiscal”), estructura dependiente del Ministerio del Interior, compuesta de oficiales de policía judicial y agentes tributarios con calidad de agentes fiscales judiciales.

4.2 Transversalidad administrativa de la lucha contra el fraude

- cruce de datos con el conjunto de administraciones implicadas organismos sociales, Policía, Gendarmería y Aduanas Justicia (respeto por la independencia de la magistratura y sensibilización en materia de represión penal del fraude fiscal)
- a través de la Delegación Nacional de Lucha contra el Fraude, creada en 2008 y responsable de la coordinación de la lucha contra el fraude fiscal y social y el trabajo ilegal.

En el marco de la intensificación de la lucha contra el fraude en materia de impuestos y cotizaciones sociales, en el año 2008 se creó una Delegación nacional de lucha contra el fraude dependiente del Ministerio encargado del presupuesto. Esta delegación, en

el marco de las prerrogativas estratégicas y operativas de las administraciones implicadas, tiene la misión de:

- 1º velar por la eficacia y la coordinación de las acciones llevadas a cabo por los servicios estatales, los organismos de la Seguridad Social y los organismos de gestión del seguro de desempleo en materia de lucha contra el fraude;
- 2º mejorar el conocimiento de los fraudes que repercuten en las finanzas públicas, y en particular mejorar su evaluación, el seguimiento de su evolución y su tipología;
- 3º contribuir a garantizar la recaudación de los ingresos públicos y el pago de las prestaciones sociales, sobre todo favoreciendo el desarrollo de los intercambios de información, la interoperabilidad y la interconexión de los ficheros en las condiciones previstas por la Ley de 6 de enero de 1978 relativa a la informática, los ficheros y las libertades;
- 4º contribuir a la puesta en marcha de una política nacional de prevención y comunicación;
- 5º definir las bases de una cooperación más intensa con los organismos y las administraciones extranjeras;

La acción de coordinación de la DNLF se complementa con la de los comités departamentales antifraude, que reúnen bajo la autoridad del Prefecto el conjunto de servicios implicados en la lucha contra el fraude.

Los cruces de datos con los organismos sociales se ven limitados por la falta de identificador común y por el ámbito de fraude del que se trata (control de las prestaciones).

La intensificación de la cooperación con la Aduana contra el fraude fiscal y aduanero se ha materializado en la firma, el día 3 de marzo de 2011, de un convenio nacional que ahora tiene traducciones locales en todo el territorio nacional. Se hace hincapié en el estrecho seguimiento de la actividad de los servicios por parte de ambas administraciones, a nivel central y local, en un posicionamiento claro sobre los fraudes más graves (en especial el fraude del IVA) y en un mayor acceso cruzado a las aplicaciones informáticas de las dos administraciones colaboradoras.

La colaboración con el Ministerio del Interior, que existe desde hace tiempo, se plasma en la presencia de 50 agentes en el seno de la Brigada nacional de investigaciones económicas. Esta colaboración se ha reforzado mediante tres dispositivos innovadores: los grupos de intervención regionales creados en 2002 (cuya actuación ha sido confirmada por la circular interministerial del 2 de marzo de 2010), el

plan de lucha contra las actividades ilícitas en determinados barrios sensibles, creado como consecuencia de un protocolo firmado entre los Ministerios del Interior y del Presupuesto el 23 de septiembre de 2009, y la creación, el 5 de noviembre de 2010, de la Brigada nacional para la persecución de la delincuencia fiscal (BNRDF) en el seno de la Dirección central de la policía judicial.

La colaboración con el Ministerio de Justicia se lleva a cabo con el debido respeto a la independencia de la magistratura y se centra, en particular, en un trabajo de sensibilización sobre la represión penal del fraude fiscal.

4.3 actuaciones contra la evasión y el fraude fiscal internacional

El escándalo del fraude fiscal en Liechtenstein y la crisis financiera pusieron de manifiesto el nefasto papel desempeñado por los paraísos fiscales.

Las medidas de intensificación del control tuvieron como primer objetivo favorecer la transparencia y la cooperación con los paraísos fiscales e incitar a los contribuyentes al civismo fiscal.

El primer paso se dio en el marco de la Ley de finanzas rectificativa para 2008:

- se amplió el plazo de control y rectificación fiscal de la Administración fiscal a 10 años (en lugar de 3) en materia de impuesto sobre la renta y de impuesto de sociedades, en los casos en los que no se haya respetado la obligación de declarar ya sea una cuenta bancaria o un contrato de seguro de vida en el extranjero, ya sea una entidad poseída en un país con un régimen fiscal preferente (dispositivos antiabusos de los artículos 209 B y 123 bis), y cuando el país en cuestión no haya firmado con Francia un convenio de asistencia que permita el intercambio de datos bancarios.
- la multa aplicable en caso de no declaración de cuenta bancaria en una jurisdicción de este tipo pasó de 750 € a 10.000 €. Mediante la Ley de finanzas rectificativa para 2009 se adoptó un dispositivo completo de lucha contra los Estados y jurisdicciones no cooperativos:
- aceleración de la política convencional para firmar convenios de asistencia administrativa conformes al estándar de la OCDE con las jurisdicciones no cooperativas (se firmaron 28 acuerdos y 9 convenios fiscales, y entraron en vigor 26 acuerdos y 8 convenios);

- inclusión de la definición del concepto de Estados o territorios no cooperativos en la legislación (artículo 238-0A del Código General de Impuestos), completada por un paquete de medidas de represalia. Cada año, se actualiza una lista negra de Estados y territorios no cooperativos, teniendo en cuenta los nuevos convenios y la efectividad del intercambio de información. A 1 de enero de 2012, dicha lista se compone de 8 Estados y territorios (Botsuana, Brunei, Guatemala, Islas Marshall, Montserrat, Nauru, Niue, Filipinas).
- adopción de un paquete de medidas de represalia que penaliza las transacciones con los Estados y territorios no cooperativos. Estas medidas consisten en lo siguiente:
 - un recargo del 50% de las retenciones en origen y de las retenciones sobre los dividendos, intereses, cánones y plusvalías;
 - un límite en la posibilidad de deducción en Francia por las cantidades pagadas a un residente de un Estado o territorio no cooperativo;
 - la denegación del beneficio del régimen matriz-filial y del régimen de plusvalías a largo plazo;
 - fortalecimiento de los dispositivos antiabusos de los artículos 209 B y 123 bis;
 - obligaciones documentales suplementarias en materia de precios de transferencia para las transacciones que impliquen a grandes empresas (artículos L. 13 AA y L. 13 AB del LPF).
- puesta en marcha de una célula de regularización desde abril hasta finales de 2009 para incitar a los contribuyentes a regularizar sus haberes no declarados en el extranjero. Esta medida se dirigió a las personas residentes en Francia que poseían activos o rentas fuera de Francia no declarados a la Administración fiscal.
- establecimiento en 2010 de un derecho de comunicación a gran escala para el conjunto de bancos establecidos en Francia con el fin de obtener información sobre las transferencias de capitales hacia Estados o territorios no cooperativos. Esta medida permitió obtener un volumen importante de información (40.000 transferencias que representan más de 12.000 millones de euros), que fue reprocesada y derivó en la programación de más de 500 controles previstos para principios del 2012.

Se llevó a cabo una operación similar a principios del año 2012.

De forma general, y salvo para los casos de los ex-Estados y territorios no cooperativos, la cooperación en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal produce buenos resultados. Sin embargo, resulta

más complicada cuando se trata de distribuir la base impositiva entre diferentes Estados (en los casos de los precios de transferencia).

Desde hace poco, se observa una mejora en la lucha contra las ocultaciones transfronterizas, con independencia del grado de cooperación del país implicado.

La problemática de la evasión fiscal internacional no se limita a la cuestión de la asistencia administrativa. En realidad, la Administración fiscal debe hacer frente a la ausencia de declaración del contribuyente. Por lo tanto, en el caso de activos o haberes no declarados, el problema que se plantea es el del acceso general a la información.

El procedimiento fiscal respondía ya a esta problemática dentro de Francia.

En el periodo 2011/2012 el legislador aportó una respuesta en el ámbito internacional desvinculándose del criterio de cooperación:

- la Ley de finanzas rectificativa para 2011 amplió a 10 años el plazo de control y rectificación fiscal en relación con el impuesto de sociedades y el impuesto sobre la renta en caso de ocultación de haberes o entidades en el extranjero, sea cual fuere la jurisdicción implicada. Además, su ámbito de aplicación se amplió al caso de incumplimiento de la obligación de declaración de los administradores de fondos fiduciarios (obligados a declarar la constitución, modificación o extinción de tales entidades jurídicas), establecida por la Ley de finanzas rectificativa para 2011.
- se aumentaron y armonizaron las sanciones fiscales aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones declarativas relativas a las cuentas bancarias y los contratos de seguro de vida suscritos en el extranjero.
De esta forma, cuando el total de los saldos acreedores de las cuentas bancarias no declaradas o cuando el total del valor de los contratos no declarados es igual o superior a 50.000 € a 31 de diciembre del año para el que debería haberse efectuado la declaración, la multa asciende al 5% del saldo acreedor de cada cuenta no declarada o del valor de cada contrato no declarado (sea cual sea el país) sin que pueda ser inferior a un importe mínimo de 1.500 €, o 10.000 € en el caso de tratarse de un paraíso fiscal.
- En el marco de la Ley de finanzas rectificativa para 2012 se endurecieron las sanciones penales por fraude fiscal.
- El importe de la multa pasó de 37.500 € a 500.000 € en el caso general, y de 75.000 € a 750.000 € cuando el fraude se realiza

o facilita por medio de compras o ventas sin facturas o facturas no vinculadas a operaciones reales, o que hayan tenido como finalidad obtener del Estado devoluciones injustificadas;

- Se crearon nuevas sanciones para los casos de vínculos con Estados no cooperativos. En esta hipótesis, el contribuyente se expone a una pena de hasta 7 años de prisión y a una multa de 1 millón de Euros.
- Finalmente, en el marco de la ley de Finanzas rectificativa para 2011, se aportaron algunas modificaciones al procedimiento judicial de investigación fiscal. Así pues, se mantiene el criterio de cooperación con la finalidad de incluir las cuentas abiertas en los paraísos fiscales, pero estas se mantienen bajo el control de esta policía fiscal durante 3 años contados a partir de la formalización de un convenio de intercambio de información.

Los ministros han anunciado medidas suplementarias para finales de este año.

5 Equilibrio entre la eficacia en la lucha contra el fraude y los derechos de la defensa

5.1 los instrumentos a disposición de la Administración en su función de control

- procedimientos diversificados de control e investigación,
- expedientes desmaterializados de profesionales y particulares y poderosas bases de datos

Al término de esta evolución, la Administración dispone de un conjunto de procedimientos que le permiten recabar y aprovechar los datos de cara a un control fiscal: derecho de inspección y embargo, derecho de investigación, derechos de comunicación, procedimientos de verificación sobre la base de las declaraciones del contribuyente o in situ.

La desmaterialización de las declaraciones profesionales, personales y patrimoniales ha permitido crear determinadas bases de datos. Algunas herramientas informáticas permiten un análisis de los riesgos fiscales de determinados grupos de contribuyentes y de cada expediente, en particular gracias a un sistema de valoración en función del comportamiento fiscal o de las anomalías e incoherencias detectadas a priori.

Este método de selección se complementa con la explotación de los datos transmitidos por las demás administraciones de control.

5.2 El marco jurídico de la actuación de la Administración

- los múltiples recursos pre contenciosos a lo largo de todo el procedimiento
- los recursos ante tribunales (2 órdenes jurisdiccionales)
- las instancias de protección de los ciudadanos (Comisión Nacional de Informática y Libertades)

Por lo general, los procedimientos de control fiscal son contradictorios: el contribuyente, o su asesor, pueden presentar sus observaciones sobre las rectificaciones propuestas por la Administración fiscal, y esta última está obligada a responderle en las condiciones previstas por la ley.

Asimismo, el contribuyente dispone de varios recursos pre contenciosos jerárquicos (ante el jefe de servicio del agente de control y ante su dirección) y de la posibilidad de acudir, en caso de litigio persistente, a una Comisión departamental o nacional de impuestos directos y tasas sobre el volumen de negocios. Esta última, integrada por representantes de la Administración y la sociedad civil y presidida por un magistrado, emite un dictamen no vinculante para la Administración (en caso de contencioso, la carga de la prueba recaerá sobre esta si decidiera una imposición superior al dictamen de la Comisión).

Antes de someter el asunto a los juzgados, el contribuyente deberá presentar una reclamación ante la Administración, la cual deberá notificar su decisión en un plazo de 6 meses. Al finalizar este plazo o al recibir la respuesta, el contribuyente podrá llevar el litigio ante la jurisdicción competente: los tribunales administrativos en el caso de los impuestos directos, las tasas sobre el volumen de negocios y demás tasas afines; los tribunales judiciales en el caso de los derechos de registro, la tasa de publicidad registral, el impuesto sobre la fortuna, el derecho de timbre y los impuestos indirectos.

Ahora bien, cabría cuestionarse sobre los eventuales efectos no deseados de la multiplicación de los recursos. Esta multiplicación de recursos puede incitar a la Administración a mantener sus rectificaciones, o puede incitar al contribuyente a no cooperar durante el control.

Por otra parte, la actuación de la Administración debe llevarse a cabo con el debido respeto a las libertades individuales y públicas de los ciudadanos. Desde este punto de vista, la Comisión Nacional de Informática y Libertades, creada en 1978, es la encargada de velar por la protección de los datos personales. En tal concepto, dispone sobre todo de un poder de control y sanción.

La Administración está vinculada por su posición, especialmente en caso de cruce de archivos y de derecho de comunicación desmaterializado.

5.3 Esfuerzos para responder mejor a las necesidades de los contribuyentes

- segmentación de la población objeto de gestión y control
- para los profesionales: Dirección de Grandes Empresas y Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales
- para los particulares: segmentación para el control de los expedientes más importantes (servicio específico que depende de la Dirección Nacional de Verificación de las Situaciones Fiscales)
- las mejoras constatadas en la gestión de los contribuyentes no se reflejan sistemáticamente en el control

Desde la década del 2000, la DGFIP ha adaptado su organización para tener en cuenta las particularidades de determinadas categorías de contribuyentes.

Así pues, el 1 de enero de 2002 se creó la Dirección de Grandes Empresas que se ocupa específicamente de determinados contribuyentes profesionales. Su ámbito de actuación es el siguiente:

- empresas cuyo volumen de negocios o activo bruto es superior a 400 millones de euros (núcleo duro);
- los asociados de las sociedades del núcleo duro y las filiales poseídas en más del 50% por estas;
- las sociedades que pertenecen al mismo grupo integrado (artículo 223 A del Código General de Impuestos) que alguna de las sociedades mencionadas más arriba;
- sociedades pertenecientes a un grupo acogido al régimen del beneficio mundial o consolidado (derogado el 31 de diciembre de 2010).

Esta Dirección gestiona aproximadamente 36.000 empresas que representan a 1.350 grupos.

En lo esencial, estos grupos y empresas dependen de la Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales (DVNI) para el control fiscal externo. Incluye 26 brigadas de verificaciones generales especializadas por sectores de actividad (industria pesada, banca, sector del lujo, farmacia, sector agroalimentario, etc.). La DVNI realiza unas 1.300 verificaciones de contabilidad al año.

A nivel departamental, las pequeñas y medianas empresas disponen de un interlocutor único, el servicio de impuestos de las empresas. Su control lo realizan ya sea los servicios departamentales en el caso de las pequeñas empresas, ya sea los servicios interregionales en el caso de las otras.

En el caso de los particulares, la gestión y el mantenimiento de su expediente se realizan a nivel local. Su control depende generalmente de células especializadas para los casos más complejos o con riesgos significativos.

A nivel nacional, la Dirección Nacional de Verificación de las Situaciones Fiscales controla a las personas físicas cuyos expedientes, al realizarse la verificación sobre la base de sus declaraciones o in situ, presentan los riesgos más significativos, una complejidad o una sensibilidad particular.