

MIGUEL A. VÁZQUEZ TAÍN\_Profesor titular de Economía Pública e Sistemas Fiscais\_Universidade de Santiago de Compostela (Galicia, España)\_miguel.vazquez.tain@usc.es

# FRAUDE, EVASIÓN E ELUSIÓN FISCAL NA UNIÓN EUROPEA



## FRAUDE, EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

### *FRAUD, EVASION AND FISCAL ELUSION IN THE EUROPEAN UNION*

**&Resumo:** A crise económica puxo no primeiro plano da actualidade a necesidade de mellorar as capacidades orzamentarias dos países, garantindo ao mesmo tempo o seu equilibrio. Con este obxectivo, a loita contra a fraude e a evasión fiscal constitúe un dos focos de actuación para incrementar a recadación, axudar a sanear as contas públicas e garantir a equidade dos sistemas tributarios. Idénticas razóns poderíamos expoñer en relación coa elusión fiscal, cada vez máis xeneralizada na práctica habitual das empresas, o que levou a utilizar o termo planificación fiscal agresiva practicamente como sinónimo desta, no que parece un intento de suavizar os seus elementos negativos. Neste traballo achegámonos á realidade destes fenómenos no ámbito da Unión Europea, para logo expoñer e analizar as medidas que se están a articular para loitar contra eles.

**&Palabras clave:** globalización, fiscalidade internacional, fraude fiscal, evasión fiscal, elusión fiscal, planificación fiscal agresiva, medidas fiscais anti-abuso.

**&Resumen:** La crisis económica ha puesto en el primer plano de la actualidad la necesidad de mejorar las capacidades presupuestarias de los países, garantizando al mismo tiempo su equilibrio. Con este objetivo, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal constituye uno de los focos de actuación para incrementar la recaudación, ayudar a sanear las cuentas públicas y garantizar la equidad de los sistemas tributarios. Idénticas razones podríamos exponer en relación con la elusión fiscal, cada vez más generalizada en la práctica habitual de las empresas, lo que ha llevado a utilizar el término planificación fiscal agresiva prácticamente como sinónimo de la misma, en lo que parece un intento de suavizar sus elementos negativos. En este trabajo nos aproximamos a la realidad de estos fenómenos en el ámbito de la Unión Europea, para luego exponer y analizar las medidas que se están articulando para luchar contra ellos.

**&Palabras clave:** globalización, fiscalidad internacional, fraude fiscal, evasión fiscal, elusión fiscal, planificación fiscal agresiva, medidas fiscales anti-abuso.

**&Abstract:** The economic crisis has placed in the foreground of today the need to improve the budgetary capacities of the countries, while at the same time ensuring their balance. With this objective, the fight against fraud and tax evasion is one of the hotbeds of action for increasing revenue, help clean up the public accounts and to ensure the equity of tax systems. Identical reasons we could expose in relation to tax avoidance, increasingly widespread in the practice of the companies, which has led to use the term aggressive tax planning virtually as a synonym for the same, in what appeared to be an attempt to soften its negative elements. In this work we are approaching the reality of these phenomena in the field of European Union to then explain and analyze the measures being articulated to fight against them.

**&Key words:** globalization, international taxation, tax fraud, tax evasion, tax avoidance, aggressive tax planning, anti-abuse tax measures.

**&Índice:** 1. Introducción. 2. Problemática en la delimitación conceptual. 3. Estimaciones del fenómeno. 4. Medidas de lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal en la UE. 5. Medidas de lucha contra la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva en la UE. 6. Conclusiones. 7. Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

A globalización na que vivimos contribuíu ao desenvolvemento das economías nacionais pero está ocasionando importantes interaccións nos seus sistemas tributarios. A fraude, a evasión, a elusión e a planificación fiscal agresiva poden tomar corpo no ámbito interno dos países, pero o contexto globalizado no que se desenvolven as actividades económicas hoxe en día introduce unha dimensión transfronteiriza que facilita as súas posibilidades e dificulta as medidas e actuacións para poñerlles fin.

A proliferación destas prácticas xera limitacións na capacidade dos estados para recadar ingresos cos que desenvolver as súas políticas orzamentarias, e afecta ao reparto equitativo da carga tributaria entre contribuíntes e entre países, preocupando a estes últimos a problemática coa que se atopan para materializar a recadación á que lexitimamente teñen dereito en función da localización real das actividades económicas. Os procesos de consolidación orzamentaria derivados da crise económica aumentaron as preocupacións e as actuacións dos gobernos e das organizacións supranacionais, principalmente da Unión Europea (UE) e da Organización para a Cooperación e o Desenvolvemento Económico (OCDE), na loita contra estes fenómenos.

Actuar contra a fraude, a evasión e a elusión fiscal require, en primeiro lugar, delimitar claramente cales son as operativas nas que se materializan tanto no ámbito nacional como no internacional para, posteriormente, tratar de cuantificar as súas magnitudes e efectos sobre os ingresos públicos e, finalmente, articular e aplicar medidas que, adaptándose á complexa realidade que introduce a internacionalización, resulten eficaces respecto do obxectivo de minimizar os seus efectos. Esta forma de estruturar as actuacións contra estas prácticas é a que tamén imos seguir neste traballo.

## 2. PROBLEMÁTICA NA DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

Aínda que en moitas ocasións emprégase o polisémico concepto de fraude fiscal para referirse a todo o que supón eliminar ou minorar o pagamento de impostos, empregándose indistintamente como sinónimo dos termos evasión, elusión e planificación fiscal agresiva, é importante acoutar estas diferentes realidades ao obxecto de afondar na súa problemática e nas actuacións para afrontar cada unha delas.

A Comisión Europea considera que a fraude fiscal é una forma de evasión de impostos deliberada que, en xeral, é sancionable penalmente. O termo inclúe situacións nas que se presentan deliberadamente declaracións falsas ou se entregan documentos falsificados. Estreitamente relacionada coa fraude está a evasión fiscal, que inclúe plans ilegais para ignorar a obriga de tributar, é dicir, o contribuínte paga menos impostos dos que está obrigado a pagar, ocultando renda ou información ás autoridades tributarias<sup>1</sup>.

Á súa vez, por elusión fiscal enténdese o aproveitamento dos baleiros legais co fin de evitar ou minimizar o pagamento de impostos. Consiste na utilización legal, pero de forma indebida, contraria ao seu espírito, do propio réxime tributario para reducir ou evadir responsabilidades fiscais. Está estreitamente ligada ao concepto de planificación fiscal agresiva, que na práctica se emprega como sinónimo daquela, que consiste, segundo a Comisión Europea, en aproveitar os aspectos técnicos dun sistema fiscal ou as discordancias entre dous ou máis sistemas fiscais co fin de reducir a débeda tributaria<sup>2</sup>. Tamén se empregan, entre outros, os termos de enxeñería fiscal ou optimización fiscal para denominar estas prácticas, nunha especie de eufemismo para a súa validación por parte daqueles que as realizan.

Tanto a fraude como a evasión fiscal sitúanse á marxe da lei, e implican a non declaración fiscal de bases ou activos para evitar ou minorar o pagamento de impostos. En cambio, a elusión fiscal e a planificación fiscal agresiva sitúanse nos límites da legalidade e supoñen aproveitar as marxes, incoherencias ou debilidades dos marcos fiscais para pagar menos impostos. A intencionalidade prodúcese nos dous casos, pero un fóra e outro dentro da lei, cunha delgada liña de separación entre ambas as dúas no que ao aspecto legal se refire. A súa delimitación en moitas ocasións é difusa, podendo situarse as operacións nun ou noutro lado segundo se planifiquen e se xustifiquen, sendo frecuente que as empresas ou suxeitos pasivos que contan con medios e co asesoramento axeitado minoren a súa tributación con todas as da lei, mentres que outros esquivan o pagamento dos impostos sen adecuarse á letra pequena da lei e, polo tanto, defraudando.

A interacción da actividade cada vez máis internacionalizada das empresas cos diferentes sistemas fiscais dos países nos que operan, ou dos que simplemente empregan para estes fins, fai difícil a axeitada clasificación de cada unha das operativas na complexa lea que xira ao redor da fraude, evasión e elusión fiscal –que representamos no esquema adxunto para unha mellor visualización–, e, con iso, dificulta a súa cuantificación e a articulación de medidas eficaces para combater estas prácticas.

**Gráfico 1. Esquema da fraude fiscal, a evasión fiscal, a elusión fiscal e a planificación fiscal agresiva en relación coa legalidade**



### 3. ESTIMACIÓNS DO FENÓMENO

Como acabamos de ver na delimitación conceptual, un dos factores comúns aos diferentes elementos relacionados coa fraude, a evasión e a elusión fiscal é o da súa ocultación, o que, obviamente, fai moi difícil a súa cuantificación, debendo quedarnos con estimacións máis ou menos aproximadas. A propia Unión Europea avanza, na exposición das súas políticas de loita contra este problema, que a súa cifra se sitúa en máis dun billón de euros ao ano para o conxunto de países que a conforman<sup>3</sup>, o que supón un custo aproximado de 2.000 euros anuais por cada cidadán da Unión. Con esta cifra como referencia, analizamos a continuación as principais estimacións ao respecto e os seus resultados.

Neste sentido, e aínda que obviamente non é o mesmo, moitas das aproximacións á cuantificación da fraude fiscal fanse mediante estimacións da economía somerxida, pola estreita relación entre ambos os dous fenómenos.

A Comisión Europea define a economía somerxida como aquela actividade remunerada que sendo legal en canto á súa natureza, non é declarada ás autoridades públicas<sup>4</sup>. Para a OCDE<sup>5</sup>, a economía somerxida comprende aquelas actividades que son produtivas en sentido económico, e relativamente legais tendo en conta as regulacións e estándares nacionais, pero son ocultadas deliberadamente ás autoridades públicas coa finalidade de:

- Evitar o pago de impostos directos e indirectos.
- Evitar o pago de contribucións sociais.
- Evitar o cumprimento de requisitos legais ou administrativos (salario mínimo, máximo de horas traballadas, estándares de seguridade ou saúde, procedementos administrativos, etc.).

De acordo con estas definicións, a diferenciación básica entre actividades regulares e somerxidas é que estas últimas non son declaradas ás autoridades fiscais, laborais ou á seguridade social, ou sono parcialmente de modo que unha parte é oficial e outra parte mantense encuberta. Así, á economía somerxida adoita denominarlla indistintamente como: economía encuberta, irregular, oculta, subterránea, non oficial, non declarada, etc. Nesta delimitación conceptual non se inclúen as actividades delituosas –tráfico de drogas, prostitución, etc.- se non que só se fai referencia a actividades que teñen a súa cabida no marco legal pero que se realizan á marxe do mesmo.

Obviamente, na medida en que son actividades ocultadas, totalmente ou en parte, non se cumpren as obrigas tributarias, o que as converte en actividades irregulares desde o punto de vista fiscal, sendo un indicador empregado para estimar a fraude fiscal e as prácticas con ela relacionadas. É por iso que os cálculos sobre o tamaño da economía somerxida da UE se empregan para ofrecer unha orientación sobre a magnitude do problema.

Nesta liña cabe destacar o informe realizado polo profesor Friedrich Schneider<sup>6</sup> para a consultora A.T. Kearney e Visa, con datos a marzo de 2013, que estima a economía somerxida en Europa en 2,1 billóns de euros, o que supón un 18,5% da actividade económica. Dous terzos desa economía somerxida concéntranse nos cinco maiores países –Alemaña, Francia, Italia, España e Reino Unido-, se ben son os países de Europa do Este os que presentan maior peso relativo en relación ao seu produto interior bruto. No cadro seguinte, extraído do informe, podemos ver as cifras de cada un dos países.

Cadro 1. Estimación do tamaño da economía somerxida en Europa

País	PIB (en miles de millones de €)	Economía sumergida	Economía Sumergida en % PIB
<b>Oeste de Europa</b>			
Alemania	2.698	351	13%
Francia	2.062	204	10%
Reino Unido	1.950	189	10%
Bélgica	385	63	16%
Suecia	423	59	14%
Noruega	416	57	14%
Holanda	607	36	7%
Suíza	507	36	7%
Dinamarca	250	32	13%
Finlandia	199	26	13%
Austria	319	24	8%
Irlanda	167	20	12%
<b>Sur de Europa</b>			
Italia	1.577	333	21%
España	1.052	196	19%
Turquía	667	177	27%
Grecia	183	43	24%
Portugal	164	31	19%
<b>Este de Europa</b>			
Polonia	400	95	24%
Rumanía	139	40	28%
República Checa	154	40	16%
Hungría	103	23	22%
Bulgaria	41	13	31%
Croacia	45	13	28%
Eslovaquia	74	11	15%
Lituania	35	10	28%
Eslovenia	35	8	23%
Letonia	23	6	26%
Estonia	16	5	28%

Fonte: VISA & ATKearney (2013): *The Shadow Economy in Europe 2013*

En España, segundo os datos deste informe, a estimación da economía non declarada ascende a 196.000 millóns de euros, o que supón o 19% do Produto Interior Bruto (PIB), na media dos países analizados, aínda que afastada, no sentido negativo, de países como Suíza,

Holanda, Austria, Francia, Reino Unido e Alemaña –entre o 7% e o 13%-, e no sentido positivo, de Romanía, Croacia, Estonia, Lituania e Bulgaria –entre o 28% e o 31%-.

Partindo das estimacións da economía somerxida pódese facer unha aproximación á perda dos ingresos públicos. A súa cuantificación é complexa e os seus resultados deben ser valorados como unha referencia dada a multitude de factores que inciden tanto naquela como nestes.

Un dos cálculos máis elaborados, e cuxos resultados mesmo foron valorados como conservadores por outros estudosos do tema, é o realizado por Richard Murphy para o grupo progresista do Parlamento Europeo en 2012, con datos de 2009<sup>7</sup>. Partindo da cifra de economía somerxida estimada en termos porcentuais para cada Estado membro, compara esta co PIB de cada país obtendo en valor absoluto o volume de economía somerxida para, finalmente, aplicar a esta cifra a taxa de presión fiscal media de cada país, ao obxecto de calcular a perda de ingresos por impostos derivada das cifras de economía somerxida.

**Cadro 2. Perda impositiva na UE pola economía somerxida**

País	PIB 2009	Economía sumergida % PIB	Economía sumergida Mill. €	Presión Fiscal 2009	Pérdida impositiva	Pérdida impositiva %/gasto salud	Pérdida impositiva %/déficit
Austria	284.000	9,7%	27.548	42,7%	11.763	37,7%	89,3%
Bélgica	353.000	21,9%	77.307	43,5%	33.629	80,7%	234,3%
Bulgaria	36.000	35,3%	12.708	28,9%	3.673	137,9%	161,9%
Chipre	17.000	28,0%	4.760	35,1%	1.671	163,8%	180,4%
República Checa	145.000	18,4%	26.680	34,5%	92	83,5%	135,1%
Dinamarca	234.000	17,7%	41.418	48,1%	19.922	121,6%	315,3%
Estonia	15.000	31,2%	4.680	35,9%	1.680	260,5%	0,0%
Finlandia	180.000	17,7%	31.860	43,1%	13.732	65,2%	310,2%
Francia	1.933.000	15,0%	289.950	41,6%	120.619	178,3%	88,3%
Alemania	2.499.000	16,0%	399.840	39,7%	158.736	78,4%	194,5%
Grecia	230.000	27,5%	63.250	30,3%	19.165	112,6%	79,2%
Hungría	98.000	24,4%	23.912	39,5%	9.445	117,5%	229,5%
Irlanda	156.000	15,8%	24.648	28,2%	6.951	58,6%	13,9%
Italia	1.549.000	27,0%	418.230	43,1%	180.257	228,2%	253,1%
Letonia	18.000	29,2%	5.256	26,6%	1.398	95,9%	100,9%
Lituania	27.000	32,0%	8.640	29,3%	2.532	120,2%	132,1%
Luxenburgo	42.000	9,7%	4.074	37,1%	1.511	87,8%	212,9%
Malta	6.200	27,2%	1.686	34,2%	577	56,4%	255,2%
Holanda	591.000	13,2%	78.012	38,2%	29.801	46,7%	93,2%
Polonia	354.000	27,2%	96.288	31,8%	30.620	121,8%	109,5%
Portugal	173.000	23,0%	39.790	31,0%	12.335	63,1%	78,2%
Rumanía	122.000	32,6%	39.772	27,0%	10.738	163,0%	137,5%
Eslovaquia	66.000	18,1%	11.946	28,8%	3.440	61,3%	66,1%
Eslovenia	36.000	26,2%	9.432	37,6%	3.546	108,3%	175,0%
España	1.063.000	22,5%	239.175	30,4%	72.709	70,5%	74,0%
Suecia	347.000	18,8%	65.236	46,9%	30.596	89,1%	0,0%
Reino Unido	1.697.000	12,5%	212.125	34,9%	74.032	46,9%	41,9%
Total o media	12.271.200	22,1%	2.258.223	35,8%	864.282	105,8%	139,3%

Fonte: Murphy, Richard (2012): Closing the European Tax Gap

Como se pode observar na táboa adxunta, os resultados son similares aos achegados por Schneider, cunha media non ponderada de economía somerxida en Europa do 22,1% do PIB, mentres que a ponderada é do 18,4% do PIB. De novo pódese observar como as economías máis grandes presentan menores porcentaxes de economía somerxida que as máis pequenas.

En relación coa perda de recadación fiscal esta ascende cada ano a máis de 860.000 millóns de euros ao ano no conxunto da UE. Para iso téñense en conta os datos de presión fiscal e de PIB da propia UE (*2011 edition of taxation in the European Unión*), se ben no estudo recóllese que, a efectos comparativos e de contraste cos datos obtidos, se se empregaran os datos de presión fiscal proporcionados pola *Heritage Foundation* e polo Banco Mundial para os datos do PIB, os resultados serían superiores, uns 927.000 millóns de euros.

Obviamente, este método de estimación das cantidades que se deixan de recadar pola economía somerxida non considera unha serie de factores fundamentais: en primeiro lugar, unha parte da economía irregular non podería reconducirse aos estándares da economía declarada ao non poder soportar a presión fiscal; en segundo lugar, non se teñen en consideración os custos nos que necesariamente se incorrería para aflorar a economía non declarada; e, finalmente, non se recolle a posible variación da presión fiscal que debería ser necesaria para facer máis atractiva a aparición da economía oculta.

De todos modos, os datos son claramente indicativos da perda impositiva asociada á economía somerxida en Europa que, se para ter unha referencia comparámola co gasto en saúde, representaba o 105% deste no ano 2009. E se a comparamos co déficit anual, en 16 países da UE a perda fiscal superaba amplamente o seu déficit anual, supoñendo de media o 139,3% deste.

Polo que a España se refire, as cifras son similares ás doutros estudos realizados a nivel nacional<sup>8</sup>, cunha porcentaxe de economía somerxida do 22,5% do PIB, na media da UE, que equivale a 239.175 millóns de euros e supón unha perda de ingresos públicos de 72.709 millóns de euros. Estas magnitudes representaban o 70,5% do gasto en saúde e o 74% do déficit público español.

As cifras son elocuentes e expresan a necesidade de mellorar os procedementos de loita contra a economía somerxida, e por extensión contra a fraude e a evasión fiscal, no conxunto dos países da UE.

No informe de Richard Murphy recóllese tamén unha estimación da perda de ingresos fiscais que supoñen as prácticas relacionadas coa elusión fiscal e a planificación fiscal agresiva. Obviamente a devandita estimación presenta dificultades engadidas á da evasión e a fraude fiscal. En primeiro lugar, non existe unha definición e delimitación clara do que se entende por elusión e planificación fiscal agresiva. En segundo lugar, estas prácticas normalmente están asociadas a operacións internacionais, polo que resulta complicado determinar onde e cando ocorren e cal é o seu resultado final. Con estas limitacións, e partindo de traballos previos realizados no Reino Unido e Suíza, cuantifica as perdas derivadas da elusión fiscal e a planificación fiscal agresiva nuns 150.000 millóns de euros ao ano para o conxunto da Unión Europea. Aínda que supoñen un dano menor que o derivado da fraude e a evasión fiscal, poñen en evidencia a necesidade de articular tamén medidas que desincentiven a súa posta en práctica ou minimicen os seus resultados.



#### 4. MEDIDAS DE LOITA CONTRA A FRAUDE FISCAL. A EVASIÓN FISCAL NA UE

Aínda que a Unión Europea vén actuando desde hai tempo en relación coa fraude e a evasión fiscal, destacando o paquete de medidas impulsado polo Consello ECOFIN de 1 de decembro de 1997<sup>9</sup>, que deu lugar ao *Código de conduta en materia de fiscalidade das empresas* e á *Directiva sobre a fiscalidade do aforro*, é nos últimos anos cando tomou maior conciencia do problema, reactivando as súas políticas ao respecto. Neste sentido, o Consello Europeo, na súa reunión de marzo de 2012<sup>10</sup>, reconece que a política tributaria pode contribuír á consolidación orzamentaria e ao crecemento, e invita ao Consello e á Comisión a que desenvolvan con celeridade vías concretas para mellorar a loita contra a fraude e a evasión fiscal, tamén respecto a terceiros países.

A Comisión cumpre inmediatamente o mandato do Consello presentando en xuño dese ano varios borradores de comunicacións para a súa discusión e debate, que conclúen na aprobación en decembro do *Plan de Acción para reforzar a loita contra a fraude e a evasión fiscal*<sup>11</sup>, no que se concretan as iniciativas nas que xa se está a traballar e as novas propostas a materializar a curto e medio prazo.

Considera a Comisión que a fraude e a evasión fiscal teñen unha importante dimensión transfronteiriza, con múltiples vertentes, que os Estados membros só poden abordar eficazmente se de forma conxunta ofrecen unha resposta coordinada e pluridireccional.

O plan recolle un total de 34 medidas, clasificadas segundo a súa previsible implementación e secuenciadas temporalmente para non sobrecargar aos Estados membros, das que cabe destacar as seguintes:

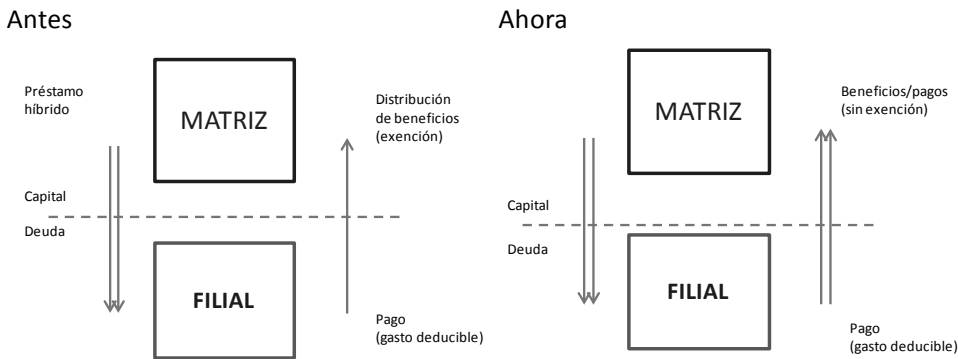
- Mellor uso dos instrumentos xa existentes e iniciativas nas que debe avanzarse:
  - novo marco de cooperación administrativa
  - pechar fendas en materia de fiscalidade do aforro
  - Accións en materia de IVE: mecanismos de reacción rápida, inversión do suxeito pasivo, Foro do IVE, etc.
- Novas iniciativas de materialización inmediata:
  - Portal “NIF en Europa”
  - Formularios normalizados para o intercambio de información
  - Plataforma de boa gobernanza
  - Recomendacións sobre boa gobernanza –paraísos fiscais– e planificación fiscal agresiva
- Futuras iniciativas a curto prazo
  - Promover o intercambio automático de información
  - Código do contribuínte europeo
  - Revisión da Directiva sobre matrices e filiais
  - Revisión das disposicións contra prácticas abusivas
- Futuras iniciativas a medio prazo
  - NIF da UE
  - Portelo fiscal única
  - Portal WEB sobre fiscalidade UE
  - Harmonización das sancións fiscais

Tras a aprobación do Plan, o Consello Europeo de maio de 2013 volve facer énfase na loita contra a fraude e a evasión fiscal, preparando a Comisión<sup>12</sup> un documento no que se

recollen unha serie de propostas e accións, a desenvolver a nivel de cada país, a nivel da UE e a nivel mundial, que comeza a impulsar de forma inmediata.

Das accións contidas no Plan merece especial atención a 14, relativa á revisión da Directiva europea sobre sociedades matrices e filiais ao obxecto de evitar asimetrías nos préstamos híbridos que dan lugar a situacións de non imposición, que xa foi materializada. Os préstamos híbridos son instrumentos financeiros que teñen características tanto de débeda como de capital, o que leva aos Estados membros a darlles diferentes cualificacións fiscais, de aí o seu nome de híbridos. Algúns estados considéraos como un simple préstamo, mentres que para outros son patrimonio. Como resultado, os préstamos híbridos transfronteirizos poden xerar un gasto deducible por intereses no Estado membro da filial ordenante e un dividendo exento de impostos noutro Estado membro, o da matriz, é dicir, unha dobre non imposición.

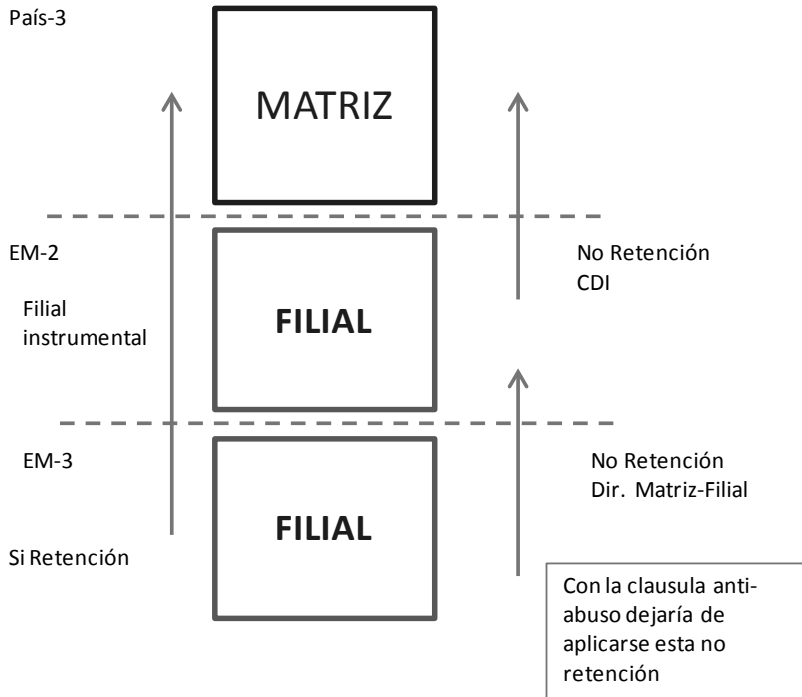
## Gráfico 2. Esquema da operativa dos préstamos híbridos antes e despois da modificación da Directiva matrices e filiais



Mediante a Directiva 2014/86/UE<sup>13</sup> modifícase a Directiva 2011/96/UE, relativa ao réxime fiscal común aplicable ás sociedades matrices e filiais, en concreto o seu artigo 4.1.a que pasa a ter a seguinte redacción: *"...absteranse de gravar o devandito beneficio na medida en que... non sexan deducibles pola filial e gravaranos na medida en que...sexan deducibles pola filial"*. Tras a súa transposición o 31 de decembro de 2014, evitárase que as empresas transnacionais planifiquen os seus pagamentos intragrupo para desfrutar da dobre non imposición que xeraba esta operativa.

Xunto con esta modificación da Directiva sobre matrices e filiais, tamén está en marcha unha nova proposta de modificación co obxecto de incluír na mesma unha nova cláusula anti-abuso (Acción 14 do Plan). Se ben a Directiva xa permite actualmente a aplicación de disposicións anti-abuso de dereito interno, na medida en que non en todos os Estados membros hai cláusulas eficaces ao respecto, normalmente emprégase de forma impropia a mesma. Isto ocorre cando beneficios dun estado se trasladan, mediante a utilización de filiais instrumentais noutro Estado membro, a un país terceiro sen ningunha retención na fonte, por así contemplalo os acordos de dobre imposición entre o país instrumental e o país terceiro, cando, de realizarse o traslado directo si estarían suxeitos a retención. Mediante a cláusula anti-abuso, o estado no que se xeran os beneficios aplicaríase retención en orixe se a filial instrumental é unha estrutura que non responde a unha realidade económica ou comercial válida.

**Gráfico 3. Exemplo de aplicación da cláusula anti-abuso**



## 5. MEDIDAS DE LOITA CONTRA A ELUSIÓN FISCAL E A PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA NA UE

En paralelo á aprobación do plan contra a fraude e a evasión fiscal, a Comisión presentou dúas recomendacións. Unha primeira<sup>14</sup>, relativa ás medidas encamiñadas a formalizar a aplicación por parte de terceiros países de normas mínimas de boa gobernanza no ámbito fiscal, na que, ante a variedade de criterios existentes entre os Estados membros para cualificar os paraísos fiscais, pon de manifesto a necesidade de establecer uns criterios comúns na UE para identificar eses países ou territorios e actuar ante eles. A recomendación concreta as normas mínimas de boa gobernanza que deben ter en conta os Estados membros para identificar os terceiros países que non cumpren, enumerando as medidas a adoptar contra eles, ao tempo que tamén recolle accións a favor dos que se comprometan a cumprilas, co obxecto de incentivar as boas prácticas.

A segunda recomendación<sup>15</sup> fai referencia á planificación fiscal agresiva. Nela recoñécese que a planificación fiscal, tradicionalmente considerada como unha práctica lexítima, avanzou a estruturas máis sofisticadas, que se estenden por varios territorios e, na práctica, permiten a transferencia dos beneficios impositivos cara países con réximes fiscais máis favorables. En suma, con estas prácticas redúcese a débeda tributaria a través de mecanismos que, malia ser estritamente legais, son contrarios ao espírito da lei. Os esforzos realizados polos Estados membros para protexer as súas bases impositivas nacionais da erosión provocada pola planificación fiscal agresiva non adoitan ser efectivos, especialmente debido á dimensión transfronteiriza das estruturas deseñadas, en correspondencia coa mobilidade dos capitais e

as persoas. Faise necesario que os Estados membros adopten un mesmo enfoque xeral con respecto á planificación fiscal agresiva se se queren reducir as distorsións que produce.

Para loitar contra a planificación agresiva, a Comisión propón limitar as normas destinadas a evitar a dobre imposición nos convenios que asinen os Estados membros, co obxectivo de que unicamente se comprometan a non gravar un determinado elemento de ingresos, só se o elemento en cuestión está suxeito a imposición na outra parte do convenio. Tamén propón que os Estados membros introduzan na súa lexislación a seguinte norma anti-fraude: “cómpre ignorar todo mecanismo artificial ou serie de mecanismos artificiais introducidos co obxectivo fundamental de evadir impostos e que conducen a unha vantaxe impositiva. As autoridades nacionais deben tratar estes mecanismos a efectos fiscais en referencia á súa realidade económica”.

En liña coas recomendacións, o Consello Europeo de 18 de decembro de 2014 destaca a importancia de loitar contra a elusión fiscal e a planificación fiscal abusiva, tanto a nivel mundial como da UE, resaltando a importancia que neste sentido pode xogar a transparencia, polo que urxe á Comisión a presentar unha proposta sobre o intercambio automático de información na UE en materia de acordos tributarios. A ninguén se lle escapa que a proposta do Consello, aínda en liña coas súas actuacións na materia, estaba en gran medida motivada polo que se coñeceu como o escándalo *LuxLeaks*. Co xogo de palabras *Lux*, de Luxemburgo, e *Leaks*, de filtracións, facíase referencia aos acordos *–tax rulings–* que a autoridade tributaria de Luxemburgo asinou con moitas multinacionais, polos que se lles permitía a estas desviar os seus beneficios ao Gran Ducado, pagando menos impostos nos países onde operan ou residen, garantindo unha nula ou moi baixa tributación en Luxemburgo, en moitos casos inferior ao 1%. Fundamentalmente tres son os métodos empregados polas empresas no marco deses acordos.

- Triangulación: créase unha sociedade en Luxemburgo da que colgan as filiais nos distintos países. Estas filiais trasladan os beneficios ao Gran Ducado mediante o pagamento de dividendos desde os países europeos nos que operan, que están exentos de retención en orixe e non tributan en Luxemburgo ao ser un pagamento transfronteirizo. Nestes casos a matriz do grupo localízase en EEUU ou no Reino Unido, evitando desta forma a elevada tributación sobre os dividendos imposta por estes países.
- Préstamos intragrupo: a sociedade luxemburguesa presta diñeiro ás filiais doutros países, supostamente para poder operar ou investir, que logo estas devolven cos correspondentes xuros. Á marxe de que en moitos casos eses préstamos non chegan realmente ás filiais, os pagamentos de xuros minoran as súas bases impositibles, ao tratarse de gastos deducibles. Posteriormente desde Luxemburgo transfírense eses pagamentos por xuros a EEUU ou a paraísos fiscais. Aínda que no Ducado rexe un imposto sobre sociedades do 29%, nos acordos asinados aprobábase con carácter xeral a exención ou a case nula tributación para os xuros.
- Pagamento de royalties: a sociedade luxemburguesa é a propietaria das patentes, modelos ou sistemas de produción ou distribución, á que previamente lla cedeu a matriz, de novo localizada normalmente fóra da UE. Esta sociedade cobra os royalties á súas filiais dos países europeos, tendo nestes a consideración de gasto fiscalmente deducible, quedando logo os devanditos ingresos practicamente exentos en Luxemburgo polos acordos asinados entre as empresas e o goberno.

Aínda que a sinatura dos *tax rulings* é legal tanto en Luxemburgo como noutros países da UE, os esquemas que deles se derivan poden acabar supoñendo axudas de estado, práctica

que é ilegal nos países europeos. De feito, desde que se produciu a filtración dos acordos de Luxemburgo, a Comisión Europea pediu aos distintos países, incluída España, que acheguen as resolucións asinadas con empresas para a súa análise desde o punto de vista da competencia desleal. Ao mesmo tempo, para que os países poidan comprobar en que medida lles afectan estas prácticas e poder actuar contra elas aplicando o seu propio marco legal, como ocorre en España co conflito en aplicación da norma, cómpre que teñan coñecemento tanto da súa existencia como do seu contido.

De aí que a présa do Consello Europeo tivese unha pronta resposta coa presentación dunha proposta de modificación da Directiva 2011/16/UE<sup>16</sup> e unha comunicación da Comisión sobre a transparencia fiscal para loitar contra a evasión e elusión fiscal<sup>17</sup>.

A Comisión recolle na comunicación un paquete de medidas que pretende emprender de forma inmediata para aumentar a transparencia fiscal como medio de loita contra a evasión fiscal e a elusión no imposto de sociedades dentro da UE, buscando garantir a vinculación entre a imposición e o lugar da actividade económica real, propugnando para iso tamén normas e acordos similares a escala mundial.

As medidas para a consecución dese obxectivo son:

a) Establecer unha rigorosa transparencia das resolucións fiscais.

As resolucións fiscais contemplan normalmente un baixo nivel de imposición nun Estado membro que incentiva ás empresas a trasladar os seus beneficios artificialmente a ese país. Isto prexudica gravemente a base fiscal doutros Estados membros, incentivando a planificación fiscal agresiva e a elusión do imposto de sociedades.

Dado o escaso intercambio de información que actualmente existe sobre estes acordos, os Estados membros cuxos ingresos se ven afectados polas resolucións fiscais doutros non poden emprender as accións necesarias para minimizar os seus efectos. Por este motivo, a Comisión presenta en paralelo a proposta de Directiva antes referida, que modificará a Directiva sobre cooperación administrativa, e pola que a partir do 1 de xaneiro de 2016 se esixirá entre os Estados membros un intercambio automático de información sobre as resolucións previas transfronteirizas e sobre os acordos previos de valoración de prezos cos demais Estados membros. Desta forma, sen cuestionar a legalidade deses pactos, que permiten aos contribuíntes saber previamente canto terán que pagar en concepto de impostos por unha determinada operación ou rendimento, búscase detectar con rapidez se unha empresa está eludindo impostos articulando operacións entre filiais en diferentes países, mediante unha mesma exención de forma dobre ou ben mediante unha moi baixa tributación que furta ingresos no país de orixe.

Quizais a data de entrada en vigor sexa un tanto optimista, dado que a Directiva ten que ser aprobada por unanimidade e son moitas as ocasións nas que directivas de carácter fiscal presentan problemas na súa tramitación. Porén, varios países xa se pronunciaron favorablemente sobre a súa aplicación, mesmo antes da aprobación, e será interesante ver como se materializa ese intercambio de información, que se inclúe na mesma, dado que poden presentarse problemas de confidencialidade ou protección de datos, e en que medida resulta finalmente útil na loita contra as prácticas de elusión fiscal ou planificación fiscal agresiva.

b) Racionalizar a lexislación sobre o intercambio automático de información.

Se ben a revisión da Directiva en materia de fiscalidade do aforro, en marzo de 2014<sup>18</sup>, obrigou a ampliar o alcance da información que deberían intercambiarse

automaticamente os Estados membros sobre os rendementos do aforro, a revisión da Directiva sobre cooperación administrativa, levada a cabo en decembro de 2014<sup>19</sup>, ampliou os obxectivos daquela, ao obrigar aos Estados membros ao intercambio automático de toda a información financeira con efectos fiscais, en liña coas novas normas internacionais da OCDE<sup>20</sup> ao respecto.

Na medida en que as disposicións de fondo e procedemento contidas na Directiva en materia de fiscalidade do aforro se inclúen na nova Directiva sobre cooperación administrativa, a Comisión propón clarificar esta normativa, mediante a derogación da Directiva en materia de fiscalidade do aforro, procurando un marco lexislativo único, máis simple e racional, que evite as duplicidades e solapamentos.

c) Estudar outras posibles iniciativas en materia de transparencia.

Entre estas medidas faise referencia de forma especial a implementar a obriga de divulgar información sobre o imposto de sociedades, de maneira que se permita o acceso público a un conxunto limitado de información fiscal das empresas internacionais. Esta obriga de transparencia xa existe en determinados sectores para determinados ámbitos das súas actuacións –bancario, industrias extractivas, de explotación madeireira, etc.–, que deben ofrecer información desagregada por países. A Comisión propón analizar a posibilidade de estender a obriga de transparencia a todos os sectores en relación coas empresas multinacionais para sometelas a un maior escrutinio público e sensibilizalas máis en relación coas súas prácticas fiscais.

Aínda que xa o avanza a propia Comisión, calquera iniciativa deste tipo debe sopesar moi atentamente os beneficios e custos da mesma, e realizarse en coordinación cos traballos da OCDE no contexto do Plan BEPS.

d) Revisar o Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas.

O Código de Conduta sobre a Fiscalidade das Empresas foi unha ferramenta importante para combater os réximes fiscais perniciosos. Malia o seu carácter voluntario e intergubernamental, demostrou xa a súa eficacia de cara a eliminar determinadas prácticas fiscais nocivas nos Estados membros. Porén, a Comisión reconece que cómpre unha revisión e actualización do mesmo para que contemple criterios sobre as novas prácticas que están implantando os países en materia de incentivos fiscais –por exemplo os relacionados con rendas derivadas de patentes, *patent box*–, polo que encomenda ao Grupo sobre o Código de Conduta que actúe con máis determinación, tanto na fixación de criterios, como na esixencia do seu cumprimento para facer fronte aos novos e complexos procedementos que minan a consecución dunha fiscalidade equitativa.

e) Cuantificar mellor o déficit tributario.

Se ben a Comisión define o déficit tributario como a diferenza entre os impostos debidos e o importe que realmente recadan as autoridades nacionais, pretende englobar baixo este concepto a perda de ingresos dos Estados membros como consecuencia da fraude fiscal, a evasión fiscal e a elusión fiscal. Aínda que existen diferentes estimacións do custo destas actividades para os orzamentos públicos, non se trata de cifras exactas, polo que resulta necesario a elaboración de estatísticas fiables sobre a incidencia e o impacto da evasión e a elusión fiscal, que permitan adoptar medidas máis específicas e dispoñer dun criterio para avaliar a eficacia das mesmas.

Con este obxectivo a Comisión, xunto co Eurostat e os Estados membros, porá en marcha un proxecto para recompilar datos comparables e fiables que permitan aplicar métodos de cálculo válidos para estimar a magnitude do déficit tributario.

f) Impulsar un aumento da transparencia fiscal a nivel internacional.

A efectividade das medidas que se tomen en relación coa evasión e a elusión fiscal necesariamente, no mundo globalizado no que vivimos, requiren da colaboración e coordinación dos diferentes países no ámbito internacional, máis alá da propia UE. Neste sentido, a Comisión fai especial fincapé na súa aposta por colaborar no Proxecto BEPS<sup>21</sup> desenvolvido pola OCDE e o G20, co que se busca promover un novo marco fiscal internacional que permita loitar contra as prácticas fiscais daniñas. Dentro desa colaboración internacional é importante considerar a realidade e os límites de capacidade dos países en desenvolvemento, colaborando con estes no fortalecemento dos seus sistemas tributarios para poder loitar eficazmente contra os fluxos financeiros ilícitos.

## 6. CONCLUSIÓNS

A fraude e a evasión fiscal, á marxe da lei, conxuntamente coa elusión fiscal e a planificación fiscal agresiva, normalmente dentro do marco legal, limitan a capacidade dos países de obter ingresos cos que desenvolver as súas políticas orzamentarias. Resulta difícil, pola súa propia natureza, dar por válida unha cifra aproximada da mingua nos ingresos públicos asociados a estes fenómenos. Porén, as súas implicacións van máis alá da redución na recadación e afectan aos principios básicos que debe cumprir todo sistema tributario. De aí que a loita contra estas prácticas deba ser unha prioridade, non só para mitigar as estreitezas dos recursos públicos, senón tamén para introducir equidade no sistema, o que axudará a que os procesos de consolidación e saneamento orzamentario, no que están inmersos a maioría dos países da Unión Europea, sexan aceptados política e socialmente.

Os esforzos neste ámbito requiren, para ser efectivos, a combinación de medidas tanto nos ámbitos nacional e europeo como no mundial. Neste sentido, a Unión Europea reactivou nos últimos anos as súas políticas de loita contra estas prácticas buscando, a nivel interno, o equilibrio entre as competencias dos Estados membros e o respecto aos Tratados, e, a nivel internacional, a súa coordinación e colaboración coas iniciativas que no mesmo sentido están a levarse a cabo, principalmente no ámbito da OCDE.

En paralelo aos cambios normativos, lóxicamente necesarios para acoutar as posibilidades destas prácticas, nun mundo globalizado como no que vivimos que facilita enormemente as transaccións e as operacións internacionais, faise, se cabe, máis necesario dispoñer de información sobre as mesmas, mesmo como paso previo para o redeseño do marco legal a aplicar posteriormente. Nesta liña foron as últimas actuacións da Unión Europea, en parte como resposta á inacción amosada previamente con temas rechamantes como os dous *tax rulings*, incrementando as obrigas de intercambio de información de natureza fiscal entre os Estados membros. Se ben a súa finalidade última é a loita contra o que agora se empeza a denominar como planificación fiscal agresiva, aparcando o termo elusión fiscal, os seus efectos serán igualmente positivos na loita contra a fraude e a evasión fiscal.

Aínda que é pronto para avaliar todas as accións xa materializadas pola Unión Europea na loita contra a fraude, a evasión, a elusión e a planificación fiscal agresiva, o que si pode concluírse é que estamos ante unha nova sensibilidade ante estes problemas, tanto en Europa como a nivel mundial, que se se materializa en esforzos e iniciativas coordinadas pode dar

lugar a que as actuacións públicas, se non conseguen anticiparse, cando menos poidan ir en paralelo á realidade destes fenómenos.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- Comisión Europea (1997): Undeclared Work in the European Union. Special Eurobarometer 284. ([http://ec.europa.eu/public\\_opinion/archives/ebs/ebs\\_284\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/ebs/ebs_284_en.pdf))
- Comisión Europea (2012): COM (2012) 351 final, de 27 de xuño de 2012. Comunicación da Comisión ao Parlamento Europeo e ao Consello sobre formas concretas de reforzar a loita contra a fraude fiscal e a evasión fiscal, tamén en relación con terceiros países. ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/com\\_reports/taxation/com%282012%29351\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com%282012%29351_en.pdf))
- Comisión Europea (2012): COM (2012) 722 final, de 6 de decembro de 2012. Comunicación da Comisión ao Parlamento Europeo e ao Consello, Plan de acción para reforzar a loita contra a fraude fiscal e a evasión fiscal. ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_é.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_é.pdf))
- Comisión Europea (2012): COM (2012) 8805 final, de 6 de decembro de 2012. Recomendación da Comisión relativa ás medidas encamiñadas a fomentar a aplicación, por parte de terceiros países, de normas mínimas de boa gobernanza no ámbito fiscal. ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8805\\_é.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_é.pdf))
- Comisión Europea (2012): COM (2012) 8806, de 6 de decembro de 2012. Recomendación da Comisión sobre a planificación fiscal agresiva. ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_é.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_é.pdf))
- Comisión Europea (2015): COM (2015) 135 final, de 18 de marzo de 2015. Proposta da Directiva do Consello que modifica a Directiva 2011/16/UE no que respecta ao intercambio automático e obrigatorio de información no ámbito da fiscalidade. (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/é/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015PC0135&from=EN>)
- Comisión Europea (2015): COM (2015) 136 final, de 18 de marzo de 2015. Comunicación da Comisión ao Parlamento Europeo e ao Consello sobre a transparencia fiscal para loitar contra a evasión e a elusión fiscais. ([http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/documents/com/com\\_com\(2015\)0136\\_/com\\_com\(2015\)0136\\_é.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com(2015)0136_/com_com(2015)0136_é.pdf))
- Jiménez Fernández, Alfredo e Martínez-Pardo del Valle, Ramiro (2013): La economía sumergida en España, Fundación de Estudios Financieros, documentos de trabajo nº 4. (<http://www.fef.é/new/publicacións/documentos-de-trabajo/item/256-documento-de-trabajo-fef-n%C2%BA-4-a-econom%C3%ADa-sumergida-en-espa%C3%B1a.html>)
- Murphy, Richard (FCA Director, Tax Research UK) (2012): Closing the European Tax Gap. A report for the Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament. ([http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229\\_richard\\_murphy\\_eu\\_tax\\_gap\\_en.pdf](http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf))
- OECD (2002): Measuring the Non-Observed Economy. A Handbook, Pag 37. (<http://www.oecd.org/std/na/1963116.pdf>)
- Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) (2012): Lucha contra el fraude fiscal en España. Deficiencias y medidas necesarias.
- Ruesga Benito, Santos M. e Carbajo Vasco, Domingo (2013): El "Tax Gap" en España, definición, estimaciones y medidas dinámicas para su reducción. Documento de Trabajo.
- Ruesga Benito, Santos M., Carbajo Vasco, Domingo e Pérez Trujillo, Manuel (2013): "La economía sumergida y el ciclo económico", Revista Atlántica de Economía, vol. 2, Nº1.
- Sardá, Jordi en colaboración con los Técnicos del Ministerio de Hacienda (2014). La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis. GESTHA e Fundació Universitat Rovira i Virgili. ([http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29\\_INFORME\\_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf](http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf))
- Schneider, Friedrich (2012): Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts. ShadEcEurope31\_March 2012.doc
- Schneider, Friedrich (2013): Size and Development of the Shadow Economy of 31 European Countries from 2003 to 2013, Johannes Kepler Universität Linz.
- Serrano Antón, Fernando. (2014): "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", Derecho PUCP Revista de la Facultad de Derecho, Nº72, pp.45-70.
- VISA & ATKerney (Schneider, Friedrich) (2013): The shadow economy in Europe, 2013. Ed. ATKerney.



## Notas

1. COM (2012) 351 final, de 27 de xuño de 2012. Comunicación da Comisión ao Parlamento Europeo e ao Consello sobre formas concretas de reforzar a loita contra a fraude fiscal e a evasión fiscal, tamén en relación con terceiros países.
2. COM (2012) 8806, de 6 de decembro de 2012. Recomendación da Comisión sobre a planificación fiscal agresiva.
3. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/a\\_huge\\_problem/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm).
4. Comisión Europea (1997): *Undeclared Work in the European Union*, Special Eurobarometer 284, Páx. 8.
5. OECD (2002): *Measuring the Non-Observed Economy. A Handbook*, Páx. 37.
6. VISA & ATKearney (2013): *The Shadow Economy in Europe 2013*, Páx. 4
7. Murphy, Richard (FCA Director, Tax Research UK) (2012): *Closing the European Tax Gap*. A report for the Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament.
8. Ver neste sentido, entre outros: Ruesta, S.M. e Carbajo, D. (2013); Ruesga, S.M., Carbajo, D. e Pérez, M. (2013); Fundación de Estudios Financieros (2013); e Sardá, J. e GESTHA (2014).
9. Conclusións do Consello ECOFIN de 1 de decembro de 1997 sobre política fiscal. (<http://old.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0106%2801%29:e:HTML>)
10. Conclusións do Consello Europeo do 1 e 2 de marzo de 2012. ([http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/é/ec/128560.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/é/ec/128560.pdf))
11. COM (2012) 722 final, de 6 de decembro de 2012. Comunicación da Comisión ao Parlamento Europeo e ao Consello, Plan de acción para reforzar a loita contra a fraude fiscal e a evasión fiscal.
12. Comisión Europea: *“Combatir el fraude y la evasión fiscal. Contribuciones de la Comisión al Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013”*.
13. Directiva 2014/86/UE do Consello, de 8 de xullo de 2014, pola que se modifica a Directiva 2011/96/UE, relativa ao réxime fiscal común aplicable ás sociedades matrices e filiais de Estados membros diferentes. (<http://www.boe.es/doue/2014/219/L00040-00041.pdf>)
14. COM (2012) 8805 final, de 6 de decembro de 2012. Recomendación da Comisión relativa ás medidas encamiñadas a fomentar a aplicación, por parte de terceiros países, de normas mínimas de boa gobernanza no ámbito fiscal.
15. COM (2012) 8806 final, de 6 de decembro de 2012, Recomendación da Comisión sobre planificación fiscal agresiva.
16. COM (2015) 135 final, de 18 de marzo de 2015. proposta da Directiva do Consello que modifica a Directiva 2011/16/UE no que respecta ao intercambio automático e obrigatorio de información no ámbito da fiscalidade.
17. COM (2015) 136 final, de 18 de marzo de 2015. Comunicación da Comisión ao Parlamento Europeo e ao Consello sobre a transparencia fiscal para loitar contra a evasión e a elusión fiscais.
18. Directiva 2014/48/UE do Consello, de 24 de marzo de 2014, pola que se modifica a Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidade dos rendementos do aforro en forma de pagamento de intereses.
19. Directiva 2014/107/UE do Consello, de 9 de decembro de 2014, que modifica a Directiva 2011/16/UE polo que se refire á obrigatoriedade do intercambio automático de información no ámbito da fiscalidade.
20. En especial a norma internacional sobre o intercambio automático de información de contas financeiras, publicada o 13 de febreiro de 2014. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-financial-account-information.htm>
21. Ver neste sentido toda a información sobre o Proxecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) en: <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>