

**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE**



**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y**

**DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**TRABAJO DE FIN DE GRADO**

**CURSO ACADÉMICO 2022/2023**

**MEDIDAS ANTIFRAUDE:**

**PERSPECTIVA NACIONAL Y COMUNITARIA**

**ALUMNO: SOFÍA ESCLAPEZ FERRÁNDEZ**

**TUTOR: IRENE MARTÍNEZ QUILES**

## RESUMEN

El presente Trabajo de Final de Grado tiene como objetivo realizar un análisis de las medidas antifraude implementadas en España. Para ello, se ha definido el concepto de fraude fiscal y se han identificado los principales tipos de fraude fiscal existentes, como el fraude de IVA, el fraude de IRPF, el fraude de IS, el fraude de patrimonio y el fraude de pagos en efectivo.

Además, se ha analizado el marco legal en España para la prevención y la lucha contra el fraude, centrado en la LIRPF y la LIS. Destacando la reciente Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que introduce cambios significativos en la normativa española. También se ha estudiado las diversas sanciones que existen respecto a las infracciones que pueden surgir a raíz de incumplir la ley para beneficio propio.

Por último, se ha destacado el marco legal aplicable al fraude fiscal en la UE, que abarca una serie de instrumentos legales y medidas adoptadas a nivel europeo y de los EEMM. Dicho esto, la directiva contra la elusión fiscal tiene como objetivo establecer medidas claras para combatir estas prácticas y garantizar que los impuestos se paguen donde se generan los beneficios.

En conclusión, se ha puesto de manifiesto la necesidad de prestar atención a las diversas medidas antifraude, tanto a nivel nacional como a nivel de la UE.

Palabras clave: Fraude fiscal, medidas antifraude, Unión Europea, IS, IRPF, IVA.

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b> .....	4
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
<b>1. EL FRAUDE FISCAL</b> .....	8
<b>1.1. Concepto de fraude fiscal</b> .....	8
<b>1.2. Tipos de fraude fiscal</b> .....	11
<b>2. MARCO LEGAL EN ESPAÑA PARA LA PREVENCIÓN Y LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE</b> .....	17
<b>2.1. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</b> .....	18
<b>2.1.1. Medidas antifraude aplicables</b> .....	19
<b>2.2. Ley del Impuesto sobre Sociedades</b> .....	23
<b>2.2.1. Medidas antifraude aplicables</b> .....	24
<b>2.3. Sanciones por incumplimiento de las obligaciones fiscales</b> .....	27
<b>3. MARCO LEGAL EN LA UNIÓN EUROPEA</b> .....	33
<b>4. CONCLUSIONES</b> .....	39
<b>5. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	41
<b>6. WEBGRAFÍA</b> .....	42

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
BICCIS	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CA	Comunidad Autónoma.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CE	Constitución Española.
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
DAC	Directiva de Cooperación Administrativa.
EEMM	Estados Miembros.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISD	Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones.
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.

LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LO	Ley Orgánica.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas.
RD	Real Decreto.
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
RIS	Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
SICAV	Sociedad de inversión de capital variable.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
UE	Unión Europea.
VV.AA	Varios Autores.

## INTRODUCCIÓN

La evasión y el fraude fiscal, en sus diversas formas, representan una amenaza constante para la salud financiera de los Estados, mermando los sistemas de bienestar y desarrollo. En este sentido, comprender el concepto de fraude fiscal, así como sus distintos tipos, se convierte en el punto de partida esencial para abordar este trabajo.

La investigación de este trabajo se centrará en el análisis de las normativas que conforman el marco legal español y, con ellas, se examinará la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, cuyo objetivo radica en dotar al ordenamiento de herramientas efectivas para hacer frente a las prácticas fraudulentas y evasivas. Es clave la comprensión de esta ley para evaluar las actualizaciones más recientes en el enfoque del Estado español en la erradicación del fraude fiscal.

También, se explorará el contexto legal de la UE, donde la cooperación y armonización en la prevención y lucha contra el fraude fiscal han cobrado un protagonismo crucial. Las directivas y reglamentos emanados de la UE influyen en la definición de las prácticas en el ámbito antifraude, lo que exige una consideración detallada para comprender la relación entre el marco legal español y las políticas europeas en esta materia.

El objetivo principal de este Trabajo de Final de Grado es proporcionar una visión global y detallada de las medidas antifraude en España, abordando el concepto de fraude fiscal, evaluando la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y su conexión con el marco legal europeo. A través de este análisis, se busca arrojar luz sobre las estrategias y desafíos en la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Las razones que han motivado la elección del tema del trabajo han sido por su importancia en nuestra sociedad, ya que tienen un gran impacto económico estas prácticas, tanto a nivel de las arcas estatales como en la equidad y estabilidad de los sistemas fiscales; además es un tema de actualidad, con reformas

constantes para poder evitar el fraude fiscal, contribuyendo a mejorar el Estado de Bienestar.



## 1. EL FRAUDE FISCAL.

### 1.1. Concepto de fraude fiscal.

Para abordar el tema del fraude, es necesario examinar en primer lugar el concepto de fraude fiscal e incumplimientos tributarios. La defraudación fiscal se remonta al artículo 31.1 de la CE, el cual establece que “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”<sup>1</sup>. Para garantizar el cumplimiento de dicho artículo, el legislador tiene la responsabilidad de establecer medidas que tipifiquen las infracciones y delitos fiscales.

Por tanto, el fraude fiscal se refiere a cualquier conducta ilegal o engañosa que tenga como objetivo evadir o reducir el pago de impuestos que corresponden a una persona o entidad. Esta conducta puede incluir la presentación de información falsa en la declaración de los diferentes impuestos, la omisión de ingresos o activos, la falsificación de documentación o la utilización de infraestructuras o mecanismos complejos para ocultar o disminuir los ingresos y activos.

En términos legales, el fraude fiscal es considerado un delito que puede ser perseguido por las autoridades fiscales y penales. Las sanciones por fraude fiscal pueden incluir multas, penas de prisión y la obligación de pagar los impuestos adecuados con intereses y recargos.

Nos interesa abordar el concepto de impuesto en los términos recogidos en el artículo 2.2 apartado c) de la LGT, nos define qué se entiende por impuesto, exponiendo que los “*impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o*

---

<sup>1</sup> Artículo 31 de la Constitución Española.



*hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*<sup>2</sup>. Los impuestos son considerados como los tributos más relevantes debido a que representan la mayor fuente de ingresos para el Estado, y es precisamente por esta razón que suelen ser objeto de fraude fiscal con mayor frecuencia.

El concepto de riqueza es fundamental en la definición de impuestos, ya que estos gravan la capacidad económica o de pago del contribuyente. La riqueza puede manifestarse de distintas formas por los individuos. Por ejemplo, una persona puede tener una renta baja pero un patrimonio mobiliario o inmobiliario alto, mientras que otra puede tener una renta alta pero no poseer propiedades. Los impuestos no solo gravan la riqueza en sí, sino también su manifestación, como ocurre con el IVA que se aplica en función del consumo. Es importante destacar que el IVA puede afectar de forma diferente a personas con la misma renta, dependiendo de sus patrones de consumo.

Es importante señalar que el fraude fiscal no debe confundirse con la planificación fiscal legítima, que se refiere al uso de herramientas y estrategias legales para minimizar la carga fiscal de una persona o entidad. La planificación fiscal legítima es una práctica común y aceptada en muchos países, entre ellos España, siempre y cuando se realice de conformidad con las leyes y regulaciones fiscales aplicables.

En España, existen ciertas herramientas y estrategias fiscales que están reconocidas por la ley y que pueden ser utilizadas por los contribuyentes para reducir su carga fiscal. Algunos ejemplos de estas herramientas son las deducciones fiscales, los beneficios fiscales y los regímenes fiscales especiales.

Por un lado, las deducciones fiscales se encuentran reguladas en la Ley del IRPF y en la Ley del IS. Estas se aplican sobre la cuota tributaria, es decir, sobre el resultado final obtenido tras aplicar la tarifa o tipo impositivo correspondiente a la base liquidable, es decir, la deducción fiscal reduce directamente el importe a pagar por el impuesto.

---

<sup>2</sup> Artículo 2 de la Ley General Tributaria.

Los beneficios fiscales, por otro lado, se encuentran regulados, al igual que las deducciones fiscales, en la Ley del IRPF y la Ley del IS. Estos beneficios permiten reducir la base imponible del impuesto, que es la cantidad sobre la cual se aplicará el tipo impositivo correspondiente. En este sentido, al reducir la base imponible, se disminuye la cantidad sujeta a tributación y, por tanto, el importe final a pagar.

Como tercera herramienta tenemos los regímenes fiscales especiales, se trata de medidas legales que establecen un tratamiento fiscal diferente para ciertos contribuyentes o actividades económicas. Estos regímenes fiscales especiales pueden aplicarse a nivel autonómico o estatal, dependiendo de la actividad o situación del contribuyente. Por ejemplo, el régimen especial de IVA para agricultores, ganaderos y pescadores, que permite que estos contribuyentes paguen un tipo impositivo reducido en sus actividades. Según la AEAT, este régimen especial consiste en que “no existe obligación de repercutir ni de liquidar e ingresar el IVA por las ventas de los productos naturales obtenidos en las explotaciones, así como por las entregas de bienes de inversión utilizados en esta actividad que no sean inmuebles” (Agencia Tributaria, s.f.)<sup>3</sup>.

Expuestas las diferentes herramientas de planificación fiscal legítima, es importante tener en cuenta que la planificación fiscal legítima debe cumplir con los requisitos legales y fiscales establecidos. Si se utiliza una estrategia fiscal que no cumple con los requisitos legales, puede considerarse como un fraude fiscal y estar sujeto a sanciones fiscales y penales.

---

<sup>3</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-especial-agricultura-ganaderia-pesca/que-consiste-regimen-especial-agricultura-pesca.html#:~:text=%C2%BFEn%20qu%C3%A9%20consiste%20el%20r%C3%A9gimen%20especial%20de%20la%20agricultura%2C%20ganader%C3%ADa,actividad%20que%20no%20sean%20inmuebles.>  
Consultado el 12 de abril de 2023.

## 1.2. Tipos de fraude fiscal.

El fraude fiscal se ha convertido en uno de los principales problemas económicos en España y en otros muchos países del mundo. Como se expone en el punto anterior el fraude fiscal se refiere a cualquier conducta ilegal o engañosa que tenga como objetivo evadir o reducir el pago de impuestos que corresponden a una persona o entidad. Este no solo tiene un impacto negativo en las finanzas públicas, sino que también crea una competencia desleal entre las empresas y los individuos que sí cumplen con sus obligaciones fiscales. En este apartado del trabajo, se examinarán los diferentes tipos de fraudes fiscales que se cometen en España, así como las implicaciones legales y económicas de cada uno de ellos.

Existen varios tipos de fraudes fiscales que se cometen en España, entre los que destacan: el fraude de IVA, el fraude de IRPF, el fraude de IS, el fraude de patrimonio y el fraude de pagos en efectivo.

En España, el fraude fiscal de IVA es una de las actividades delictivas más comunes en el ámbito de la economía sumergida. Este tipo de fraude se produce cuando una empresa o un individuo declara a la AEAT un importe de IVA inferior al que realmente ha obtenido en sus operaciones comerciales. De esta forma, se evita el pago del impuesto correspondiente y se obtiene un beneficio económico indebido.

Existen diversas formas en las que el fraude fiscal de IVA puede ser cometido en España. A continuación, se exponen algunas de las más comunes:

1. La omisión del registro de operaciones consiste en no registrar en los libros contables las operaciones realizadas por la empresa, con el objetivo de evitar el pago del IVA correspondiente. Un ejemplo sería el

caso de que una empresa puede no declarar la venta de productos o servicios a sus clientes para evitar el pago del IVA correspondiente, o puede no registrar la compra de materiales o suministros para no descontar el IVA soportado.

2. La manipulación de facturas se trata de la emisión de facturas falsas o su manipulación para declarar un importe de IVA inferior al que realmente corresponde. Un ejemplo podría ser el caso de que una empresa emite facturas falsas a otra empresa para que ésta pueda deducirse el IVA correspondiente, y de esta forma evitar el pago del impuesto obteniendo un beneficio económico ilícito.
3. La utilización de sociedades instrumentales consiste en la creación de sociedades ficticias para realizar operaciones comerciales sin declarar el correspondiente IVA. Estas sociedades no tienen actividad real, sino que se utilizan únicamente para simular operaciones comerciales y evitar el pago del impuesto.
4. La doble facturación consiste en la emisión de dos facturas por el mismo servicio o producto, una con IVA y otra sin él. La factura con IVA se utiliza para deducir el impuesto, mientras que la factura sin IVA se utiliza para el cobro del servicio o producto.

Las consecuencias penales del fraude fiscal de IVA en España son muy graves. En función del importe defraudado y de las circunstancias en que se haya cometido el delito, las penas pueden ir desde multas económicas hasta penas de prisión. Las empresas o individuos que cometan este tipo de fraude pueden ser objeto de inspecciones fiscales y sanciones administrativas por parte de la AEAT.

El fraude que implica delitos como el fraude fiscal, el blanqueo de capitales o el delito societario se considera que tienen carácter delictivo y se

persigue en el ámbito penal. En cambio, el fraude limitado a infracciones administrativas como el incumplimiento de las obligaciones fiscales se sanciona en el ámbito administrativo, sin llegar a ser considerado un delito. Conforme al artículo 305 del CP, aquel que defraude a la Hacienda pública, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta, o disfrutando indebidamente de devoluciones o beneficios fiscales exceda de ciento veinte mil euros, será sancionado con prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada<sup>4</sup>. Por su parte, en el artículo 305 bis del CP matiza que, para el caso en que la cuantía defraudada exceda de seiscientos mil euros, será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada<sup>5</sup>.

En definitiva, el fraude fiscal de IVA es una conducta muy grave en España que puede tener graves consecuencias para los infractores. Por ello, se deben cumplir con las obligaciones fiscales y evitar cualquier tipo de fraude.

En segundo lugar, tenemos el fraude de IRPF que se produce cuando los contribuyentes no declaran correctamente sus ingresos o beneficios para pagar menos impuestos. Este tipo de fraude se comete tanto por personas físicas como jurídicas. A su vez, también se puede cometer fraude de IRPF a través de la presentación de declaraciones falsas o la omisión de información relevante en la declaración de impuestos. Se encuentra contemplado en la LGT y CP, en concreto en su artículo 305 y 305 bis al igual que el fraude de IVA.

En el caso del fraude de IRPF, algunos ejemplos de conductas delictivas serían:

---

<sup>4</sup> Artículo 305 del Código Penal.

<sup>5</sup> Artículo 305 bis del Código Penal.

1. El hecho de no declarar la totalidad de los ingresos percibidos, es decir, cuando un contribuyente omite algunos ingresos en su declaración de IRPF para pagar menos impuestos de los que le corresponde. Por ejemplo, un profesional que no declara todos sus ingresos por honorarios profesionales.
2. Las deducciones indebidas. Sucede cuando un contribuyente aplica deducciones a las que no tiene derecho en su declaración de IRPF, reduciendo así la cantidad de impuestos que debe pagar. Un ejemplo podría ser un contribuyente que aplica deducciones por vivienda habitual sin ser propietario de la misma.
3. La falsificación de facturas es una práctica ilegal en la que un contribuyente crea facturas falsas para justificar gastos que nunca han sido realizados con el fin de reducir la cantidad de impuestos que debe pagar. Como ejemplo podría ser el caso de un autónomo que incluye facturas de gastos inexistentes para deducirlos en su declaración de IRPF.

Las consecuencias legales de este fraude, al igual que en el caso del IVA, son muy graves. En caso de ser condenado por delito fiscal, el infractor puede enfrentarse a sanciones económicas, penales e incluso la pérdida de su patrimonio. Además, la AEAT puede exigir el pago de los impuestos no pagados, más los intereses de demora y una multa. Por ello, es importante cumplir con las obligaciones fiscales y colaborar para evitar el fraude.

En tercer lugar, podemos destacar el fraude de IS, este tipo de fraude se produce cuando las empresas no declaran todos los beneficios obtenidos y los ocultan mediante la creación de empresas ficticias, la manipulación de las cuentas o la realización de operaciones comerciales opacas. También se puede cometer este tipo de fraude mediante la utilización de paraísos fiscales para

eludir el pago de impuestos en España. El fraude en el IS se puede dar de diversas formas:

1. La ocultación de ingresos consiste en no declarar la totalidad de los ingresos obtenidos por la empresa, con el objetivo de reducir la base imponible del IS. Un ejemplo podría ser el no declarar todas las ventas que ha realizado una empresa, o que declare un precio inferior al real del producto o servicio.
2. La manipulación de gastos se trata de inflar los gastos de la empresa para reducir la base imponible del IS. Por ejemplo, incluyendo gastos ficticios o no relacionados con la actividad económica de la empresa.
3. El uso de sociedades pantalla. Son sociedades que no tienen actividad económica real, pero que se utilizan para ocultar ingresos y reducir la base imponible.
4. El fraude en la deducción de gastos radica en deducir gastos que no son deducibles según la ley o que no están relacionados con la actividad económica de la empresa.

En cuarto lugar, el fraude de patrimonio se produce cuando un contribuyente declara a la AEAT un valor patrimonial inferior al que realmente posee, con el objetivo de reducir la base imponible y, por tanto, el importe del impuesto. De esta forma, se evita el pago del impuesto y se obtiene un beneficio económico indebido. Este tipo de fraude se suele dar mucho en el ámbito inmobiliario, donde los contribuyentes declaran un valor inferior al real de sus propiedades para evitar el pago de impuesto. A continuación, se exponen las formas más comunes:

1. La ocultación de bienes es la más común. Consiste en la omisión de bienes o activos en la declaración de patrimonio que el contribuyente

presenta ante la AEAT. Se suele llevar a cabo mediante el uso de estructuras societarias o fideicomisos en el extranjero.

2. La declaración incorrecta del valor de los bienes. En este caso, el contribuyente declara un valor inferior al real de sus bienes patrimoniales, con el objetivo de reducir la base imponible del impuesto correspondiente y evitar el pago de una cantidad mayor de impuestos.
3. La utilización de testaferros o sociedades instrumentales consiste en transferir la titularidad de los bienes y activos a un tercero, que actúa como testaferro y figura como propietario de los mismos. De esta forma, el defraudador se beneficia de una reducción en la carga fiscal, ya que la AEAT desconoce la titularidad real de los bienes.

En último lugar, el fraude de pagos en efectivo es una modalidad que consiste en el uso de dinero en efectivo para realizar transacciones comerciales, evitando de esta manera la tributación correspondiente. En España, el uso de pagos en efectivo estaba regulado por la Ley 7/2012 de 29 de octubre, por la que se modifica la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, mediante la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se vuelve a modificar en este aspecto.

Actualmente, el uso de pagos en efectivo se encuentra regulado en el artículo decimoctavo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, el cual expone que *“No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 1.000 euros o su contravalor en moneda extranjera”*<sup>6</sup>. Por encima de ese límite, las

---

<sup>6</sup> Artículo decimoctavo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el



transacciones deben realizarse mediante otro medio de pago. El objetivo es evitar el fraude fiscal, ya que el uso de pagos en efectivo dificulta la identificación de las transacciones y la trazabilidad del dinero.

Existen diferentes formas de fraude de pagos en efectivo, la más común es el fraccionamiento de pagos, que consiste en realizar varias transacciones en efectivo por un valor inferior al límite establecido, con el objetivo de evitar el uso de otros medios de pago y, por tanto, la tributación correspondiente.

## **2. MARCO LEGAL EN ESPAÑA PARA LA PREVENCIÓN Y LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE.**

El marco legal en España para la prevención y lucha contra el fraude está formado por un conjunto de medidas destinadas a prevenir y combatir el fraude fiscal y financiero. Estas medidas se han ido desarrollando y perfeccionando a lo largo del tiempo, y hoy en día se encuentran recogidas en diversas leyes y normativas.

En España, se han implementado varias medidas para prevenir y combatir el fraude fiscal en el IRPF y en el IS. Una de ellas es la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Esta ley modifica hasta 19 leyes, entre las que se encuentra la LGT, y la de los principales tributos: IRPF, IS, IVA, ISD, ITP y AJD e Impuestos Especiales.

---

funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

## 2.1. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El IRPF constituye el principal impuesto de cualquier sistema tributario moderno. Sin duda, se trata del principal impuesto del sistema tributario español<sup>7</sup>. Se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el RIRPF. El IRPF “*es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares*”<sup>8</sup>. Este tributo se aplica de forma periódica y se devenga el 31 de diciembre de cada año. Además, se caracteriza por ser un impuesto progresivo, lo que significa que a medida que la renta de un contribuyente es mayor, los tipos de gravamen aplicados también aumentan. A su vez se define como subjetivo, ya que la carga tributaria que se deriva del mismo se modula en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente<sup>9</sup>. Por otro lado, es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las CCAA<sup>10</sup>. La LO 8/1980 ha sido modificada en varias ocasiones, en todas ellas se establece un sistema de financiación autonómica que fortalece la responsabilidad fiscal autonómica de estas entidades. Esto se materializa en dos aspectos de gran relevancia en relación con este impuesto. En primer lugar, se contempla la transferencia parcial de la recaudación del IRPF a las CCAA donde se haya generado dicha renta, con un límite máximo del 50%. En segundo lugar, además, se otorgan ciertas competencias normativas en relación con aspectos específicos, especialmente en lo que respecta al mínimo

---

<sup>7</sup><https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/187944/1/Tema%202012.%20Curso%20%281%C2%AA%20parte%29.pdf> Consultado el 10 de julio de 2023.

<sup>8</sup> Artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>9</sup> VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): Ordenamiento tributario español: los impuestos, 6ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, pág. 25.

<sup>10</sup> Artículo 3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

personal y familiar, las tasas impositivas y las deducciones aplicables en la cuota del impuesto. Estas atribuciones se establecen bajo requisitos determinados y se aplican exclusivamente a las personas físicas con residencia habitual en la correspondiente CA.

Por lo que respecta a su ámbito de aplicación, el IRPF se aplica en todo el territorio español, según lo establecido en el artículo 4 de la LIRPF. Sin embargo, es importante destacar que su aplicación no es uniforme en todas las regiones del país. En particular, Navarra y los territorios históricos del País Vasco se aplica la Ley del IRPF según sus propias normativas. Por otro lado, en Canarias, Ceuta y Melilla se aplica la legislación estatal del IRPF, aunque con ciertas particularidades específicas de cada una de estas regiones.

### **2.1.1. Medidas antifraude aplicables.**

Mediante el artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se introducen diversos cambios en la LIRPF.

La primera modificación que se introduce es en relación con el artículo 14 apartado 2 letra h), esta introduce cambios en la forma en que se imputa el rendimiento de capital mobiliario en ciertos contratos de seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de inversión. El artículo nos expone que se imputará como rendimiento de capital inmobiliario, *“la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión”* <sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Modificación primera del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio

Se ha modificado el apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF, la cual establece una reducción del 60% en los rendimientos del capital inmobiliario por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual, que solo será aplicable sobre *“los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos”*<sup>12</sup>. Esta deducción solo se podrá aplicar si se cumplen los requisitos del artículo 23 de la LIRPF, para tanto las autoliquidaciones del impuesto correspondiente al ejercicio 2021 como posteriores, sin importar si se presentan dentro o fuera del plazo establecido (Agencia Tributaria, 2021). El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la aplicación de la reducción del 60% del rendimiento de capital inmobiliario por alquiler de vivienda, en la STS 1312/2020, de 15 de octubre de 2020. *“Entiende nuestro Alto Tribunal que esta reducción puede aplicarse también en aquellos supuestos en los que el contribuyente no ha incluido en su autoliquidación los rendimientos de capital inmobiliario derivados del alquiler de vivienda, sino que éstos son regularizados por la Administración tributaria. Para realizar dicha interpretación alude al principio de buena administración, materializado en este caso a través del principio de regularización íntegra”*<sup>13</sup>. Asimismo, a partir del ejercicio y dado que se devenga el último día del período impositivo, la

---

de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

<sup>12</sup> Modificación segunda del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

<sup>13</sup> <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7677597> Consultado el día 5 de agosto de 2023.

modificación se aplicará a los ingresos netos de todo el ejercicio y no únicamente a los que sean exigibles después de su implementación<sup>14</sup>.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, añadió un nuevo párrafo al artículo 36 de la LIRPF para someter a tributación aquellos casos en los que, en los cinco años siguientes a la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante (si fuera anterior), se transmiten los bienes por el beneficiario del pacto sucesorio (Agencia Tributaria, 2023)<sup>15</sup>.

La siguiente modificación que produce dicha Ley es en el artículo 91 de la LIRPF. Esta modificación establece que, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmita antes de cinco años desde la celebración del pacto o del fallecimiento del causante, si fuese anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de éste, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al que resulte de la aplicación de las normas del ISD (Agencia Tributaria, 2023)<sup>16</sup>.

En relación con la modificación de la letra a) del apartado 1 del artículo 94 de la LIRPF, expone que las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas, se determinarán por la diferencia entre los valores de transmisión y

---

<sup>14</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan (coord.), PÉREZ LARA, José Manuel (coord.): Prevención y lucha contra el fraude fiscal. Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022, pág. 337.

<sup>15</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/guia-principales-novedades-irpf/ganancias-perdidas-patrimoniales.html> Consultado el día 24 de julio de 2023

<sup>16</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/novedades-impuesto/novedades-normativa/ley-medidas-prevencion-lucha-contra-fiscal.html> Consultado el día 24 de julio de 2023.

adquisición. Sin embargo, existen condiciones y excepciones específicas para aplicar este régimen de diferimiento. A su vez, la ley también modifica la letra a) del apartado 2, estableciendo un régimen aplicable a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva que estén reguladas por la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio de 2009, y domiciliadas en un Estado Miembro de la UE, para su comercialización en España. Se deben cumplir ciertos requisitos, como realizar las operaciones a través de entidades registradas en la CNMV y que no sean acciones de instituciones similares a los fondos de inversión cotizados o sociedades del mismo.

Mediante la incorporación de los apartados 6 y 7 a la disposición adicional decimotercera, se implanta que las personas y entidades residentes en España, así como los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios relacionados con monedas virtuales, deben cumplir con ciertas obligaciones fiscales. A su vez, deben suministrar información detallada a la Administración Tributaria sobre las monedas virtuales que custodien y comunicar las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en ellas, También se aplica esta obligación a aquellos que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

La última novedad incorporada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, es la disposición transitoria trigésima sexta, la cual nos establece una excepción al requisito de régimen diferido para ciertas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas antes del 1 de enero de 2022 y no cotizadas en la bolsa española. Estas participaciones quedan exentas del requisito siempre que el importe obtenido por su reembolso o transmisión no se utilice para adquirir otras participaciones o acciones específicas.

## 2.2. Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El IS se encuentra regulado en la Ley 27/2014 y en el RIS, aprobado por Real Decreto 634/2015. En dichas normas se contiene la regulación del régimen general del Impuesto y de la gran mayoría de los regímenes especiales existentes. El IS *“es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”* <sup>17</sup>.

Dicho tributo se considera directo tanto en sentido jurídico, no se prevé la repercusión de la cuota tributaria, como en sentido económico, la renta es, junto con el patrimonio, uno de los principales índices directos de capacidad económica. Además, su naturaleza personal queda claramente establecida, ya que la persona jurídica, es el elemento central en todas las disposiciones normativas de este impuesto. En primer lugar, destaca la persona jurídica que realiza el hecho imponible, es decir, la sociedad o entidad jurídica que genera ingresos, y posteriormente se identifican todos ellos por los cuales esa persona jurídica debe tributar. Por lo tanto, cada persona jurídica presenta una única declaración del impuesto por cada período fiscal, que incluye la totalidad de sus ingresos, ya sean de una única actividad económica o de múltiples actividades. En consecuencia, se paga una única cuota tributaria por el total de los ingresos generados por el conjunto de actividades. Cabe mencionar que el IS también es un tributo periódico, ya que se devenga de forma regular, es decir anualmente, y a su vez, también es proporcional, dado que toda la base imponible se grava de manera uniforme mediante un tipo de gravamen proporcional <sup>18</sup>.

En lo referente a su ámbito de aplicación, el IS se requiere en todo el territorio español y es uno de los pocos impuestos estatales no cedidos a las

---

<sup>17</sup> Artículo 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>18</sup> VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): Ordenamiento tributario español: los impuestos, 6ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, págs. 159 y 160.

CCAA. Esto implica que la totalidad de los ingresos que recauda el impuesto son destinados a financiar el gasto estatal y que las CCAA no tienen capacidad normativa sobre el IS. No obstante, dentro de los regímenes forales de Concerto Económico con el País Vasco y de Convenio Económico con Navarra, al ser territorios históricos aprueban su propia regulación del IS.

Al igual que ocurre con otros impuestos, es fundamental aplicar la LIS respetando siempre la normativa establecida en los Tratados y Convenios Internacionales suscritos por España. Estos acuerdos forman parte integral de nuestro sistema, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 96 de la CE.

### **2.2.1. Medidas antifraude aplicables.**

Mediante el artículo primero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se introducen distintos cambios en la LIS.

En primer lugar, se aplica la modificación del apartado 1 del artículo 19, esta modificación afecta a la integración en la base imponible y el pago de impuestos para entidades residentes en España que trasladen su residencia fuera del país. Se incluirá la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales en la base imponible, a menos que estén vinculados a un establecimiento permanente en España o sean transferidos a ciertos países con acuerdos de asistencia mutua en cobro de impuestos. En este último caso, se permite el fraccionamiento del pago de la deuda tributaria durante cinco años. Además, se establecen condiciones y procedimientos para la pérdida de vigencia del fraccionamiento y se excluye de la integración en la base imponible a ciertos elementos patrimoniales relacionados con



actividades financieras o de cumplimiento de requisitos de capital (Agencia Tributaria, 2021)<sup>19</sup>.

En segundo lugar, se modifica la letra a) del apartado 4 del artículo 29, en este artículo se habla de las SICAVs y establece condiciones para aplicar un tipo de gravamen reducido por parte de estas entidades. Para ello, las SICAVs deben tener un número mínimo de accionistas con una inversión mínima. Además, el número mínimo de accionistas debe mantenerse durante al menos tres cuartas partes del período impositivo. Existen excepciones para algunas sociedades y la Administración Tributaria puede comprobar el cumplimiento de estos requisitos mediante datos de inversión de los socios<sup>20</sup>.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, modifica el apartado 2 del artículo 36 en el cual se establece una deducción fiscal para los productores extranjeros que realicen parte de la producción de películas u obras audiovisuales en territorio español. Los gastos elegibles para la deducción incluyen los relacionados con personal creativo y proveedores técnicos. La deducción varía según el monto de los gastos y la naturaleza de la producción<sup>21</sup>. Se deben cumplir requisitos específicos, como obtener un certificado cultural, incluir referencias en los créditos finales y obtener autorizaciones de los titulares de derechos. El importe máximo de la deducción es de 10 millones de euros por producción, y se establecen

---

<sup>19</sup>[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interresa/2021/Bolinform\\_Ley\\_Fraude.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interresa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf) Consultado el día 25 de julio de 2023.

<sup>20</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan (coord.), PÉREZ LARA, José Manuel (coord.): Prevención y lucha contra el fraude fiscal. Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio. Tirant Lo Blanch, 2022, pág. 339.

<sup>21</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan (coord.), PÉREZ LARA, José Manuel (coord.): Prevención y lucha contra el fraude fiscal. Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio. Tirant Lo Blanch, 2022, pág. 344.

límites respecto a otras ayudas recibidas y al coste total de la producción (Agencia Tributaria, 2021)<sup>22</sup>.

En relación con la modificación del artículo 100 de la LIS mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, se expone la imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes en territorio español para fines fiscales. Se deben imputar las rentas si se cumple una participación mayor al 50% en el capital de una entidad no residente, y los impuestos pagados por esa entidad son inferiores al 75% de los que corresponderían según las normas españolas. La imputación se realiza según diferentes fuentes de rentas, como bienes inmuebles, participaciones en entidades y operaciones financieras. Existen deducciones y limitaciones a las rentas a imputar, y se establecen obligaciones de información para los contribuyentes en relación con las entidades no residente está en un país no cooperativo. El artículo tiene excepciones para entidades en otros Estados miembros de la UE o instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio de 2009.

En quinto lugar, se modifica el apartado 1 del artículo 119, estableciendo que la AEAT puede dar de baja provisional en el Índice de Entidades a ciertos contribuyentes en dos situaciones: cuando la entidad es declarada en quiebra debido a la quiebra total en sus pagos de impuestos, y cuando la entidad no ha presentado la declaración de impuestos durante tres periodos consecutivos.

A continuación, la Ley 11/2021 añade la disposición transitoria cuadragésima primera que permite que ciertas sociedades de inversión de capital variable puedan disolverse y liquidarse con un régimen fiscal especial. Esto incluye exenciones en impuestos, la posibilidad de

---

<sup>22</sup>[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interresa/2021/Bolinform\\_Ley\\_Fraude.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interresa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf) Consultado el día 25 de julio de 2023.

reinvertir las ganancias en otras instituciones de inversión colectiva y la no obligación de realizar pagos a cuenta del impuesto sobre las rentas derivadas de la liquidación. Sin embargo, la disposición no aplica a ciertas sociedades de inversión de capital variable.

Como última modificación, se incluye la disposición transitoria cuadragésima segunda que indica que los requisitos para aplicar la deducción en producciones extranjeras de largometrajes y obras audiovisuales no serán exigibles si el contrato de ejecución de la producción se firmó antes de la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Esto implica, que las producciones extranjeras con contratos anteriores a esa fecha no necesitarán cumplir con ciertos requisitos para obtener la deducción fiscal.

### **2.3. Sanciones por incumplimiento de las obligaciones fiscales.**

Como hemos expuesto, en España, el fraude fiscal es una conducta ilícita que está regulada por diversas leyes y normativas. En función de la cantidad defraudada, se calificará como infracción o delito; a su vez también influye su gravedad, y otras circunstancias específicas de cada caso. Algunas de las sanciones más comunes son las multas que pueden ser impuestas como sanción por la comisión del fraude, los recargos que los aplica la administración tributaria sobre la cantidad defraudada o no declarada y que varían en función del tiempo transcurrido, los intereses de demora que surgen cuando se produce un retraso en el pago de los impuestos defraudados, y la responsabilidad penal que será de aplicación en los casos más graves, cuando se compruebe que existe dolo o intención de defraudar.

El cambio normativo que se ha producido debido a la aplicación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude

fiscal, ha afectado al régimen de sanciones previsto en la LGT. “*Se modifican los porcentajes de reducción para el caso de actas con acuerdo y, por otra parte, de reducción por pronto pago y no interposición de recurso o reclamación. También se modifica el plazo de inicio de los procedimientos sancionadores a consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección*” (Agencia Tributaria, 2021)<sup>23</sup>.

Por un lado, se modifica el artículo 188 apartado 1 letra a) de la LGT, pasando a ser la reducción del 50% al 65% en los casos de actas con acuerdos previstos en el artículo 155 de la LGT, el cual regula las actas con acuerdo. A su vez se modifica el apartado 3, el importe de la sanción que se debe pagar por cometer cualquier infracción, una vez aplicada, si corresponde, la reducción del 25% asciende a un 40% en caso de que se sea pagado en período voluntario.

Por otro lado, se realiza la modificación del apartado 2 del artículo 209, que transforma el plazo de inicio de los expedientes sancionadores a consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, ampliando el plazo de 3 a 6 meses.

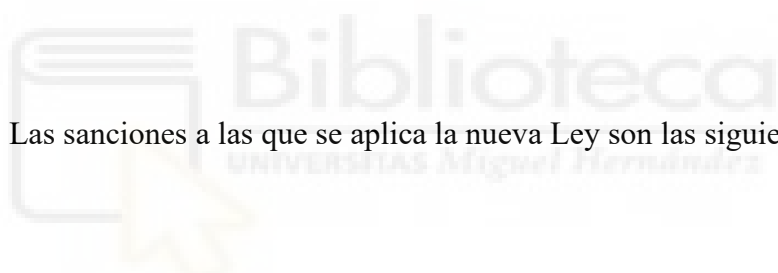
El nuevo régimen de sanciones resultará aplicable al día siguiente de su publicación en el BOE. La versión actualizada de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la LG, se empleará para las sanciones impuestas antes de su vigencia, siempre y cuando no hayan sido apeladas ni hayan alcanzado firmeza. En tales casos, la Administración Tributaria competente procederá a corregir dichas sanciones. También será de aplicación esta nueva redacción si concurren algunas de estas circunstancias:

---

<sup>23</sup>[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interresa/2021/Faq\\_Ley\\_11\\_2021.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interresa/2021/Faq_Ley_11_2021.pdf) Consultado el 1 de agosto de 2023.

- Que desde la entrada en vigor y antes del 1 de enero de 2022, el interesado debe demostrar ante la Administración tributaria su desistimiento de los recursos o reclamaciones presentados contra la sanción y la liquidación correspondiente.
- Debe realizar el pago del saldo pendiente de la sanción, dentro del plazo establecido en el artículo 62 de la LGT, tras la notificación de la Administración Tributaria sobre el desistimiento. (Agencia Tributaria, 2021)<sup>24</sup>

El obligado tributario se beneficia del nuevo régimen de sanciones, lo que significa que cualquier sanción no recurrida ni firme en el momento de la entrada en vigor de la norma debe ser sometida al nuevo porcentaje de reducción.



Las sanciones a las que se aplica la nueva Ley son las siguientes:

1. Las sanciones en las que aún no ha comenzado el procedimiento sancionador, aunque las infracciones se cometieron antes de la entrada en vigor de la ley.
2. Las sanciones cuyo procedimiento está en curso en el momento de entrada en vigor de la ley.
3. Las sanciones para las cuales el plazo para presentar un recurso o reclamación no ha expirado.

---

<sup>24</sup>[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interresa/2021/Faq\\_Ley\\_11\\_2021.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interresa/2021/Faq_Ley_11_2021.pdf) Consultado el 1 de agosto de 2023.

4. Las sanciones que han sido apeladas y que, después de la entrada en vigor de la ley y antes del 1 de enero de 2022, se ha decidido retirar el recurso, como se indica en la Disposición transitoria de la Ley.
5. Las sanciones que deben ser parcialmente anuladas como resultado de un nuevo recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción misma.

Para poder beneficiarse del nuevo porcentaje de reducción del 40% , en caso de que la sanción este recurrida en el momento de entrada en vigor de la nueva normativa, “*cabe el desistimiento contra el recurso o reclamación conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Primera*” (Agencia Tributaria, 2021)<sup>25</sup>. Pero no bastará con el desistimiento del recurso contra la sanción; en caso de que exista un recurso o reclamación contra la liquidación, es necesario desistir tanto del recurso o reclamación contra la sanción como del interpuesto contra la liquidación. Para acreditar ante la AEAT el desistimiento de los recursos o reclamaciones interpuestos, deberá presentar el obligado tributario, el documento ante la AEAT que presentó ante el órgano competente que concedió el recurso o reclamación.

Por ejemplo, para el caso en el que un contribuyente interponga una reclamación económico-administrativa contra una liquidación provisional y luego desiste de la misma. En caso de desistimiento de la reclamación, solo es aplicable la reducción del 40%. La recuperación de la reducción por conformidad del 30% no está prevista al desistir del recurso o reclamación contra la liquidación. En el caso de que se aprecie un defecto de forma de procedimiento que provoca la retroacción de actuaciones en el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria, sí que será de aplicación la reducción del 40%. Si una regularización es confirmada parcialmente, anulando la liquidación para reemplazarla por otra y procediendo a reducir la sanción de acuerdo con el

---

<sup>25</sup>[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interresa/2021/Faq\\_Ley\\_11\\_2021.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interresa/2021/Faq_Ley_11_2021.pdf) Consultado el 2 de agosto de 2023.

nuevo importe de la liquidación, la nueva reducción del 40% es aplicable al nuevo importe minorado de la sanción. Una vez que la ley entra en vigor, si se había notificado el inicio de un expediente sancionador, pero aún no se ha emitido la resolución con la imposición de la sanción, se aplicarán los nuevos porcentajes de reducción establecidos por la ley en la notificación de la sanción. El contribuyente no necesita solicitarlo a la AEAT, ya que los nuevos porcentajes serán aplicados de manera automática en la notificación de la sanción. También es posible desistir de un recurso contra la ejecución de una sanción para poder aplicar el nuevo porcentaje de reducción.

En el caso de actas con acuerdo, no está previsto el desistimiento para beneficiarse del nuevo porcentaje de reducción, ya que la disposición transitoria primera solo lo prevé para el supuesto del artículo 188 apartado 3 del al LGT, en caso de pronto pago.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, también afecta a las limitaciones de pagos en efectivo. Se reduce el límite general de pagos en efectivo de 2.500 a 1.000 euros para operaciones en las que alguna de las partes actúe como empresario o profesional. Además, el límite de pago en efectivo para personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España ha sido disminuido a 10.000 euros.

En relación con la limitación de pagos en efectivo, si se realiza el pago de la sanción impuesta en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero antes de recibir la notificación de la resolución definitiva, se considerará como un pago voluntario. Realizado el pago voluntariamente, implicará la finalización del procedimiento con las consecuencias que a continuación se exponen:

- *“Reducción de la sanción del 50 por ciento. Esa reducción se perderá si se recurre en la vía contencioso-administrativa, exigiéndose el importe restante de la sanción sin más trámite que la notificación al interesado.*
- *Terminación del procedimiento sin necesidad de dictar resolución expresa, el día en que se realice el pago.*
- *Renuncia a formular alegaciones que, en su caso, se entenderán como no presentadas.*
- *Agotamiento de la vía administrativa, sin perjuicio de la posibilidad del recurso en vía contencioso-administrativa, computándose el plazo de ese recurso desde la fecha del pago”.* (Agencia Tributaria, 2021)<sup>26</sup>

Al igual que las reducciones mencionadas a lo largo del apartado, la reducción por pago voluntario se aplica a las sanciones exigidas antes de la entrada en vigor de la ley, siempre y cuando no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza.

Una vez finalizado el procedimiento sancionador mediante el pago voluntario, no es posible impugnar la sanción por incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo. El pago voluntario de la sanción con reducción conlleva la terminación del procedimiento sin necesidad de una resolución expresa y agota la vía administrativa. Por lo tanto, el recurso de alzada no es procedente en este caso.

La sanción solo podría ser objeto de recurso ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. El plazo para interponer este recurso se computa desde la fecha del pago voluntario. Sin embargo, al presentar el recurso ante el

---

<sup>26</sup>[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interresa/2021/Faq\\_Ley\\_11\\_2021.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interresa/2021/Faq_Ley_11_2021.pdf) Consultado el 2 de agosto de 2023.



mencionado orden jurisdiccional, se perderá la reducción aplicada previamente, y el importe total de la sanción deberá ser pagado sin más trámites que la notificación al interesado.

### **3. MARCO LEGAL EN LA UNIÓN EUROPEA.**

El marco legal aplicable al fraude fiscal en la UE abarca una serie de instrumentos legales y medidas adoptadas a nivel de la UE y de los EEMM. Por lo que respecta al marco aplicable al IRPF y al IS, se basa en una combinación de normativas nacionales de cada EEMM y ciertas directivas de la UE que buscan garantizar la transparencia fiscal y combatir el fraude fiscal transfronterizo. Por parte de la UE, se han adoptado varias directivas para combatir el fraude fiscal y promover la transparencia entre los EEMM.

Desde el año 2020, el Parlamento Europeo dispone de una subcomisión enfocada en Asuntos Fiscales. Su propósito primordial es respaldar a la comisión de Asuntos Económicos y Monetarios en temas relacionados con la fiscalidad, así como combatir el fraude, la elusión y la evasión de impuestos. Esta subcomisión también se dedica a promover la transparencia financiera en materia fiscal.

En lo referente a la fiscalidad europea, se han presentado diversas propuestas legislativas importantes en los últimos años. Estas propuestas están centradas en el intercambio de información mediante la DAC, la cual ha sido modificada en múltiples ocasiones con el objetivo de ofrecer una mayor transparencia y colaboración. Estas modificaciones son:

- La Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. La finalidad principal de las disposiciones contenidas, estipulan el deber de las

entidades financieras de verificar la residencia fiscal de aquellos individuos que sean propietarios o tengan control sobre cuentas financieras específicas, ha de informar sobre estas cuentas en el marco de la asistencia mutua, siguiendo las normas de diligencia debida establecidas por el RD 1021/2015 (Gobierno de España , s.f.)<sup>27</sup>.

- Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. El objetivo de esta directiva es fortalecer la cooperación fiscal, combatir la evasión fiscal y el fraude fiscal, y a su vez, promover la transparencia y la justicia en toda la UE<sup>28</sup>.
- Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. En su artículo 8 bis bis se expone que contenido debe tener el informe país por país, este brinda una perspectiva de la situación financiera y fiscal de las empresas multinacionales. Esto permite una mayor transparencia y una mejor comprensión de las operaciones y el impacto económico de estos grupos empresariales a nivel global<sup>29</sup>.
- Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. Con esta modificación, se busca facilitar el intercambio de información entre las autoridades tributarias y las unidades de inteligencia financiera, además de

---

<sup>27</sup><https://servicios.mpr.es/transparencia/VisorDocTransparencia.ashx?data=ELqVsY%2FcTvw9mNblQwHiNtHMn2TK217BNBDVnpv4nwLUYrMql4zaE8tVRVbt4zVHEeL6t12dOdvw2oyyVh3zxyysl4oTWV D7OAZSTXajlmBC7Lg7PtHVhqVTTTPQswCTka5jj4lgz0v0chV4LjIt1lMI%3D>

Consultado el 10 de julio de 2023.

<sup>28</sup> Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

<sup>29</sup> Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

fortalecer la colaboración entre diferentes instituciones involucradas en la prevención y lucha contra el blanqueo de capitales. De esta manera, se persigue un enfoque más integral y coordinado en la detección y persecución de actividades delictivas.

Asimismo, se han presentado otras propuestas relacionadas con el IS y la evasión fiscal.

En primer lugar, tenemos la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 15 de marzo de 2018, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una BICIS, que tiene como objetivo establecer una base imponible unificada para el IS en toda la UE. Con esto se quiere conseguir que las empresas que operan en varios EEMM de la UE tengan una única base imponible para el IS, en lugar de tener que cumplir con diferentes normas fiscales en cada EEMM (Parlamento Europeo , 2018)<sup>30</sup>.

La segunda propuesta se aborda la nueva comisión de delitos financieros y evasión y elusión fiscal del Parlamento Europeo, centrándose tanto en delitos financieros como en fraude fiscal, y a su vez en las tasas impositivas para las empresas con presencia digital, esto permitirá a los EEMM gravar las ganancias generadas en su territorio, incluso si la empresa no tiene presencia física allí (Parlamento Europeo, 2018)<sup>31</sup>.

En tercer lugar, tenemos una propuesta que consiste en establecer un marco unificado para gravar los servicios digitales, mediante la imposición de una tasa

---

<sup>30</sup> [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0087\\_ES.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0087_ES.html) Consultado el día 12 de julio de 2023.

<sup>31</sup> <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20180601STO04819/petr-jezek-la-economia-digital-no-esta-gravada-al-nivel-que-merece> Consultado el día 12 de julio de 2023.

sobre los ingresos generados por actividades como la transmisión de datos recopilados de los usuarios en plataformas digitales.

En junio de 2016, se llevó a cabo un debate en el Parlamento Europeo sobre medidas para combatir la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva en el ámbito del IS. Entre las propuestas discutidas se encontraba la limitación de la deducción de los pagos de interés entre empresas del mismo grupo. Además, se aprobaron las recomendaciones del Parlamento Europeo sobre la directiva contra la elusión fiscal, que es la iniciativa más amplia hasta la fecha para abordar la planificación fiscal agresiva. Esta directiva presenta seis medidas clave para combatir estas prácticas.

La primera medida se refiere a la deducibilidad de intereses, ya que se busca limitar la cantidad de interés que los contribuyentes pueden deducir en un año fiscal, desalentando las prácticas de financiamiento entre empresas del mismo grupo que resultan en pagos inflados de intereses.

La segunda medida, impuestos de salida, tiene como objetivo evitar la reducción de la base imponible cuando los contribuyentes transfieren activos con ganancias no realizadas a jurisdicciones de baja tributación al permitir el diferimiento del pago de impuestos durante un periodo determinado.

En tercer lugar, tenemos una cláusula de cambio, que busca evitar la transferencia de beneficios de jurisdicciones de alta tributación a territorios de baja tributación al imponer y otorgar créditos fiscales por impuestos pagados en el extranjero.

En cuarto lugar, una regla general contra el abuso, cuyo objetivo es cerrar posibles lagunas en las reglas específicas contra el abuso fiscal, permitiendo a las

autoridades negar beneficios fiscales a los contribuyentes involucrados en arreglos fiscales abusivos.

La quinta medida implica normas de sociedades extranjeras controladas (CFC), que tienen como propósito evitar la planificación fiscal mediante la transferencia de beneficios de empresas matriz con impuestos altos a filiales sujetas a baja tributación.

En último lugar, se establece un marco para abordar desajustes híbridos que trata de abordar las diferencias en la caracterización jurídica de pagos o entidades cuando interactúan dos sistemas jurídicos, evitando dobles deducciones o deducciones sin inclusión de los ingresos en las diferentes jurisdicciones.

Una vez expuestas estas seis medidas, también se busca establecer definiciones claras de diversos conceptos como son “establecimiento permanente”, “paraíso fiscal” y “sustancia económica mínima”, que actualmente pueden ser interpretados de manera diferente. La directiva es una respuesta de la UE al plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

El objetivo es abordar la situación en la que los trabajadores, los pensionistas y las PYMES están asumiendo una carga tributaria desproporcionada, mientras las grandes corporaciones y aquellos que manifiestan una mayor capacidad económica eluden su responsabilidad fiscal. Una de las formas más utilizadas por las empresas para reducir los impuestos es a través de la deducción de los pagos de intereses entre empresas del mismo grupo. Para contrarrestar esto, se propone limitar dicha deducción. Sin embargo, la decisión final sobre esta medida y otras recaen en el Consejo, que está compuesto por los gobiernos de los EEMM de la UE.

Para evitar el abuso por parte de las empresas, la UE propone establecer un límite a la deducción de los pagos de intereses. Según la Comisión Europea, las

empresas solo podrán deducir hasta el 30% de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones. El Parlamento Europeo, sin embargo, aboga por un límite más estricto, del 20% o de dos millones de euros, el que sea mayor (Noticias Parlamento Europeo, 2016)<sup>32</sup>.

En resumen, en el Parlamento Europeo se está debatiendo la adopción de medidas para abordar la evasión y la planificación fiscal agresiva en el ámbito del IS. Se busca limitar la deducción de los pagos de intereses entre empresas del mismo grupo, ya que es una estrategia común para reducir los impuestos. La directiva contra la elusión fiscal tiene como objetivo establecer medidas claras para combatir estas prácticas y garantizar que los impuestos se paguen donde se generan los beneficios. La decisión final recae en el Consejo, que está compuesto por los gobiernos de los EEMM de la UE.



---

<sup>32</sup> <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20160530STO29669/contra-la-elusion-del-impuesto-de-sociedades-y-la-planificacion-fiscal-agresiva> Consultado el día 13 de Julio de 2023.

#### 4. CONCLUSIONES.

Finalizada la investigación sobre las medidas antifraude en España, se ha logrado una comprensión más profunda y enriquecedora de la importancia vital de prevenir y combatir el fraude fiscal. El análisis detallado de los diferentes aspectos abordados a lo largo de este trabajo ha permitido extraer conclusiones fundamentales.

La exploración del concepto de fraude fiscal y la distinción de sus diversos tipos han proporcionado una base sólida para su posterior estudio. Esto ha demostrado la variedad de conductas que pueden surgir del fraude fiscal, resaltando la necesidad de un enfoque completo y exhaustivo en la prevención y sus respectivas sanciones.

La evaluación del marco legal español en relación con la prevención y lucha contra el fraude, en especial considerando la LIRPF y la LIS, ha puesto de manifiesto la evolución constante de las normativas. No obstante, el hito más reciente y significativo ha sido la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Esta ley introduce reformas profundas y ambiciosas que reflejan la determinación del Estado español en intensificar sus esfuerzos contra el fraude, incluye los instrumentos más rigurosos y las sanciones más severas demuestran el compromiso de las autoridades en disuadir y sancionar eficazmente estas prácticas ilícitas.

La dimensión internacional también ha sido un aspecto destacado en este trabajo. La exploración del marco legal en la UE subraya la importancia de la colaboración transfronteriza y la armonización en la lucha contra el fraude fiscal en un entorno globalizado. Las directivas y reglamentos europeos apuntan hacia una convergencia de esfuerzos en la prevención y la sanción del fraude a nivel regional.

En conclusión, este Trabajo de Final de Grado ha ofrecido una visión amplia de las medidas antifraude en España. Desde la conceptualización del fraude fiscal hasta las reformas más recientes en la legislación, así como su contexto en la UE, se ha trazado un panorama que resalta la importancia de un enfoque coordinado para prevenir y combatir el fraude fiscal. En un mundo en constante cambio, la lucha contra el fraude fiscal se mantiene como una tarea esencial en la preservación de la equidad fiscal y la confianza de los sistemas tributarios.





## 5. BIBLIOGRAFÍA.

Aliaga Agulló , E., Bayona Giménez, J. J., Cencerrado Millán, E., Gallego López, J. B., Núñez Grañón, M., & Pérez Bernabeu , B. (2021). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, Tirant lo Blanch, 6ª ed, Valencia.

López Martínez, J., & Pérez Lara, J. M. (2022). *Prevención y lucha contra el fraude fiscal. En Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio*. Tirant Lo Blanch, 1ª ed, Valencia.



## 6. WEBGRAFÍA.

Agencia Tributaria. (s.f.). Obtenido de Agencia Tributaria: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-especial-agricultura-ganaderia-pesca/que-consiste-regimen-especial-agricultura-pesca.html#:~:text=%C2%BFEn%20qu%C3%A9%20consiste%20el%20r%C3%A9gimen%20especial%20de%20la%20agricultura%2C%20ganader%C3%ADa,actividad%20que%20no%20sean%20inmuebles.>

Agencia Tributaria. (22 de julio de 2021). Obtenido de [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interesa/2021/Faq\\_Ley\\_11\\_2021.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Faq_Ley_11_2021.pdf)

Agencia Tributaria. (25 de julio de 2021). Obtenido de PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Le\\_Interesa/2021/Bolinform\\_Ley\\_Fraude.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2021/Bolinform_Ley_Fraude.pdf)

Agencia Tributaria. (16 de marzo de 2023). Obtenido de Ganancias y pérdidas patrimoniales: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/irpf-2021/guia-principales-novedades-irpf/ganancias-perdidas-patrimoniales.html>

Agencia Tributaria. (15 de marzo de 2023). Obtenido de Novedades de normativa 2021 - Principales novedades tributarias introducidas por la Ley 11/2021: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/novedades-impuesto/novedades-normativa/ley-medidas-prevencion-lucha-contra-fiscal.html>

Gobierno de España . (s.f.). Obtenido de Ministerios de Hacienda y Administraciones Públicas y de Economía y Competitividad: <https://servicios.mpr.es/transparencia/VisorDocTransparencia.ashx?data=ELqVsY%2FcTvw9mNblQwHiNtHMn2TK217BNBDVnpv4nwLUYrMql4zaE8tVRVbt4zVHEeL6t12dOdvw2oyyVh3zxyysl4oTWVD7OAZSTXaj1mBC7Lg7PtHVhqVTTPQs wCTka5jj4lgz0v0chV4LjIt1lMI%3D>

Parlamento Europeo. (6 de junio de 2018). Obtenido de <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20180601STO04819/petr-jezek-la-economia-digital-no-esta-gravada-al-nivel-que-merece>

Parlamento Europeo. (3 de junio de 2016). Obtenido de <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20160530STO29669/contra-la-elusion-del-impuesto-de-sociedades-y-la-planificacion-fiscal-agresiva>

Parlamento Europeo . (15 de marzo de 2018). Obtenido de [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0087\\_ES.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0087_ES.html)

Plaza, C. R. (2020). Dialnet. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7677597>

TOVILLAS, D. J. (2021). Obtenido de <https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/187944/1/Tema%2012.%20Curso%20%281%C2%AA%20parte%29.pdf>