



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y
JURÍDICAS DE ELCHE

GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN
DE EMPRESAS

Biblioteca
FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

TRABAJO FIN DE GRADO

Curso Académico 2020-2024

Autor: Santiago Navarro García.

Tutor: Ramón Miralles Soler.

ÍNDICE

1. Introducción.
 - 1.1. Justificación.
2. Conceptos Básicos.
 - 2.1. Definición de fraude y evasión fiscales.
 - 2.2. Economía sumergida.
 - 2.3. Blanqueo de capitales.
3. Fraude fiscal en España.
 - 3.1. Motivos del fraude.
 - 3.2. Ejemplos de fraude: pymes, grandes empresas etc.
4. Casos prácticos.
 - 4.1. Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012, de 5 de diciembre, Caso Ballena Blanca.
 - 4.2. Sentencia Práctica Penal 53/2019. El caso de Cristiano Ronaldo.
 - 4.3. Estudio del caso Xabi Alonso.
5. Diferentes infracciones y sus correspondientes sanciones en la LGT.
 - 5.1. Descripción detallada de los diversos tipos de fraude fiscal.
6. Estrategias de Prevención y Combate.
 - 6.1. Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.
 - 6.2. Real Decreto 1007/2023, como medida para cumplir con la Ley 11/2021.
7. Conclusiones.
8. Bibliografía.

1. Introducción.

En el entramado económico de España, el fraude fiscal emerge como una inquietud constante tanto para las autoridades como para los ciudadanos que cumplen con sus obligaciones tributarias. El propósito de este estudio es profundizar en este desafío, explorando sus raíces y las acciones emprendidas para contrarrestarlo. Se tratarán aspectos fundamentales, ejemplos prácticos, sanciones, así como estrategias para prevenir y combatir el fraude fiscal. Este análisis busca encontrar una perspectiva integral sobre un tema de gran relevancia en el campo de la administración y dirección de empresas, proporcionando información esencial para comprender y abordar este tema.

1.1. Justificación.

La justificación de este estudio se basa en la importancia y las repercusiones del fraude fiscal en la economía de España. La evasión de impuestos y la existencia de una economía sumergida erosionan los fundamentos de un sistema fiscal equitativo y ponen en peligro la estabilidad financiera del país. Además, el fraude fiscal distorsiona la competencia entre empresas y tiene un impacto negativo en la inversión y el crecimiento económico. Por ello, entender las causas, los mecanismos y las implicaciones del fraude fiscal es esencial para diseñar estrategias eficaces de prevención y combate que fortalezcan la integridad del sistema tributario y fomenten un entorno empresarial transparente y justo.

2. Conceptos Básicos.

2.1. Definición de fraude y evasión fiscales.

La evasión fiscal implica el intento de eludir el pago de impuestos que deben ser abonados al estado, una conducta perjudicial que afecta al bienestar común y al correcto funcionamiento del mercado interno. Este tipo de fraude conlleva sanciones tanto administrativas como penales, dependiendo de su gravedad y magnitud. Se manifiesta de diversas maneras, como la manipulación de facturas, alteración de registros contables, ocultación de información fiscal, obtención indebida de beneficios fiscales y más. Se trata de acciones que impactan directamente en la hacienda municipal, autonómica o estatal, como la falta de pago o declaración de impuestos, aprovechamiento indebido de exenciones fiscales y obtención injustificada de reembolsos.

La Agencia Tributaria define el fraude fiscal como cualquier conducta de un contribuyente para ocultar, defraudar o manipular su capacidad económica con el fin de evitar el pago de impuestos como exige la ley. Para ser considerado fraude fiscal, el monto involucrado debe exceder los 120,000 euros. Las penas asociadas van desde uno a cinco años de prisión, acompañadas de multas que pueden alcanzar hasta seis veces el valor del fraude. Este tipo de delito solo puede ser perpetrado por personas físicas o jurídicas con obligaciones tributarias. Caracterizado por actuar en contra del interés colectivo y violar las normativas fiscales, el fraude fiscal socava las políticas públicas y dificulta la aplicación de medidas redistributivas, afectando negativamente a la mayoría de la población, especialmente a los más desfavorecidos económicamente.

La evasión fiscal, otra práctica ilegal, implica ocultar o reducir ingresos sujetos a impuestos para evitar su tributación. Esto tiene un impacto adverso en los servicios públicos, el bienestar social y la equidad fiscal, siendo considerada un delito que puede conllevar severas sanciones. Existen diversas formas de evasión, como falsificar documentos, ocultar identidades, esconder ingresos, obtener beneficios fiscales de manera fraudulenta y utilizar entidades fantasmas en paraísos fiscales. Para que se configure el delito de evasión fiscal, es necesario verificar tres elementos clave: la obligación de pagar impuestos, la intención de evadirlos y la ilegalidad de las acciones realizadas en este sentido. Es relevante destacar que mientras las acciones para minimizar el pago de impuestos se ajusten a la legalidad, no constituyen evasión fiscal ^{1,2,3}.

1. Portal Educación Cívico Tributaria (s.f). Agencia Tributaria. Glosario. *Agenciatributaria*. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html
2. González, P. (2020). Qué es fraude fiscal y cómo se condena en España. *PGS Abogados*. <https://www.pgsabogadospenalistas.com/blog/que-es-el-fraude-fiscal/>
3. González, P. (2020). Qué es fraude fiscal y cómo se condena en España. *PGS Abogados*. <https://www.pgsabogadospenalistas.com/blog/que-es-el-fraude-fiscal/>

2.2. Economía sumergida.

La economía sumergida abarca el conjunto de transacciones monetarias que circulan en un país sin ser declaradas a las autoridades fiscales o monetarias, representando así una parte del dinero que evade la luz pública oficial.

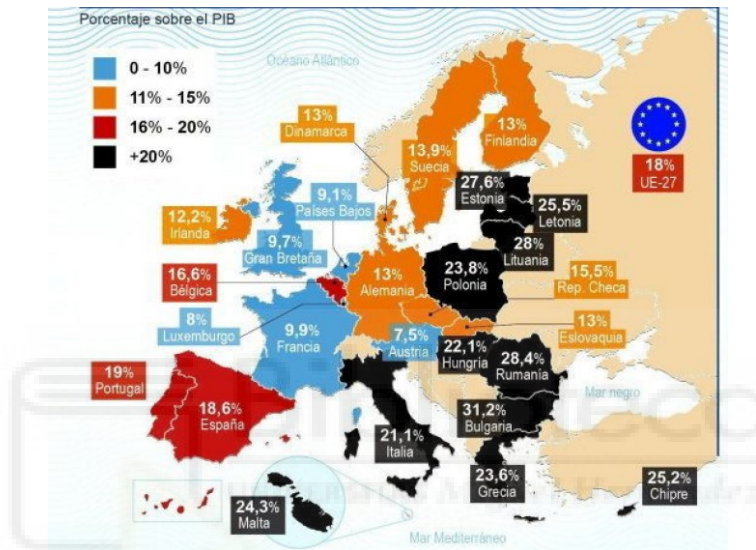
La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define la economía sumergida como actividades económicas que, siendo productivas y legales bajo ciertos estándares, se mantienen ocultas intencionalmente. Esto ocurre con el propósito de eludir impuestos sobre la renta, el valor agregado y otros, evadir pagos al seguro social, eludir normativas laborales como salario mínimo, jornadas laborales máximas, y requisitos de seguridad o salud, así como evitar trámites administrativos como la cumplimentación de formularios.

La economía de un país se evalúa principalmente a través del Producto Interno Bruto (PIB), que representa la totalidad de la producción económica en un período determinado. Sin embargo, la economía sumergida, al operar fuera de los registros oficiales y ser considerada ilegal, no se refleja en el cálculo del PIB. Aunque es importante destacar que algunos países sí la incluyen en sus mediciones económicas. Las repercusiones de la economía sumergida son significativas y merecen una atención especial. En primer lugar, tiene un impacto inmediato en la reducción de los ingresos públicos debido a la evasión y el fraude fiscal, lo que afecta negativamente la capacidad del gobierno para financiar sus operaciones y servicios públicos. La presencia de una economía oculta desencadena una serie de efectos negativos que impactan directamente en la situación fiscal del país. Esta situación puede traducirse en un déficit fiscal mayor debido a la disminución de los ingresos provenientes de impuestos y contribuciones sociales.

Además, la existencia de una economía sumergida genera un ambiente de competencia desigual entre las empresas. Aquellas que operan de manera legal y cumplen con todas las regulaciones enfrentan costos más elevados en comparación con aquellas que eluden las normativas. Esto conlleva a que las empresas cumplidoras pierdan ventaja competitiva, lo que resulta en mayores costos para ellos y, en última instancia, se refleja en los precios de los productos y servicios ofrecidos. La existencia de una economía sumergida se evidencia cuando los registros financieros de un país no capturan con precisión los ingresos y egresos reales, lo cual puede llevar a que se implementen políticas económicas poco efectivas por parte de los gobiernos al basarse en datos imprecisos.

Por último, aquellas compañías que elijan operar en la economía informal en el ámbito laboral se ven impedidas de inscribir a sus trabajadores en el seguro social, imponerles jornadas laborales que excedan los límites establecidos, desatender el otorgamiento de períodos vacacionales, entre otras prácticas. Esto implica un empeoramiento de las condiciones laborales establecidas por las leyes laborales y una disminución de los beneficios o compensaciones que los trabajadores tienen derecho a recibir ⁴.

GRÁFICO 1. EMPLEO NO DECLARADO Y ECONOMÍA SUMERGIDA.



Fuente: Randstad.

Tras visualizar este gráfico podemos comprobar como España se encuentra en un nivel superior con economía y empleo sumergido respecto al PIB en comparación con países como Luxemburgo, Francia, Austria y Países Bajos. Pero por otro lado podemos comprobar hay otros países con mayor porcentaje como son los países que se sitúan al este como Estonia, Letonia, Lituania, Polonia, Hungría, Rumania etcétera ⁵.

4. Ferrari, F. J. C. (2022, 24 noviembre). Economía sumergida. *Economipedia*. <https://economipedia.com/definiciones/economia-sumergida.html>
5. Basteiro, D. (2014). La economía sumergida representa el 18,6% del PIB y está relacionada con la alta corrupción. *HuffPost*. https://www.huffingtonpost.es/2014/11/26/economiasumergidarandstad_n_6227812.html

2.3. Blanqueo de capitales.

Según Blanco Cordero, el lavado de dinero implica la inserción de fondos provenientes de actividades criminales en la economía y el sistema legal, camuflándolos para que parezcan adquiridos de manera legítima. En términos generales, el lavado de dinero se describe como un procedimiento o conjunto de acciones que buscan ocultar el origen ilícito de bienes o dinero obtenidos a través de actividades delictivas, permitiendo su incorporación al sistema económico y financiero sin levantar sospechas. Según lo dispuesto en el artículo 301.1 de la legislación penal, se considera un acto delictivo la acción de adquirir, poseer, utilizar, modificar o transferir bienes con el propósito de esconder u ocultar su origen ilegal, con pleno conocimiento de que dichos bienes fueron obtenidos mediante actividades criminales ⁶.

Según la doctrina penal, se establece un proceso en tres fases para que los fondos obtenidos de manera ilícita puedan ser integrados al sistema económico y financiero:

- La primera etapa implica la introducción de la moneda en el sistema financiero.
- La segunda etapa consiste en ocultar o encubrir las acciones realizadas en la fase inicial.
- En la tercera etapa, se procede a consolidar o reinvertir los beneficios de actividades delictivas.

Las investigaciones sobre lavado de dinero suelen llevarse a cabo simultáneamente con las indagaciones sobre el delito original que generó las ganancias. El objetivo principal de una investigación financiera es rastrear el origen, el flujo y el destino de los ingresos ilícitos, así como identificar las redes implicadas en estas operaciones. Los activos adquiridos de manera ilegal pueden ser congelados o confiscados, y tanto los responsables del delito original como los del lavado de dinero posterior pueden enfrentar acciones legales ^{7,8}

6. Domínguez Juanes, J. (2020). El blanqueo de capitales. Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la comunicación. *Universidad de Valladolid*. <https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/42285/TFGN.%201289.pdf;jsessionid=245087DB55D0A52F191D4F522A7DFEFE?sequence=1>
7. Dexia Abogados (2021). El blanqueo de capitales: concepto, penas y relación con los paraísos fiscales. *Dexia Abogados*. <https://www.dexiaabogados.com/blog/blanqueo-capitales/>
8. Organización Internacional de Policía Criminal (s. f.). Blanqueo de capitales. *Interpol*. <https://www.interpol.int/es/Delitos/Delincuencia-financiera/Blanqueo-de-capitales>

GRÁFICO 2. PARAISOS FISCALES.



Fuente: Ministerio de Hacienda (2023).

Este gráfico elaborado por el ministerio de Hacienda establece una nueva orden emitida en la cual se enumeran los diferentes países que el gobierno de España los considera como paraísos fiscales. El Capítulo II de la Ley 10/2010 sobre prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, establece una serie de responsabilidades que deben cumplir las entidades en España. Estas responsabilidades no solo afectan a las entidades bancarias, sino también a cualquier otra empresa o profesional que esté sujeto a esta legislación.

Entre las obligaciones de la Ley Española contra el Blanqueo de Capitales podemos encontrar las siguientes:

- 1) Verificación precisa de la identidad del cliente.

Según el artículo 3 de la Ley 10/2010, se requiere que las empresas o entidades jurídicas identifiquen a sus clientes para comprender mejor quiénes son y sus intenciones comerciales. Ninguna relación comercial o transacción puede realizarse con individuos o entidades no identificados. Además, la cláusula 4 de la misma ley exige que las entidades pertinentes recopilen información detallada sobre sus clientes para determinar si están actuando por cuenta propia o en nombre de terceros.

- 2) Notificaciones de transacciones al Órgano Ejecutivo del Consejo de Prevención de Blanqueo de Capitales y Delitos Financieros (SEPBLAC).

La normativa contra el blanqueo de capitales impone la obligación de informar al Consejo Ejecutivo del SEPBLAC diversas cuestiones, incluida cualquier actividad sospechosa

relacionada con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Esta comunicación debe ser iniciada por las entidades pertinentes. Además, se requiere una notificación mensual al SEPBLAC sobre ciertos asuntos específicos, como las transacciones en efectivo superiores a 30,000 euros y otros temas según las normas establecidas por el SEPBLAC.

3) Colaboración con el SEPBLAC.

La colaboración con el SEPBLAC es una obligación legal para combatir el blanqueo de capitales en España, especialmente cuando existen indicios de actividades sospechosas.

4) Implementación de medidas de control interno:

El artículo 26 de la Ley 10/2010 también establece que las entidades pertinentes deben establecer medidas internas para prevenir el blanqueo de capitales. Estas medidas incluyen el establecimiento de estructuras de control interno y comunicación, el desarrollo de procedimientos adecuados y una política clara de acceso a los clientes. Todos estos procedimientos e instituciones deben ser efectivos para prevenir y desalentar las actividades de lavado de dinero⁹.

3. Fraude fiscal en España.

Determinar con exactitud la magnitud total del fraude en España resulta complicado debido a la naturaleza particular de este tipo de delitos. Este tema reviste una gran relevancia en el país y conlleva consecuencias adversas para la nación en su conjunto.

3.1. Motivos del fraude.

Una parte de las transacciones diarias son las operaciones realizadas en el que llamamos “dinero negro”. Se estima que, en España, el fraude fiscal supera los 240 mil millones de euros, siendo los paraísos fiscales una atracción significativa, con ingresos no declarados que ascienden a más de 3.400 millones de euros. Los españoles han depositado alrededor de 144.000 millones de euros en paraísos fiscales, sugiriendo que gran parte de esta suma proviene de actividades ilegales vinculadas al fraude fiscal. Según Gabriel Zucman, un

9. Riveros, A. (2020). 5 obligaciones de la ley de blanqueo de capitales de España. *EALDE Business School*. <https://www.ealde.es/ley-blanqueo-capitales-espana/>

destacado economista francés y profesor en la Universidad de California, estima que los españoles poseen 179.000 millones de euros en paraísos fiscales, lo que equivale a unos 10.000 millones de euros anuales en Impuesto de la renta de las personas físicas (IRPF), Patrimonio y Sucesiones.

En el ámbito laboral, es relevante considerar indicadores como la tasa de desempleo, la duración del desempleo y la situación de los trabajadores autónomos. Por ejemplo, en agosto de 2019, la Inspección de Trabajo identificó aproximadamente 70.000 casos de fraude laboral relacionados con contratos temporales y empleos a tiempo parcial. Como consecuencia de estas irregularidades, se tomaron medidas que incluyeron el envío de alrededor de 130.000 notificaciones a empresas para que corrigieran las situaciones irregulares con sus empleados. La economía sumergida también se ve alimentada por la corrupción, lo que establece una estrecha conexión entre ambos fenómenos. En el contexto español, la tasa de corrupción supera la media, lo que contribuye aún más a este problema. El Informe "Opiniones y actitudes fiscales de los españoles" elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales en el año 2019 señala que la impunidad de aquellos que cometen fraude es una de las razones principales detrás de las elevadas tasas de fraude fiscal. Sin embargo, la decisión de participar en actividades fraudulentas también puede ser influenciada por diversos factores, como el sentido cívico y la honestidad, la efectividad de las medidas anti-fraude, o una carga fiscal excesiva. Además, se destacan otras razones, como la necesidad de algunas empresas de recurrir a prácticas fraudulentas para mantenerse operativas, las cuales tienen un impacto significativo en el comportamiento de las personas en este aspecto ¹⁰.

Existen diversas perspectivas en torno a la cuestión de los impuestos, y el fraude fiscal surge como un problema asociado al aumento de estos sin una supervisión efectiva. Los partidarios de elevar los impuestos en España sostienen que la mejor manera de abordar el déficit público sería aumentarlos de manera equitativa y justa, sin castigar a las clases

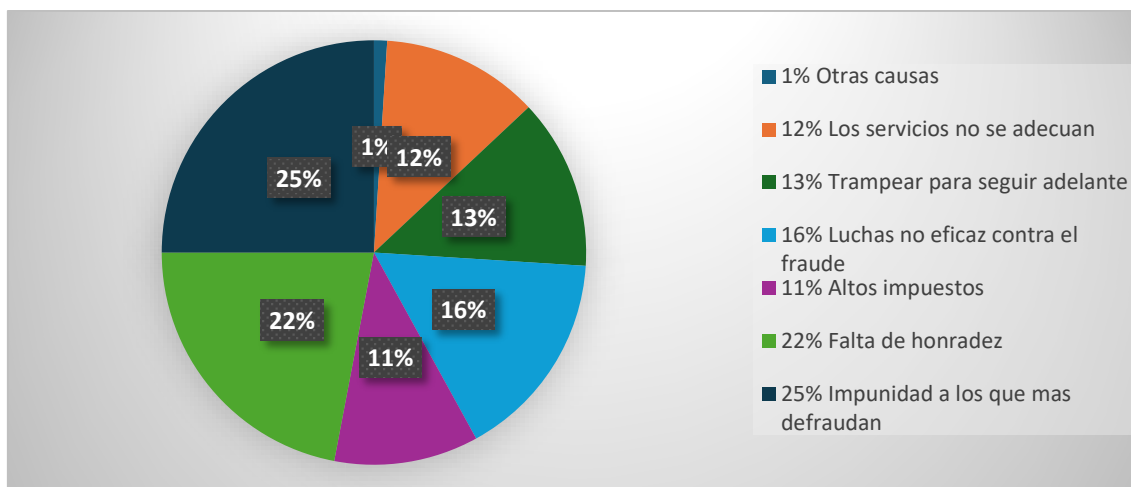
10. Instituto de Estudios Fiscales (2022). Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2021. Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Instituto de Estudios Fiscales*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2022_07.pdf

medias y trabajadoras. Consideran crucial incrementar los impuestos para sostener el estado de bienestar, cuyos recursos provienen de estos ingresos. Una estrategia podría ser gravar más a entidades poderosas como grandes empresas, bancos, individuos con altos ingresos y multinacionales. Por otro lado, quienes abogan por reducir los impuestos argumentan que esto estimularía la atracción de empresas y, consecuentemente, aumentaría la productividad, ya que una disminución de los impuestos también reduciría la incidencia del fraude. Esto se explica porque el aumento de impuestos podría motivar a las grandes empresas o multinacionales a transferir sus ganancias a través de filiales en países con tasas fiscales más bajas, como Irlanda. De hecho, muchas empresas han optado por establecer su sede fiscal en Irlanda debido a la notable reducción del Impuesto de Sociedades. Esto se debe a que la disminución de impuestos resulta atractiva para un mayor número de empresas. Una reducción del tipo impositivo se verá compensando con un aumento en la recaudación debido al efecto llamada, como es el caso de Madrid que al reducir los impuestos muchas empresas y gente con elevado patrimonio se han instalado allí ¹¹.



11. Hacienda (2023). Balance 2022 de resultados de control tributario. *La Moncloa*.
<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2023/010823-aeat-control-tributario-balance-2022.aspx>

GRÁFICO 3. MOTIVOS DEL FRAUDE FISCAL.

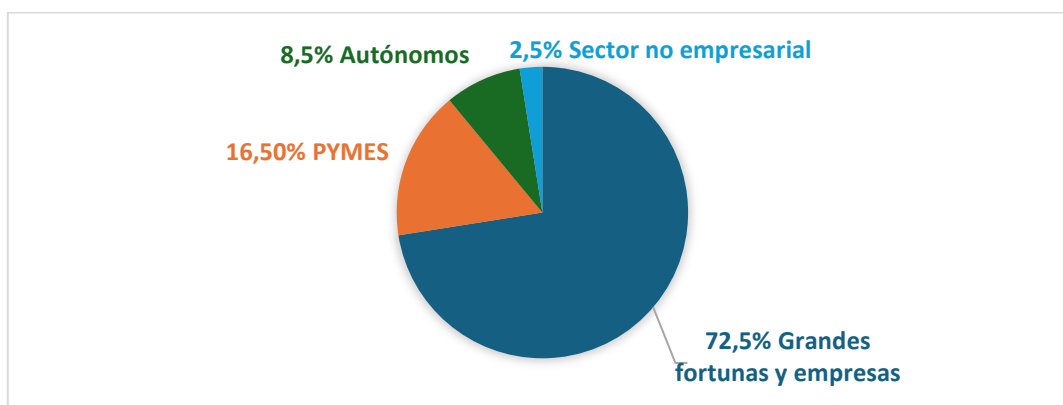


Fuente: Elaboración propia a partir del sindicato Técnico de Hacienda.

3.2. Ejemplos de fraude: pequeñas y medianas empresas (PYMES), grandes empresas etc.

Como se muestra en el siguiente gráfico, el 72,5% del fraude fiscal corresponde a grandes empresas y patrimonios, el 16,5% a PYMES, el 8,5% a autónomos y solo un 2,5% al sector no empresarial, que representa la mayor parte de la población.

GRÁFICO 4. FRAUDE FISCAL POR SECTORES.



Fuente: Gráfico de elaboración propia a partir de los datos del Sindicato Técnico de Hacienda.

De acuerdo con los datos presentados en el gráfico, se observa que las pequeñas y medianas empresas representan aproximadamente el 16,5 % del fraude fiscal en España. Esta proporción podría explicarse por la falta de acceso a herramientas tecnológicas avanzadas para supervisar los gastos, lo que puede propiciar situaciones de fraude. En comparación con las grandes empresas, las PYMES disponen de recursos limitados para detectar y prevenir el fraude de manera efectiva. Por lo tanto, sería recomendable implementar funciones de auditoría interna para vigilar el cumplimiento de los controles y reducir así la incidencia del fraude fiscal.

Según investigaciones realizadas por el economista Zucman, se ha descubierto que las multinacionales apenas pagan impuestos en España, con aproximadamente el 40% de sus beneficios redirigidos hacia paraísos fiscales. La cantidad exacta de fraude fiscal en España permanece desconocida, en gran medida debido a la falta de transparencia en las prácticas contables y la ingeniería fiscal empleada por estas empresas. Muchas veces, estos fondos se desvían hacia países de la Unión Europea con tasas impositivas más favorables, dificultando aún más la identificación precisa de la evasión fiscal.

Los datos proporcionados por la Agencia Tributaria sugieren que aproximadamente uno de cada cinco autónomos que emplean a otros trabajadores declara ingresos inferiores a los de sus propios empleados, lo que indica posibles irregularidades en este sector. Más de un millón de empresas autónomas reportan ingresos menores a 15.000 euros, lo que significa que, aunque sus ganancias estén por debajo del umbral de 15.876 euros exentos de impuestos en el año 2024, no están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Como resultado, las cantidades declaradas por estos autónomos ante Hacienda son significativamente menores que los ingresos declarados por sus empleados. Es relevante destacar que más de medio millón de empresas autónomas han registrado pérdidas en sus declaraciones ¹².

12. Ruiz, C. (2023). La economía sumergida crece y oculta 240.000 millones. Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda. *Gestha*. <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=1274>

4. Casos prácticos.

4.1. Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012, de 5 de diciembre, Caso Ballena Blanca.

La Sentencia 974/2012, conocida como el caso Ballena Blanca, se erigió como un hito destacado en nuestra región. Este fallo resonó fuertemente debido a su implicación en una trama de blanqueamiento de dinero a gran escala, meticulosamente orquestada por un bufete legal en colaboración con múltiples notarios. La sentencia abordó tanto el delito de fraude fiscal, contemplado en el artículo 305 del Código Penal, como la elusión de impuestos precedente al lavado de dinero, tipificado en el artículo 301 del mismo código. Los imputados estaban vinculados a un prestigioso bufete de abogados situado en Marbella. El individuo principal, bajo acusación, ostentaba la posición de propietario de la compañía, la cual había gestionado un amplio portafolio de más de 500 empresas, y se había involucrado en el establecimiento de un número cercano a las 1000 entidades comerciales. A través de esta extensa red empresarial, se estima que se blanquearon fondos por una cantidad, aproximadamente, de 12 millones de euros.

En el centro de los delitos perpetrados se encontraban las inversiones inmobiliarias realizadas por individuos no nacionales. La creación de estas entidades de responsabilidad limitada en España ha allanado el camino para que inversores participen desde ubicaciones extranjeras, agilizando así las transacciones y abriendo la puerta a posibles ventajas fiscales al momento de cumplir con las obligaciones tributarias. Un ejemplo destacado de estas personas jurídicas extranjeras fue una entidad denominada "*CT Corporation Systems/The Corporation Trust Company*", cuyo registro tenía sede en el estado de Delaware, Estados Unidos. En virtud de la legislación española, se establece la prohibición de que los beneficiarios finales y propietarios últimos de la inversión no sean identificados en el título constitutivo o en la escritura correspondiente (a diferencia de Estados Unidos, ya que no tienen la obligación de aparecer los últimos beneficiarios). En consecuencia, al aceptar los clientes que su inversión en España se ejecutaría a través de dicha entidad, podían confiar en mantener su anonimato, dado que formalmente la inversión provenía de una sociedad estadounidense. Además, se procedió a la apertura de una cuenta bancaria adicional en territorio español para recibir los fondos aportados por la entidad de Delaware, así como para efectuar los pagos relativos a las participaciones de la sociedad española, lo que permitía a sus gestores o colaboradores disponer de los mismos. Dichos fondos eran transferidos a la cuenta de la empresa estadounidense mediante transacciones bancarias.

De acuerdo con el trigésimo séptimo Fundamento Jurídico del Tribunal Supremo, el monto defraudado ya estaba en posesión del defraudador, dado que no formaba parte del patrimonio del autor del delito fiscal. A pesar de esto, esta circunstancia no descarta la posibilidad de considerar que la cuota tributaria tenía su origen en el delito fiscal. Además de la sede principal ubicada en Marbella, que cuenta con un equipo de más de veinte empleados, entre ellos abogados, se identificaron otras sucursales en Almería y Marbella. Aunque la investigación abarcó a 50 individuos, sólo 19 de ellos fueron finalmente procesados, de los cuales solo cinco fueron condenados, a diferencia de los notarios que ninguno de ellos fue condenado ya que los absolvieron ^{13,14}.

4.2. Sentencia Práctica Penal 53/2019. El caso de Cristiano Ronaldo.

En el año 2009, Cristiano Ronaldo dos Santos Aveiro se unió al Real Madrid Club de Fútbol y fijó su residencia fiscal en la ciudad de Madrid a partir del 1 de enero de 2010. En el año 2011, tomó la decisión de acogerse al régimen especial establecido por el artículo 93 de la Ley de Impuestos sobre la Renta (LIRPF). Este régimen especial permite a los trabajadores elegir tributar únicamente por las ganancias obtenidas en territorio español cuando se han trasladado a España. Al optar por esta alternativa, Cristiano Ronaldo reducirá su carga tributaria, ya que sólo se gravarán las ganancias generadas dentro del territorio español, manteniendo al mismo tiempo su condición de contribuyente del IRPF durante el período impositivo en el que se efectuó el cambio de residencia y durante los cinco años posteriores. Desde 2011, se estableció un impuesto del 24%, seguido por un aumento gradual en los años posteriores. Durante los 3 años siguientes (2012, 2013 y 2014) este impuesto se elevó al 24,75%. Este régimen fiscal, limitado a los

13. Portal Jurídico de Aranzadi (2013). Sentencia Tribunal Supremo número 2216/2011 05-12-2012.

Legal Today. <https://www.legaltoday.com/historico/jurisprudencia/jurisprudencia-penal/sentencia-tribunal-supremo-num-22162011-05-12-2012-2013-01-23/>

14. Seoane Pedreira, A. (2018). *El autoblanqueo en el Código Penal*. Portal Jurídico de Aranzadi.

Legal Today. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/el-autoblanqueo-en-el-codigo-penal-2018-01-30/>

primeros cinco años, ofrecía una considerable ventaja fiscal, ya que la alternativa habría sido una carga tributaria del 45%, similar a la establecida en la Comunidad de Madrid.

Al aceptar las condiciones de su contrato con el Real Madrid en el año 2008, antes de su incorporación oficial al club, el jugador acordó ceder la totalidad de sus derechos de imagen a una empresa registrada en las Islas Vírgenes Británicas bajo el nombre de "*Tollin Associates LTD*", siendo él mismo el único administrador de dicha entidad. Posteriormente, esta empresa procedió a transferir los derechos de imagen del mencionado jugador a *Multisport & Image Management LTD*, una empresa con sede en Irlanda. La gestión de los derechos de imagen del jugador se llevaba a cabo a través de esta empresa, mientras que la empresa establecida en las Islas Vírgenes funcionaba como una entidad encubierta, disfrazando los ingresos reales como derechos de imagen obtenidos por el jugador. En el año 2014, Cristiano Ronaldo realizó un pago de más de 78 millones de euros a *Tollin Associates LTD* por la cesión y explotación de sus derechos de imagen. Sin embargo, en España, no se registraron impuestos sobre esta cantidad ¹⁵.

Tras una exhaustiva revisión del caso, el tribunal ha llegado a la conclusión de que el propósito subyacente era conferir una apariencia de autenticidad a la estructura societaria previamente mencionada. Además, se determinó que el individuo en cuestión estaba plenamente consciente de su obligación de declarar los ingresos generados en territorio español durante cada período fiscal. Es importante subrayar que las cantidades defraudadas ascienden a:

15. Cardenal Montraveta, S. (s.f.). La respuesta del derecho penal a los delitos fiscales de Cristiano Ronaldo (y de otros). *Diariolaley*. https://diariolaley.laleynext.es/Content/DocumentoRelacionado.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAC2NWwvCMAyFf419EWQTL_jOI7IHEdHhe9aGrIAbbdPp_r3xEjgkh3zJeRRMU4cv1oasd3_S_Y4Sg8hQpTjfdpYKKoc-6mm1NLVoqMFwgtGR0Xa8_zo_YQa8rReliaiaZmBjCGfMHWas80PMIo3fAnmID6ffXW6vbrpJa7qrNaqdgTFkAffUOI6MavBsOIv7xGSGZ4QOOtaSXmzC0gHx_TdNYZbrnuPI65UJ0ltg3EPAaP-5b5NeHGnzAAAAWKE#:~:text=La%20Sentencia%2053%2F2019%2C%20de,sustituidas%20por%20otras%20de%20multa

Tabla 1. Cantidades defraudadas.

Año del Ejercicio	Cantidad defraudada (€)
2011	4.727.065,47 €
2012	5.449.323,09 €
2013	10.761.581,33 €
2014	13.879.804,57 €
Total	35.042.168,47 €

Fuente: Elaboración propia en base a la sentencia.

Según las afirmaciones del representante legal del deportista, no se trató de una omisión de declaración, sino más bien de una declaración fundamentada en un criterio que, al parecer, no concuerda con las preferencias de la administración tributaria española. Sin embargo, carece de fundamento legal o normativo que pueda respaldar la acusación de que el jugador haya incumplido alguna ley. Es relevante señalar que, durante el año 2014, el acusado declaró ingresos por un total de 11.534.917,06 euros correspondientes al periodo comprendido entre 2011 y 2014. No obstante, optó por clasificar estos ingresos como ganancias de capital mobiliario con el fin de reducir su base imponible, en lugar de declararlos ganancias derivadas de actividades económicas (que era como debería de haberse declarado).

En relación con la declaración de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de Cristiano Ronaldo, se dictaminó su culpabilidad por cuatro delitos relacionados con la Hacienda Pública, tal como están descritos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. Se considera relevante destacar que el jugador procedió a reparar el daño ocasionado y efectuó la correspondiente compensación durante el transcurso del proceso judicial, antes de la celebración del juicio oral. Este accionar permite la aplicación de la atenuante contemplada en el artículo 21.5 del Código Penal, lo cual conlleva a una disminución de las penas en dos grados, conforme a lo establecido en el artículo 66.1 del mismo cuerpo legal. En cuanto a las sanciones impuestas, estas fueron las siguientes:

Tabla 2. Penas impuestas.

Delito cometido	Pena establecida
Delito contra la HP (Hacienda Pública), año 2011 (art.305 bis CP).	6 meses de prisión y multa de 567.247,85 euros.
Delito contra la HP, año 2012 (305 bis CP).	6 meses y 15 días de prisión y multa de 809.224,48 euros.
Delito contra la HP, año 2013 (305 bis CP).	6 meses y 15 días de prisión y multa de 1.598.094,84 euros.
Delito contra la HP, año 2014 (305 CP).	5 meses de prisión y multa de 227.391,81 euros.

Fuente: *Elaboración propia en base a la sentencia.*

Cristiano Ronaldo ha sido condenado a pagar una multa de 250 euros al día durante un periodo de 48 meses en lugar de enfrentar tiempo en prisión. Esta sentencia implica que cada día de posible encarcelamiento es sustituido por dos pagos de multa. La resolución se basa en el artículo 80.2 del Código Penal, que establece los requisitos para que una sentencia de prisión sea reemplazada por una multa. Ronaldo, tras admitir su culpabilidad, ha alcanzado un acuerdo con la Fiscalía en relación con los cargos de fraude fiscal. Inicialmente, se le imputaba un fraude de 14,7 millones de euros, pero este monto se redujo posteriormente a 5,7 millones como parte del acuerdo alcanzado ¹⁶.

4.3. Estudio del caso Xabi Alonso.

Durante su trayectoria como futbolista, Xabi Alonso se incorporó al Real Madrid Club de Fútbol en el año 2009 y compitió durante un total de cinco temporadas. A partir del año 2010, también se convirtió en contribuyente fiscal en España. Es relevante subrayar que, a diferencia de los casos previos, Xabi fue exonerado por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) debido a que se determinó que no había cometido ningún delito. En su lugar, se le

16. Audiencia Provincial de Madrid (2019). Sección número 17. Sentencia Nº 53/2019. <https://ep00.epimg.net/descargables/2019/01/22/15131746634be74e219f9a5cd80a1ebe.pdf>

imputaron cargos por no declarar los ingresos provenientes de la explotación de sus derechos de imagen.

La resolución de la Audiencia Provincial de Madrid concluye que Xabi Alonso cedió los derechos de su imagen a la empresa *Kardzali*, con sede en Madeira (Portugal) a cambio de una suma de cinco millones de euros. Como contrapartida a esta transacción, la empresa transfirió al Real Madrid el 50% de los derechos de imagen del jugador mediante un acuerdo contractual. *Kardzali* se estableció en la hermosa isla de Madeira antes del cambio de milenio, en algún momento anterior al año 2001. Su ubicación estratégica la hizo elegible para beneficiarse del Régimen Fiscal Especial de la región, un incentivo que ofrecía una exención total de impuestos hasta el año 2012. Durante ese período dorado, la empresa disfrutó de la libertad fiscal que le permitió prosperar y expandirse sin las cargas habituales de los impuestos corporativos.

A medida que avanzaba el tiempo, el régimen fiscal cambió gradualmente, pero aún se mantenía atractivo. En el año 2012, una modesta tasa impositiva del 4% marcó el comienzo de una nueva fase para *Kardzali*. Sin embargo, esta tasa sólo representaba un pequeño costo en comparación con las exenciones fiscales anteriores. Entre los años 2013 y 2020, la tasa impositiva aumentó ligeramente al 5%, aunque seguía siendo favorable en comparación con muchos otros lugares. Además de los beneficios fiscales, la empresa también se benefició de otras ventajas. En el momento del pago, los rendimientos distribuidos a los socios no residentes estaban exentos de retención, lo que agregaba un atractivo adicional para aquellos que participaban en la empresa desde fuera de la región. La propiedad de *Kardzali* estaba vinculada a la empresa *Tana Investment Company S.A.*, con sede en la República de Panamá. Esta estructura corporativa internacional reflejaba la naturaleza global de los negocios de *Kardzali*. Ignasi Maestre Casanovas desempeñó un papel crucial como director y gerente de la empresa.

Previamente, Xabi Alonso había concedido a la empresa de Adidas España la autorización exclusiva para emplear sus derechos de imagen. Tras rubricar el contrato con el Real Madrid, Xabi Alonso notificó a esta empresa sobre su concesión de los derechos de imagen para su explotación comercial y publicitaria, lo cual implicaba la subrogación de los derechos y deberes del futbolista frente a Adidas. Casi 12 meses después, Xabi adquirió la totalidad de las acciones de *Kardzali* por una suma de cinco mil euros.

En el marco de la Audiencia Provincial de Madrid, se presentaron acusaciones por parte del Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado en contra de Xabi Alonso, señalándole como presunto autor de tres cargos por delitos contra la Hacienda Pública, vinculados al IRPF correspondientes a los años 2010, 2011 y 2012. La argumentación de la acusación se fundamenta en la supuesta falta de veracidad en la transacción de los derechos de imagen de Xabier Alonso Olano a la entidad portuguesa *Kardzali Comercio Serviços De Consultoria e Investimentos Lda*. Según la acusación, dicha transacción habría sido simulada con el propósito de aparentar la cesión de los derechos de imagen del jugador, con el fin de eludir la tributación en territorio español. Después de un minucioso análisis de los acontecimientos y la evidencia presentada ante la Audiencia Provincial de Madrid, el Tribunal llegó a la conclusión de que los sucesos en cuestión se encuadran dentro de la categoría de fraude legal. Sin embargo, es importante destacar que no se trata de una simulación, dado que el hecho imponible registrado, es decir, la explotación de los derechos de imagen mediante su cesión efectivamente ocurrió y no fue distorsionado de ninguna manera. Tras descartar la posibilidad de simulación en la cesión de los derechos de imagen, el tribunal ha determinado que ni el futbolista ni sus asesores fiscales pueden ser acusados de ningún delito en relación con este caso.

La resolución culminó en la absolución del acusado y de sus consejeros fiscales respecto a las acusaciones que enfrentaron durante un período de tres años en relación con el IRPF. El tribunal determinó que la transferencia de sus derechos de imagen a la empresa no constituyó ninguna violación contra las regulaciones fiscales establecidas por la Hacienda Pública^{17,18}.

17. Comunicación Poder Judicial (2023). El Tribunal Supremo confirma la absolución de Xabi Alonso por delito contra la Hacienda Pública. *Poder Judicial España*. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-confirma-la-absolucion-de-Xabi-Alonso-por-delito-contra-la-Hacienda-Publica>
18. Tribunal Supremo (2023). Sala de lo penal. Sentencia número 785/2029. Jurisprudencia. Consejo General del Poder Judicial. <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/6e33104857c9eba9a0a8778d75e36f0d>

5. Diferentes infracciones y sus correspondientes sanciones en la Ley General Tributaria (LGT).

El fraude fiscal es una acción que puede ser categorizada como una decisión deliberada tomada por el contribuyente, con el propósito principal de eludir sus obligaciones tributarias y obtener un beneficio económico ilegal. Esta práctica fraudulenta busca aprovechar lagunas en la legislación fiscal para reducir el monto de impuestos a pagar, lo cual se traduce en una pérdida de ingresos para el Estado. En el marco legal vigente, se implementan medidas sancionatorias destinadas a prevenir y castigar el fraude fiscal. Estas medidas tienen como objetivo disuadir a los contribuyentes de incurrir en prácticas ilícitas y promover el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. La administración tributaria juega un papel fundamental en la detección y persecución de este tipo de conductas fraudulentas, mediante la realización de inspecciones y auditorías fiscales. El sistema sancionador contempla diversas penalidades para quienes cometan fraude fiscal, que van desde multas hasta sanciones penales, dependiendo de la gravedad y reiteración de la conducta fraudulenta. Asimismo, se establecen mecanismos de colaboración internacional para combatir el fraude fiscal transnacional y la evasión de impuestos a nivel global. En resumen, el fraude fiscal representa una amenaza para la integridad del sistema tributario y el bienestar económico de la sociedad en su conjunto. Por ello, es necesario fortalecer los mecanismos de control y vigilancia, así como promover una cultura de cumplimiento fiscal entre los contribuyentes. Solo así se podrá combatir eficazmente este flagelo y garantizar una distribución justa y equitativa de la carga impositiva ¹⁹.

La LGT establece un total de dieciséis categorías de infracciones tributarias. Es importante destacar que el artículo 184.3 de la LGT focaliza específicamente en los comportamientos fraudulentos. Estos comportamientos fraudulentos se dividen en dos grupos: aquellos que implican un perjuicio económico directo hacia la Administración Tributaria y aquellos que constituyen una violación de los deberes tributarios. En la legislación pertinente, se delimitan las situaciones que resultan en perjuicio económico para la Administración, estableciendo un marco detallado en los artículos 191 al 197. Por otro lado, se identifican las situaciones que incumplen las obligaciones tributarias en los

19. Irala Galán, J.A. y Irala Guzmán, E. (2019). 160 Cuestiones Esenciales Sobre Infracciones y Sanciones Tributarias. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.publicaciones.umh.es/cloudLibrary/ebook/info/9788413133218>

artículos 198 a 206. Las sanciones previstas abarcan principalmente sanciones pecuniarias, si bien también se contemplan otras formas de sanción que pueden implicar la privación de ciertos derechos. Las sanciones no pecuniarias, por lo general, están asociadas como medidas accesorias, reservadas para conductas de especial gravedad o para infracciones cometidas por funcionarios públicos. En contraposición, las sanciones pecuniarias pueden establecerse con una cuantía fija o en proporción al daño causado. Esta disposición legal busca garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y administrativas, promoviendo así el correcto funcionamiento de la Administración y el mantenimiento de la equidad en el sistema tributario. Las diversas infracciones serán analizadas conforme a las penas correspondientes, lo cual implica que la infracción puede ser categorizada en su conjunto como leve, grave o muy grave ²⁰.

A continuación, podemos observar un esquema en el que se plantean los criterios de determinación del importe de la sanción cuyos contenidos se desarrollarán más adelante.

Tabla 3: Pasos para la determinación del importe de la sanción ²¹.

Calificación de la Infracción		Tipo de Sanción	Graduación de la Sanción	Reducción de la Sanción
Criterio 1	Criterio 2			
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sin ocultación ▪ Con ocultación ▪ Con fraude 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Leve ▪ Grave ▪ Muy Grave 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pecuniaria Fija ▪ Pecuniaria % ▪ No pecuniaria 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Comisión repetida ▪ Perjuicio económico ▪ Sin facturación o documentación ▪ Acuerdo o confor. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acuerdo o conformidad ▪ Por no presentar recurso

Fuente: Supercontable.

5.1. Descripción detallada de los diversos tipos de fraude fiscal.

En una primera instancia, se identifican las violaciones fiscales asociadas al incumplimiento del pago de la deuda tributaria, la cual debería surgir como resultado de una autoliquidación, tal como lo estipula la LGT. Es importante destacar que esta infracción no se configura cuando el contribuyente verifica su situación fiscal sin

20. Manual de Fiscalidad Básica. (s.f.). Las infracciones tributarias. *Centro de Estudios Fiscales*. <https://www.fiscal-impuestos.com/infracciones-tributarias.html>

21. SuperContable (s.f.). Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones. Sanciones. Ley General Tributaria. *SuperContable*. https://www.supercontable.com/informacion/Recurso_Hacienda/Infraccion_tributaria_por_obtener_.html

requerimiento previo (según lo dispuesto en el artículo 27) o presenta su autoliquidación dentro del plazo voluntario, pero sin efectuar el correspondiente pago, lo que desencadena el inicio del procedimiento ejecutivo. La sanción impuesta se calculará en función del monto no abonado por el infractor. Dentro de este contexto, se distinguen tres categorías de infracciones: leves, graves y muy graves.

Cuando la cuantía sancionadora no supere los tres mil euros, ya sea con o sin ocultación de información, se aplicarán sanciones consideradas como leves. Además, si la sanción rebasa los tres mil euros y no existe ocultación de información, se establecerá una multa pecuniaria equitativa del 50%. Sin embargo, en situaciones donde la multa exceda los tres mil euros y se detecte ocultamiento de datos, se impondrán penalizaciones más severas. Además, en situaciones donde se haya hecho uso de facturas, documentos o comprobantes falsificados, los cuales no puedan ser considerados como evidencia de fraude. Asimismo, en casos de una gestión inadecuada de los libros o registros contables que represente más del 10% pero no exceda el 50% del monto sujeto a sanción, cuando ocurra omisión en el pago de los impuestos retenidos o anticipados, siempre y cuando esta omisión no supere el 50% del monto sujeto a sanción. Es esencial tener presente que, si el ingreso ha sido realizado mediante autoliquidación posterior sin cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 27 de la LGT, la sanción será considerada siempre como leve. En tal situación, se impondrá una multa que oscila entre el 59 % y el 100 %. La determinación de la graduación se basará en criterios como la reincidencia en infracciones fiscales y el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, en función de su gravedad. La última categoría corresponde a las sanciones más severas, las cuales se aplican en situaciones de fraude o negligencia relacionados con la retención o recaudación de ingresos a cuenta. Esto ocurre cuando las cantidades retenidas superan el 50% de la base de la sanción. En este nivel, la sanción impuesta será una multa que oscila entre el 100% y el 150% de la cantidad defraudada. La magnitud de la multa será determinada teniendo en cuenta factores como la repetición de infracciones tributarias y el perjuicio causado a la Hacienda Pública.

En una segunda instancia, se observan violaciones tributarias debido al incumplimiento de la obligación de presentar las declaraciones o documentos requeridos para llevar a cabo las liquidaciones de manera íntegra y precisa. En tales circunstancias, en lugar de efectuar la autoliquidación, el contribuyente está obligado a presentar una declaración, dejando a cargo de la Administración la tarea de llevar a cabo la liquidación correspondiente.

Las sanciones previstas en estos casos son equivalentes a las estipuladas en el artículo 191 de la misma legislación en relación con la autoliquidación.

En adición, las violaciones fiscales relacionadas con la recepción de reembolsos indebidos son sancionadas conforme al artículo 193. En tales situaciones, en vez de incurrir en omisiones de ingresos, se generan reembolsos indebidos. En tercer lugar, las infracciones fiscales asociadas con la solicitud errónea de reembolsos, beneficios o incentivos fiscales. Independientemente de si se ha recibido un reembolso, beneficio o incentivo, esta infracción se fundamenta exclusivamente en la solicitud inapropiada. Se pueden clasificar como:

- Delitos graves asociados con la solicitud indebida de devoluciones o beneficios fiscales: Estos delitos ocurren cuando se manipulan datos, ya sea proporcionando información falsa u omitiendo datos relevantes. En tales casos, las sanciones pueden ser severas. Por ejemplo, si se solicita una devolución indebida utilizando información falsa, la sanción se calculará en función del monto incorrectamente reclamado, y además se impondrá una multa equivalente al 15% de dicho monto.
- Delitos graves relacionados específicamente con la solicitud indebida de beneficios incentivos fiscales: Estos casos pueden surgir cuando se alteran o se añaden datos innecesarios o falsos en la solicitud de beneficios fiscales. Es importante destacar que no se aplican sanciones adicionales por violaciones de otros artículos en estos casos. Se impone una sanción única de 300 euros como consecuencia de la infracción ¹⁹.

En el quinto lugar de nuestro análisis, se han detectado infracciones tributarias relacionadas con la incorrecta determinación o acreditación de partidas positivas o negativas, así como créditos fiscales que parecen ser inexistentes. Una de las infracciones graves identificadas es la incorrecta consideración de elementos a ser compensados o deducidos de la base imponible, lo cual constituye una falta grave. En este caso, las cantidades que han sido indebidamente acreditadas sirven como base para la imposición de una multa pecuniaria, la cual equivale al 15% del monto en cuestión. Asimismo, otra infracción grave encontrada es la incorrecta consideración de elementos a ser compensados o deducidos de la cuota o la existencia de créditos tributarios que parecen ser inexistentes. En este escenario, las cantidades que han sido indebidamente acreditadas

también sirven como base para la imposición de una multa pecuniaria, la cual asciende al 50% del monto en cuestión ²².

En ambas situaciones, las penalizaciones podrán ser consideradas deducibles en relación con las que podrían derivarse de futuras violaciones cometidas por el mismo infractor como parte de un proceso de compensación o desgravación, siempre y cuando el monto deducible no supere la sanción relacionada con dichas infracciones. Sin embargo, se podrían catalogar como violaciones fiscales si las presentaciones no se realizaron dentro del período de liquidación, o si se omitieron declaraciones sin resultar en perjuicio económico, si se descuidó la obligación de notificar el domicilio fiscal, o si no se cumplieron los términos de ciertas autorizaciones. Por ejemplo, las declaraciones censales podrían ser consideradas como una infracción de menor gravedad y se impondría una multa de 400 euros como sanción.

En el caso de omisión del domicilio fiscal o su actualización, se impondrá una multa fija de 100 euros. Asimismo, cuando las autoliquidaciones o declaraciones se presenten de forma incorrecta sin ocasionar perjuicio económico, se aplicarán las siguientes penalizaciones:

- La presentación de autoliquidaciones o declaraciones con información incompleta, inexacta o falsa se considera una falta grave, sancionable con una multa pecuniaria de 150 euros.
- En el caso de declaraciones censales que sean presentadas de manera incompleta, inexacta o con información falsa, se considera igualmente una falta grave y se impone una multa pecuniaria de 250 euros.

La omisión de cumplir con las responsabilidades contables y registrales es considerada una falta grave, sujeta a una multa pecuniaria invariable de 150 euros. En caso de dificultades para entender la situación real de la contabilidad, se impondrá una sanción más elevada de 600 euros. Además, si el individuo infractor ha sido objeto de sanciones previas por infracciones tributarias similares en los últimos cuatro años, la penalización se incrementará. Este criterio de graduación se encuentra establecido en el artículo 187

22. Manual de Fiscalidad Básica (s.f.). Los tipos de infracciones y su sanción. El procedimiento de imposición. *Centro de Estudios Fiscales*. <https://www.fiscal-impuestos.com/3-los-tipos-de-infracciones-y-su-sancion-el-procedimiento-de-imposicion.html>

de la LGT, que define como infracciones de la misma naturaleza aquellas reguladas en dicho artículo, a excepción de las contempladas en los artículos 191-193.

En virtud de las normativas vigentes, se establece que la penalización respectiva será ajustada según la gravedad de la infracción previa. Por ejemplo, en casos donde la infracción anterior fuera catalogada como leve, el incremento correspondiente ascenderá a un total de cinco puntos porcentuales. Por otro lado, si la falta previa se clasifica como grave, se aplicará un aumento del quince por ciento. En situaciones en las que la infracción haya sido calificada como muy grave, el ajuste se elevará a un veinticinco por ciento.

De acuerdo con el artículo 187 de la Ley General Tributaria (LGT), se establece un método para calcular el daño económico, el cual implica dividir la cantidad no ingresada entre la cantidad que debió ingresar inicialmente. Este cálculo determina el porcentaje de daño económico, que luego se utiliza para determinar el aumento en la sanción correspondiente. Si el daño económico está entre el diez y el veinticinco por ciento, se aplica un aumento del diez por ciento en la sanción. Para daños que superen el veinticinco por ciento, pero no excedan el cincuenta por ciento, el incremento es del quince por ciento. En caso de daños que oscilan entre el cincuenta y el setenta y cinco por ciento, se incrementará la sanción en un veinte por ciento. Y finalmente, si el daño supera el setenta y cinco por ciento, el aumento será del veinticinco por ciento en la sanción correspondiente ²³.

23. Material Divulgativo del Sistema Tributario Español (s.f.). Reducción de las sanciones. *INEAF Business School*. <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/procedimientos-tributarios-regimen-sancionador/sanciones-clasificacion-y-graduacion>

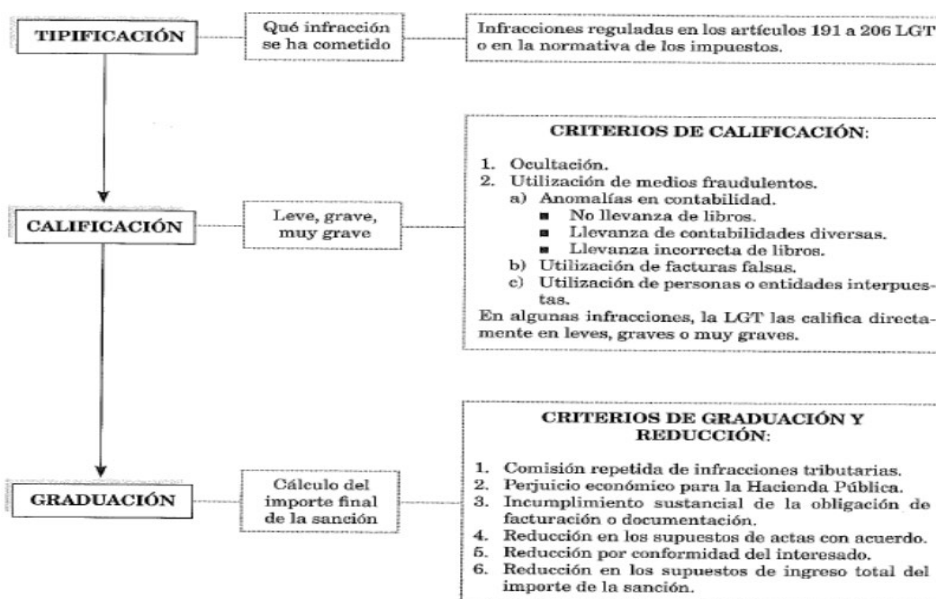
Gráfico 5: Graduación de las sanciones.



Fuente: Ineaf Business School.

Las infracciones graves de las responsabilidades de facturación o documentación establecidas en el artículo 187 de la Ley de Trata de Personas se considera como un factor determinante para intensificar la magnitud de la penalización. Este criterio se reserva exclusivamente para las transgresiones estipuladas en el artículo 201 de la LGT y se activa cuando se viola el deber de facturación o documentación en una proporción superior al 20% cuando no se puede precisar el monto de las operaciones o cuando afecta a más de veinte por ciento de los documentos de circulación del período bajo investigación.

Gráfico 6: Esquema cálculo sanciones LGT.



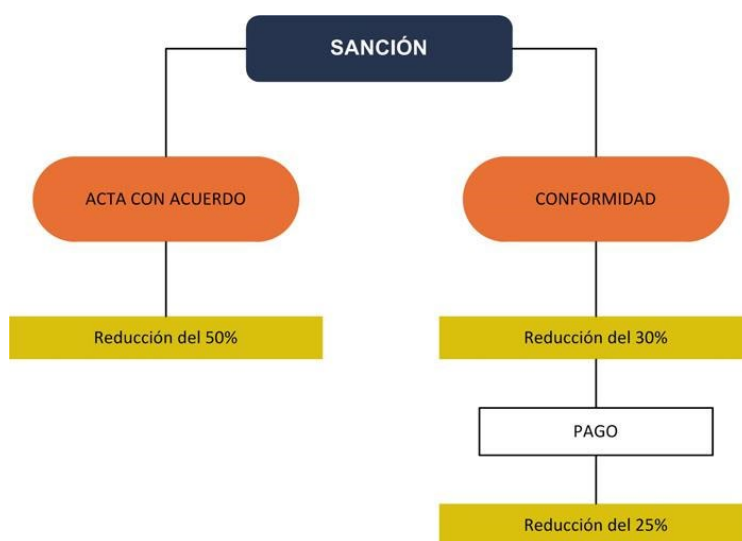
Fuente: Manual Derecho Tributario.

Por lo que respecta al primer criterio que conlleva una reducción de la sanción, es relevante señalar que las actas contempladas en el artículo 155 de la Ley General Tributaria están diseñadas para situaciones de dificultad significativa y únicamente serán aplicables en el contexto de los procedimientos de inspección. Se establece una reducción del cincuenta por ciento en las sanciones impuestas. Es importante destacar que aquellos casos en los que se presente un recurso contencioso-administrativo no podrán acogerse a este mecanismo de reducción. Por consiguiente, la opción de disminuir el pago en un plazo voluntario no estará disponible en estas circunstancias.

En el ámbito tributario, las actas de conformidad presentadas por el contribuyente pueden conllevar una reducción en la sanción correspondiente, siempre y cuando no se interponga ningún recurso o reclamación económico-administrativa posteriormente. Al momento de suscribir un acta de conformidad, se seguirán los procedimientos establecidos para las inspecciones fiscales. Esta situación podría derivar en una reducción del treinta por ciento en las infracciones contempladas en los artículos 191-197 de la normativa vigente, es decir, aquellas que ocasionen un perjuicio económico a las arcas públicas.

Al finalizar el proceso, se procederá a realizar una reducción por pago dentro del periodo voluntario establecido. Esta reducción se aplicará una vez que se haya realizado la reducción por conformidad y, además, se disminuirá en un veinticinco por ciento adicionalmente en situaciones donde el monto total de la multa sea abonado dentro del periodo voluntario y no se presente ningún recurso o reclamación contra la liquidación ni la sanción. Es importante destacar que esta reducción no será aplicable en casos donde el infractor solicite un fraccionamiento o aplazamiento del pago²³.

Gráfico 7: Reducción de Sanciones.



Fuente: Ineaf Business School.

6. Estrategias de Prevención y Combate.

Durante décadas, las autoridades han desplegado una serie de estrategias y acciones encaminadas a mitigar el fraude fiscal. Esta problemática, dada su magnitud e impacto, ha requerido la adopción periódica de planes y programas destinados a regularizar la situación y combatir activamente las prácticas fraudulentas en el ámbito fiscal. Estos esfuerzos continuos reflejan el compromiso sostenido de las autoridades en la lucha contra el fraude fiscal, buscando garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y preservar la confianza en el sistema fiscal. La importancia del fraude fiscal en nuestra sociedad ha sido motivo de atención en el ordenamiento jurídico durante un extenso período. Las leyes destinadas a combatir este fenómeno han sido establecidas y reformadas en numerosas ocasiones, evidenciando su relevancia continua. Es fundamental reconocer el papel crucial que desempeñan estas regulaciones y las reformas significativas que se han implementado a lo largo del tiempo. En los últimos años, hemos sido testigos de cambios significativos en la legislación relativa al fraude fiscal, lo cual responde, en gran medida, a la evolución de la sociedad y su impacto en este ámbito. Estas modificaciones reflejan el compromiso constante de las autoridades para abordar este problema de manera efectiva y adaptarse a los desafíos cambiantes que enfrenta nuestra comunidad.

Acorde al Artículo 31 de la Constitución Española de 1978, se establece la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica, mediante un sistema tributario equitativo fundamentado en los principios de igualdad y progresividad, sin incurrir en confiscación alguna. Además, como se ha señalado con anterioridad, dentro de nuestro ordenamiento jurídico existen dos vertientes que abordan la problemática del fraude fiscal. La primera base legal para abordar el problema del fraude fiscal se encuentra en la Ley 230/1963 de 28 de diciembre, conocida como la Ley General Tributaria, que marcó el inicio de los esfuerzos regulatorios en este ámbito. Sin embargo, la urgencia de enfrentar este desafío llevó a modificaciones posteriores, como la introducida por la Ley 25/1995 de 20 de julio. Esta última enmienda, aunque parcial, resultó significativa al alterar el artículo 24 de la Ley General Tributaria, brindando así un enfoque más detallado y exhaustivo sobre el fraude de ley. Como consecuencia, los tribunales adquirieron la capacidad de integrar elementos que fortalecieron la seguridad jurídica y armonizar estas disposiciones con otros códigos del Ordenamiento Jurídico, constituyendo un avance notable en la lucha contra el fraude fiscal.

La Ley 58/2003 de 17 de diciembre representa una pieza clave en el marco legislativo tributario, notablemente comparada con la legislación actual. Esta normativa introduce dos modificaciones de relevancia considerable. En primer lugar, se procede a la actualización de los procedimientos de declaración, mientras que, por otro lado, se implementan reformas para modernizar los instrumentos de combate al fraude fiscal, la supervisión tributaria y la gestión de deudas fiscales²⁴.

6.1. Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

El 10 de julio de 2021, se promulgó la Ley 11/2021, conocida como la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, tras la publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE). Al día siguiente, el domingo 11 de julio de 2021, entró en vigor esta ley, la cual traspone la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, datada el 12 de julio de 2016. Este marco legal introduce una serie de cambios significativos en el ámbito tributario, afectando prácticamente a todos los impuestos existentes. Entre las modificaciones más

24. Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (2021). Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal. *LaMoncloa*. <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/16062021-Componente27.pdf>

relevantes que tendrán un impacto directo en una amplia gama de contribuyentes, destacan las siguientes:

En relación con los pagos realizados en efectivo, se han establecido nuevas restricciones. Ahora, se limita la cantidad máxima permitida para realizar pagos en efectivo en transacciones donde al menos una de las partes actúa como empresario o profesional. Esta limitación se ha fijado en 2.500 euros, reduciendo aún más la cantidad anterior de 1.000 euros. Sin embargo, si el pagador es una persona física que demuestra que no tiene residencia fiscal en España y no está actuando en calidad de empresario o profesional, el límite se aumenta a 10.000 euros, aunque previamente estaba en 15.000 euros. Las consecuencias por incumplir esta regulación implican una multa pecuniaria equivalente al 25 por ciento de la base de la sanción, la cual debe ser pagada en efectivo. El sistema de recargos se ha visto alterado en relación con la presentación de declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas sin previo aviso. Como es bien sabido, los recargos por este concepto ascendían al 5%, 10%, 15% y 20% hasta el 10 de julio de 2021 (respectivamente, hasta 3 meses, entre 3 y 6 meses, entre 6 y 12 meses y a partir de 12 meses). Ahora se avanza al esquema siguiente: Para cada mes de demora sin intereses de demora, se aplicará un recargo incremental del 1%. Este recargo se aplicará hasta que haya pasado un período de doce meses. A partir del día siguiente de los doce meses mencionados, además del pago de un recargo del 15%, se iniciará el cobro de intereses de demora. En caso de que una persona proceda a regularizar su situación conforme a los criterios establecidos en una regularización administrativa previa, siempre y cuando se trate del mismo concepto impositivo y bajo circunstancias idénticas, pero referido a períodos distintos, no se le impondrán recargos ²⁵.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), se establece que el valor de referencia según lo definido en la normativa del Catastro inmobiliario será crucial. Siempre que el valor declarado por los interesados exceda el valor de mercado o de referencia establecido, este último prevalecerá para determinar la base imponible. Esta medida conlleva un aumento evidente en los impuestos ocultos, ya

25. Jefatura del Estado (2021). 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. Boletín Oficial del Estado. *Iberly*. https://www.iberley.es/legislacion/ley-11-2021-9-jul-medidas-prevencion-lucha-contra-fraude-fiscal-26915734#google_vignette

que no se tiene en cuenta la situación real y específica de los bienes raíces, requiriendo al menos una equivalencia con el valor catastral de referencia. Se han implementado cambios significativos en relación con el Impuesto sobre Sociedades, específicamente en lo que respecta a las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV) y su elegibilidad para aplicar el tipo de gravamen reducido del 1%. Una de las modificaciones más destacadas se refiere a los requisitos para determinar el número mínimo de accionistas. Ahora, solo aquellos que posean acciones valuadas en 2.500 euros o más, de acuerdo con el valor liquidativo en el momento de la adquisición, serán reconocidos como accionistas. Además, se otorga a la Administración tributaria la facultad de vigilar el cumplimiento de estas nuevas disposiciones.

Existen tres alternativas disponibles en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La primera opción implica una reducción del 60% en el rendimiento neto proveniente del capital inmobiliario en el caso de arrendamiento de vivienda. Una novedad importante es que esta reducción se aplicará únicamente a los rendimientos netos positivos que el contribuyente haya declarado en su propia autoliquidación. Es necesario que dichos rendimientos hayan sido declarados antes de que se inicie cualquier proceso de verificación de datos, comprobación limitada o inspección que involucre la revisión de esos rendimientos. Además, incluso si el contribuyente acepta regularizar su situación, la reducción no será aplicable a los rendimientos calculados por la Administración que resulten de ingresos no declarados o gastos incorrectamente deducidos. Los llamados "acuerdos sucesorios" experimentan cambios debido a la segunda disposición. De acuerdo con esta medida, si el receptor de los activos los transfiere antes de que transcurran cinco años desde su adquisición, o después del fallecimiento del causante, el receptor asumirá la posición de este último en lo que respecta al valor y la fecha de adquisición de los activos. Por otro lado, la tercera disposición afecta a los fondos y sociedades de inversión que han sido objeto de cotización en bolsa. Se establece que no estarán sujetos al régimen de aplazamiento fiscal si están cotizados en bolsas extranjeras. Hasta ahora, solo los fondos cotizados en bolsas españolas estaban excluidos del régimen de aplazamiento fiscal ²⁶.

26. Feber Asesores (2021). Nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. *FeberAsesores*. <https://febrerasesores.com/blog/nueva-ley-11-2021-de-9-de-julio-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contr-el-fraude-fiscal>

En el contexto de las nuevas regulaciones sobre criptomonedas, es crucial proporcionar una transcripción precisa y completa de las operaciones relacionadas con monedas virtuales. Esto incluye, pero no se limita a, la adquisición, transmisión, permuta, transferencia, así como los cobros y pagos efectuados con estas monedas digitales. Es fundamental que estas actividades sean debidamente informadas para cumplir con las obligaciones legales en materia de criptodivisas. Además, es importante destacar que la declaración de bienes y derechos en el extranjero debe ser exhaustiva e incluir cualquier tenencia de monedas virtuales en el extranjero. Esto garantiza la transparencia y el cumplimiento de las regulaciones fiscales pertinentes, ya que las autoridades requieren una visión completa de los activos financieros en posesión de los contribuyentes, tanto en el país de residencia como en el extranjero.

Se ha observado una notable reducción en las multas aplicadas por cumplimiento temprano y conformidad, que varía entre el 50 por ciento y el 65 por ciento para los registros de conformidad, y del 25 por ciento al 40 por ciento para los registros de cumplimiento temprano. No obstante, persiste una disminución del 30 por ciento en el cumplimiento de la regularización principal.

La regulación en torno a los sistemas informáticos ha implementado medidas estrictas para evitar la manipulación de registros contables. Se ha establecido la prohibición tanto en la venta como en el uso de programas diseñados para llevar una doble contabilidad. Además, los sistemas informáticos o electrónicos empleados en los procesos contables y de gestión empresarial deben cumplir con una serie de requisitos específicos. Estos requisitos están destinados a garantizar la integridad, accesibilidad, legibilidad y trazabilidad de los registros, así como su inalterabilidad y conservación a lo largo del tiempo. Las normativas vigentes también contemplan la posibilidad de desarrollar reglamentos más detallados en relación con estos requisitos. Asimismo, se contempla la opción de someter los sistemas informáticos a procesos de certificación para asegurar su conformidad con las especificaciones establecidas. Es importante destacar que cualquier incumplimiento de estas normativas se considera una infracción grave, lo que incluye la fabricación, producción y comercialización de sistemas informáticos que no se ajusten a las regulaciones pertinentes. Las infracciones pueden surgir como resultado de una variedad de situaciones, un caso común es cuando los sistemas informáticos llevan a cabo registros contables independientes, los cuales pueden no reflejar completamente o en

parte las transacciones anotadas. Además, existe la posibilidad de que se registren transacciones diferentes a las anotaciones originales o que estas últimas sean modificadas. En el contexto de cada ejercicio económico, las infracciones asociadas al uso indebido de estos programas se consideran de gravedad y conllevan sanciones que oscilan entre los 50 mil y los 150 mil euros. Es crucial mantener el control y seguimiento para evitar tales contravenciones, ya que pueden tener repercusiones financieras significativas²⁷.

6.2. Real Decreto 1007/2023, como medida para cumplir con la Ley 11/2021.

El Real Decreto 1007/2023, aprobado recientemente, establece los sistemas y programas informáticos que respaldan los procesos de facturación empresarial y definen formatos estándar para los registros de facturación. En resumen, los objetivos principales de este decreto son:

- Imponer la responsabilidad de emitir facturas electrónicas para todas las transacciones realizadas por profesionales.
- Asegurar que todas las operaciones de facturación se registren de manera segura y confiable.
- Utilizar procesos automatizados para simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Normalizar los formatos de los registros de facturación para mejorar su legibilidad, facilitar su análisis y permitir su envío simultáneo a la Administración Tributaria.

Este decreto busca modernizar y optimizar los procesos de facturación, garantizando la transparencia, la eficiencia y el cumplimiento normativo en el ámbito empresarial. Los sistemas informáticos de facturación deben asegurar que los registros de facturación sean íntegros, seguros, preservados, accesibles, legibles y manipulables. A continuación, se discutirán cada uno de estos aspectos:

1. Integridad: Es crucial que los sistemas aseguren que los registros de facturación contengan datos correctos y completos desde su creación. Esto implica que todos los detalles originales de la factura, como los datos del proveedor, del cliente, las cantidades y la descripción de los bienes o servicios, permanezcan inalterados.

27. Món Jurídic (2021). Revista de L'Il·lustre Col·legi d'Advocacia de Barcelona. Número 336. ICAB. <https://www.icab.cat/export/sites/icab/.galleries/documents-publicacions/Mon-Judiric-336.pdf>

2. **Preservación:** Los sistemas informáticos deben tener la capacidad de almacenar los registros de facturación de forma segura, garantizando que se conserven en un lugar protegido para prevenir pérdidas, daños o destrucción.
3. **Accesibilidad:** Es esencial que estos documentos sean fácilmente consultables, revisables y auditables, lo que implica que los sistemas deben contar con mecanismos eficaces para la recuperación de información cuando sea necesario.
4. **Legibilidad:** de los registros a lo largo de todo su período de conservación. Esto garantiza que la información contenida en las facturas pueda ser entendida y utilizada de manera clara y precisa en cualquier momento.
5. **Trazabilidad:** es un requisito imprescindible. Cada registro de facturación debe ser rastreable, permitiendo seguir todas las operaciones realizadas por el sistema. Esto implica que el sistema debe ser capaz de identificar quién ha creado, modificado o accedido a los registros, así como de monitorear todas las acciones llevadas a cabo con cada factura.
6. **Inalterabilidad de los registros:** Esto significa que una vez que se han creado las facturas, no se pueden modificar de manera arbitraria. Si surge la necesidad de corregir algún error en una factura emitida previamente, es necesario seguir procedimientos claros y transparentes. En lugar de modificar el registro original, se deben utilizar mecanismos específicos, como la emisión de facturas rectificativas. Estas facturas rectificativas sirven para corregir errores o realizar ajustes en las facturas originales, manteniendo la integridad del registro original. Este enfoque garantiza la transparencia y la fiabilidad de los registros de facturación, lo que es fundamental para el cumplimiento normativo y la confianza de los clientes.

En el ámbito de aplicación de los sistemas de facturación se abordan diversas temáticas fundamentales:

1. Para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, el cumplimiento del Real Decreto es obligatorio, a excepción de las entidades exentas. Sin embargo, esta obligación sólo se impone a las entidades parcialmente exentas en relación con las operaciones que generan ingresos sujetos y no exentos.
2. En el caso de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que desarrollan actividades económicas, se incluyen los autónomos

y aquellos individuos que llevan a cabo actividades económicas de manera independiente.

3. El Real Decreto contempla la inclusión de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que generen ingresos a través de la operación de un establecimiento permanente en territorio español. Esta disposición amplía el alcance del decreto a aquellos individuos o entidades que, aunque no residan en España, obtienen ganancias mediante actividades comerciales dentro del país.
4. Asimismo, se establece que las entidades que operan bajo el Régimen de Atribución de Rentas están sujetas a las disposiciones del Real Decreto, siempre y cuando desarrollen actividades económicas. Esto implica que dichas entidades, al generar ingresos a través de actividades comerciales, deben cumplir con las regulaciones establecidas en el decreto.
5. Además, el Real Decreto también abarca a los productores y comercializadores de sistemas informáticos de facturación. Estos grupos tienen la responsabilidad de cumplir con las normativas relacionadas con la fabricación y venta de sistemas informáticos utilizados por los contribuyentes obligados a tributar. De esta manera, se busca regularizar y garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el ámbito de la facturación electrónica y los sistemas informáticos asociados²⁸.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que el Real Decreto contempla ciertos escenarios en los que los recién implementados sistemas informáticos de facturación no se aplicarán a los sujetos excluidos. En primer lugar, se excluyen las operaciones realizadas bajo Regímenes Especiales del IVA. Estos regímenes abarcan aquellos contribuyentes que están sujetos al régimen especial del IVA para actividades relacionadas con la agricultura, la ganadería y la pesca, así como aquellos que tributen bajo los regímenes simplificados del IVA o el régimen especial del recargo de equivalencia. En segundo lugar, los contribuyentes que utilicen el Suministro Inmediato de Información (SII) también quedan excluidos de la aplicación de los nuevos sistemas informáticos de facturación. Esto significa que aquellos que estén adheridos al SII no podrán beneficiarse de las funcionalidades de estos nuevos sistemas.

28. López Atanez, Á. (2023). Real Decreto 1007/2023 relativo a la facturación económica y sistemas informáticos: objetivos y ámbitos de aplicación. Revista Contable número 81, página 4. *Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España*. <https://revista.aece.es/contable/81/#Pagina4>

Por último, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) puede optar por eximir de aplicación ciertas operaciones con el fin de prevenir cualquier interferencia en el desarrollo normal de actividades comerciales o profesionales. Esta medida se lleva a cabo mediante la autorización por parte del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Es una estrategia destinada a facilitar un entorno propicio para el desarrollo económico, asegurando que las empresas y profesionales puedan llevar a cabo sus actividades de manera fluida y sin obstáculos fiscales innecesarios.

En relación con el inicio de operaciones, según lo dispuesto en el Real Decreto, se estipula que los contribuyentes deben tener operativos los sistemas informáticos que satisfagan los criterios y requerimientos mencionados anteriormente antes del 1 de julio de 2025.

Este decreto representa un hito en el avance hacia la digitalización y modernización de los procedimientos de facturación. Su implementación establece un marco legal esencial para asegurar que los sistemas y software utilizados en la facturación cumplan con estándares rigurosos de seguridad y eficacia. La inclinación hacia la implementación de la facturación electrónica emerge como un significativo avance tecnológico, agilizando los procesos comerciales y fomentando la transparencia y la trazabilidad en las transacciones comerciales. Este aspecto, en particular, se revela como uno de los puntos más sobresalientes del decreto en cuestión. Además, el Real Decreto resalta la crucial importancia de salvaguardar la integridad y la seguridad de los registros de facturación. Es imperativo que los sistemas informáticos garanticen la integridad de los datos contenidos en dichos registros, manteniéndolos completos y libres de alteraciones. Este aspecto es esencial para prevenir posibles fraudes y manipulaciones indebidas. Por otra parte, la normalización de los formatos de facturación y la automatización de los procesos emergen como medidas que simplifican la gestión de las obligaciones tributarias tanto para empresarios como para profesionales del sector. Esta estandarización y automatización, además de agilizar los procedimientos, contribuyen significativamente a la eficiencia y la efectividad en el cumplimiento de dichas obligaciones.

El Real Decreto 1007/2023 ha sido un cambio significativo en el panorama tributario español. No sólo ha impactado en los contribuyentes, sino que también ha generado repercusiones importantes para los productores y comercializadores de sistemas informáticos de facturación. La reducción de la carga administrativa ha sido uno de los principales beneficios, facilitando la presentación de modelos tributarios y simplificando

los procesos para todos los involucrados. Para los contribuyentes, esto representa un alivio considerable en términos de trámites y gestiones, lo que les permite enfocarse en sus actividades comerciales principales. Sin embargo, para los productores y comercializadores de sistemas informáticos de facturación, este cambio implica un desafío adicional. Deben garantizar que sus productos se ajusten a las nuevas normativas establecidas por el Real Decreto, lo que requiere un esfuerzo significativo en términos de desarrollo y actualización de software ²⁹.

En resumen, el Real Decreto 1007/2023 marca un hito importante en la transición hacia una economía más digitalizada y eficiente en España. Este cambio representa un antes y un después en la gestión de la facturación, estableciendo nuevas normas y estándares que impulsarán la seguridad y la eficiencia en los procesos tributarios. La implementación de este proyecto, programada para julio de 2025, marcará un hito significativo en la actualización de los protocolos comerciales y fiscales, demostrando un firme compromiso con la innovación y la capacidad de adaptación ante los cambios en el contexto global. Este paso hacia adelante no solo mejorará la eficiencia operativa, sino que también posicionará a nuestra entidad en la vanguardia de las prácticas empresariales modernas.

29. Centro de Estudios Financieros (s.f.). Real Decreto 1007/2023. BOE 6 de diciembre de 2023. *FiscalImpuestos*. <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/NCL013289.pdf>

7. Conclusiones.

En este trabajo se ha explorado exhaustivamente el fenómeno del fraude fiscal en España, abordando diferentes aspectos que van desde sus motivaciones hasta las estrategias de prevención y combate implementadas por las autoridades. El fraude fiscal tiene un impacto significativo en la economía española, afectando negativamente la recaudación de impuestos y generando distorsiones en la competencia empresarial.

Entre los principales factores que contribuyen al fraude fiscal se encuentran la complejidad del sistema tributario español, la falta de recursos y capacidades de las autoridades fiscales para la detección y prevención del fraude, y la actitud evasiva de algunos contribuyentes que perciben el fraude como una práctica aceptable. A lo largo del tiempo, se han implementado diversas leyes y medidas para combatir el fraude fiscal en España. Sin embargo, la efectividad de estas medidas varía y aún persisten desafíos importantes, como la falta de coordinación entre las diferentes administraciones tributarias y la necesidad de adaptarse a las nuevas formas de evasión fiscal, como el uso de tecnología y criptomonedas. Para fortalecer la lucha contra el fraude fiscal en España, es necesario adoptar un enfoque integral que incluya medidas legislativas, administrativas y tecnológicas. Es fundamental mejorar la colaboración entre las autoridades fiscales y otras agencias gubernamentales, así como fomentar la transparencia y la educación fiscal entre los ciudadanos para promover una cultura de cumplimiento voluntario.

En resumen, el fraude fiscal sigue siendo un desafío importante para España, pero con un enfoque proactivo y colaborativo, es posible mitigar sus efectos y fortalecer la integridad del sistema tributario. Esta investigación proporciona una base sólida para futuros estudios y acciones destinadas a mejorar la eficacia de las medidas de prevención y combate al fraude fiscal en el país

8. Bibliografía.

Audiencia Provincial de Madrid (2019). Sección número 17. Sentencia N° 53/2019.

<https://ep00.epimg.net/descargables/2019/01/22/15131746634be74e219f9a5cd80a1ebe.pdf>

Basteiro, D. (2014). La economía sumergida representa el 18,6% del PIB y está relacionada con la alta corrupción. *HuffPost*. https://www.huffingtonpost.es/2014/11/26/economiasumergidara ndstad_n_6227812.html

Caballero Ferrari, F. J. (2022). Economía sumergida. *Economipedia*. <https://economipedia.com/definiciones/economia-sumergida.html>

Cardenal Monraveta, S. (s.f.). La respuesta del derecho penal a los delitos fiscales de Cristiano Ronaldo (y de otros). *Diariolaley*.

https://diariolaley.laleynext.es/Content/DocumentoRelacionado.aspx?params=H4sIAA AAAAEAC2NWwvCMAyFf419EWQTL_jQI7lHEdHhe9aGrlAbbdPp_r3xEjgkh3zJe RRMU4cv1oaszS_Y4Sg8hQpTjfdpYKKoc-6mm1NLVoqMFwgtGR0Xa8_zo_YQa8rRcliaiaZmBjCGfMHWas80PMIo3fAnmID6ff XW6vbrpJa7qrNaqdGTFkAffUOI6MavBsOIv7xGSGZ4QQOtaSXmzC0gHx_TdNYZ brnuPl65UJ0ltg3EPAaP-5b5NeHGnzAAAAWKE#:~:text=La%20Sentencia%2053%2F2019%2C%20de,sustituidas%20por%20otras%20de%20multa

Centro de Estudios Financieros (s.f.). Real Decreto 1007/2023. BOE 6 de diciembre de 2023. *FiscalImpuestos*.

<https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/NCL013289.pdf>

Comunicación Poder Judicial (2023). El Tribunal Supremo confirma la absolución de Xabi Alonso por delito contra la Hacienda Pública. *Poder Judicial España*. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-confirma-la-absolucion-de-Xabi-Alonso-por-delito-contra-la-Hacienda-Publica>

Dexia Abogados (2021). El blanqueo de capitales: concepto, penas y relación con los paraísos fiscales. *Dexia Abogados*. <https://www.dexiaabogados.com/blog/blanqueo-capitales/>

Domínguez Juanes, J. (2020). El blanqueo de capitales. Facultad de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la comunicación. *Universidad de Valladolid*. <https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/42285/TFGN.%201289.pdf;jsessionid=245087DB55D0A52F191D4F522A7DFEFE?sequence=1>

Feber Asesores (2021). Nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. *FeberAsesores*. <https://febrerasesores.com/blog/nueva-ley-11-2021-de-9-de-julio-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal>

González, P. (2020). Qué es fraude fiscal y cómo se condena en España. *PGS Abogados*. <https://www.pgsabogadospenalistas.com/blog/que-es-el-fraude-fiscal/>

Hacienda (2023). Balance 2022 de resultados de control tributario. *La Moncloa*. <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2023/010823-aeat-control-tributario-balance-2022.aspx>

Instituto de Estudios Fiscales (2022). Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2021. Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Instituto de Estudios Fiscales*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2022_07.pdf

Irala Galán, J.A. y Irala Guzmán, E. (2019). 160 Cuestiones Esenciales Sobre Infracciones y Sanciones Tributarias. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.publicaciones.umh.es/cloudLibrary/ebook/info/9788413133218>

Jefatura del Estado (2021). 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. Boletín Oficial del Estado. *Iberly*. https://www.iberley.es/legislacion/ley-11-2021-9-jul-medidas-prevencion-lucha-contra-fraude-fiscal-26915734#google_vignette

López Atanez, Á. (2023). Real Decreto 1007/2023 relativo a la facturación económica y sistemas informáticos: objetivos y ámbitos de aplicación. Revista Contable número 81, página 4. *Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España*. <https://revista.aece.es/contable/81/#Pagina4>

Manual de Fiscalidad Básica. (s.f.). Las infracciones tributarias. *Centro de Estudios Fiscales*. <https://www.fiscal-impuestos.com/infracciones-tributarias.html>

Manual de Fiscalidad Básica (s.f.). Los tipos de infracciones y su sanción. El procedimiento de imposición. *Centro de Estudios Fiscales*. <https://www.fiscal-impuestos.com/3-los-tipos-de-infracciones-y-su-sancion-el-procedimiento-de-imposicion.html>

Material Divulgativo del Sistema Tributario Español (s.f.). Reducción de las sanciones. *INEAF Business School*. <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/procedimientos-tributarios-regimen-sancionador/sanciones-clasificacion-y-graduacion>

Món Jurídic (2021). Revista de L'Il·lustre Col·legi d'Advocacia de Barcelona. Número 336. *ICAB*. <https://www.icab.cat/export/sites/icab/.galleries/documents-publicacions/Mon-Judiric-336.pdf>

Organización Internacional de Policía Criminal (s. f.). Blanqueo de capitales. *Interpol*.

<https://www.interpol.int/es/Delitos/Delincuencia-financiera/Blanqueo-de-capitales>

Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (2021). Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal. *LaMoncloa*.

<https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/16062021-Componente27.pdf>

Portal Educación Cívico Tributaria (s.f). Agencia Tributaria. Glosario. *Agencia Tributaria*. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html

Portal Jurídico de Aranzadi (2013). Sentencia Tribunal Supremo número 2216/2011 05-12-2012. *Legal*

Today. <https://www.legaltoday.com/historico/jurisprudencia/jurisprudencia-penal/sentencia-tribunal-supremo-num-22162011-05-12-2012-2013-01-23/>

Riveros, A. (2020). 5 obligaciones de la ley de blanqueo de capitales de España. *EALDE Business School*. <https://www.ealde.es/ley-blanqueo-capitales-espana/>

Roldán, P. N. (2022). Evasión fiscal. *Economipedia*. <https://economipedia.com/definiciones/evasion-fiscal.html>

Ruiz, C. (2023). La economía sumergida crece y oculta 240.000 millones. Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda.

Gestha. <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=1274>

Seoane Pedreira, A. (2018). *El autoblanqueo en el Código Penal*. Portal Jurídico de Arazandi. *Legal Today*. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/el-autoblanqueo-en-el-codigo-penal-2018-01-30/>

SuperContable (s.f.). Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones. Sanciones. Ley General Tributaria. *SuperContable*

[https://www.supercontable.com/informacion/Recurso_Hacienda/Infraccion_tributaria_p
or_obtener.html](https://www.supercontable.com/informacion/Recurso_Hacienda/Infraccion_tributaria_p
or_obtener.html)

Tribunal Supremo (2023). Sala de lo penal. Sentencia número 785/2029. Jurisprudencia.

Consejo General del Poder Judicial.

<https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/6e33104857c9eba9a0a8778d75e36f>

Od

