



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

TRABAJO FIN DE GRADO

**LA EVASIÓN FISCAL Y LA EVOLUCIÓN DE LAS
MEDIDAS ANTIFRAUDE EN ESPAÑA**

Autor:

Iván Jover Sánchez

Tutora:

Arantzazu Juan Navarro

CURSO ACADÉMICO 2024/2025

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto presentar la evasión fiscal y la evolución de las medidas antifraude en el ordenamiento tributario español. En los últimos años en España se han destapado multitud de casos de evasión fiscal, dando lugar a problemas de crecimiento y a la disminución de ingresos para la Hacienda Pública.

Explicaremos el fenómeno de la evasión fiscal y en qué se diferencia con otros conceptos como la elusión fiscal, la planificación fiscal agresiva, el fraude fiscal y cuáles son los principales mecanismos empleados para llevarlas a cabo. Además de este marco teórico, examinaremos la respuesta que da el Estado español abordando las distintas medidas legales, sociales y tecnológicas.

Prestamos gran atención a la evolución normativa y al papel de la AEAT y a la Ley 11/2021, que representa uno de los hitos recientes más relevantes en esta materia. Se analizará el papel de la cooperación internacional en un contexto globalizado donde la evasión fiscal trasciende fronteras.

Ante todo, este contexto, también destaca la incorporación de las nuevas tecnologías como son el Big Data y la IA en la detección del fraude fiscal, todo ello permitirá ofrecer una visión global y actualizada del problema de la evasión fiscal en España, así como de la eficacia y los retos de las distintas estrategias adoptadas para combatirla. En conjunto, este trabajo ofrece una visión actualizada y completa del problema de la evasión fiscal en España, evaluando la eficacia y los desafíos de las estrategias adoptadas para combatirla.

ABSTRACT:

The present Final Degree Project aims to present tax evasion and the evolution of anti-fraud measures within the Spanish tax system. In recent years, numerous cases of tax evasion have been uncovered in Spain, leading to growth issues and a reduction in revenue for the Public Treasury.

We will explain the phenomenon of tax evasion and how it differs from other concepts such as tax avoidance, aggressive tax planning, and tax fraud, as well as the main mechanisms used to carry out these practices. In addition to this theoretical framework, we will examine the response of the Spanish State by addressing various legal, social, and technological measures.

Particular attention is paid to regulatory developments and to the role of the Spanish Tax Agency (AEAT) and Law 11/2021, which represents one of the most significant recent milestones in this field. The role of international cooperation will also be analyzed in a globalized context where tax evasion transcends borders.

In this context, the incorporation of new technologies such as Big Data and Artificial Intelligence in the detection of tax fraud is also noteworthy. All of this will provide a comprehensive and up-to-date overview of the problem of tax evasion in Spain, as well as an assessment of the effectiveness and challenges of the different strategies implemented to combat it.

INDICE

ABREVIATURAS	5
1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. CONCEPTO Y MARCO TEÓRICO DE LA EVASIÓN FISCAL	9
2.1 Definición de evasión fiscal	9
2.2 Conceptos relacionados y sus diferencias: elusión fiscal, fraude fiscal planificación fiscal agresiva y optimización fiscal.....	11
2.3 Jurisdicción no cooperativa	14
2.4 Principales mecanismos de evasión fiscal	19
3. MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL	27
3.1 Medidas legales.....	27
3.1.2 Desarrollo normativo y reformas tributarias.....	27
3.1.2 Cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal	55
3.2 Medidas administrativas	61
3.2.1 Plan de Control Tributario de la Agencia Tributaria	61
3.2.2 El Plan de Prevención de Fraude Fiscal	67
3.3 Medidas sociales de lucha contra la evasión fiscal y otras medidas de asistencia y colaboración	69
3.4 Medidas tecnológicas	73
3.4.1 Uso de la tecnología en la detención de la evasión fiscal (Big Data, inteligencia artificial)	73
BIBLIOGRAFÍA.....	80
WEBGRAFÍA	83

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AMAC	Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes
AT	Administración Tributaria
BEPS	Base Erosión and Profit Shifting
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CRS	Common Reporting Standard
DAC	Directivas de Cooperación Administrativa
EEMM	Estados Miembros
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
HFP	Hacienda y Función Pública
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IA	Inteligencia Artificial
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LIS	Ley Impuesto Sociedades
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PECT	Plan Estratégico de Control Tributario y Aduanero

PIB	Producto Interior Bruto
PRTR	Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia
RD	Real Decreto
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea



1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario español se fundamenta en los principios constitucionales que se recogen en el artículo 31.1 de la CE, que establece que todos los ciudadanos tenemos la obligación de contribuir al mantenimiento del gasto público según nuestra capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, y que en ningún caso tiene carácter confiscador. Estos principios se complementan con el artículo 3 de la LGT, que regula los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equidad y eficiencia en la aplicación del sistema tributario.

A su vez, el sistema tributario español se fundamenta en diversos impuestos que garantizan la financiación del sector público. Entre los principales tributos destacan el IRPF, el IS y el IVA. A continuación, procedemos a realizar una breve explicación de los impuestos mencionados.

En primer lugar, en lo que respecta al IRPF, éste grava las rentas obtenidas por las personas físicas, caracterizado por aplicar un sistema progresivo en el cual, a mayor capacidad económica del sujeto pasivo, mayor será el tipo impositivo que se le aplica. En cuanto al IS, éste recae sobre los beneficios obtenidos por las personas jurídicas en el desarrollo de sus actividades económicas. Finalmente, el IVA el cual es un tributo indirecto que grava el consumo de los bienes y servicios en las diferentes fases de producción y comercialización.

Tal y como se ha expuesto anteriormente, dichos impuestos constituyen los pilares esenciales del sistema fiscal español, asegurando la recaudación necesaria para financiar el gasto público y contribuir a la redistribución de la riqueza.

En este sentido y, reforzando lo indicado anteriormente, el TS considera que *"la contribución fiscal no es una carga que pueda ser esquivada a voluntad, sino una*

obligación ineludible cuyo incumplimiento erosiona los principios de justicia y equidad que sustentan el sistema tributario. La elusión indebida de impuestos no solo daña la Hacienda Pública, sino que agrava la carga de quienes cumplen con su deber.”¹

Con el pronunciamiento anterior, lo que queremos destacar es la importancia de cumplir las obligaciones tributarias, ya que es fundamental para sostener el Estado de bienestar en el que vivimos, ya que permite garantizar la financiación de los servicios públicos de los que todos nos beneficiamos, como las pensiones, sanidad, educación, seguridad y defensa, etc. y es por ello, la importancia de no ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos o evadir los impuestos.

La evasión fiscal es un problema que afecta tanto a las autoridades como a los ciudadanos que cumplen con sus obligaciones, ya que el hecho de evadir el pago de una obligación provoca en los demás mayores cargas con el fin de mantener el correcto funcionamiento del sistema tributario español.

En el marco del análisis de la evasión fiscal, conviene considerar también el fenómeno de la economía sumergida. La economía sumergida es conjunto de actividades productivas que son legales pero que permanecen ocultas a las autoridades públicas para evitar pagar impuestos, y España tiene una ratio de ésta sobre el PIB que se sitúa en el 15,8% en el año 2022, aunque menor que la media de la Unión Europea que se sitúa en 17,7%. Dicha ratio no ha dejado de descender, con la excepción del año 2020 que fue el año de la pandemia, desde el 21,9% en 2004, al 15,8% en 2022, unos seis puntos porcentuales menos.²

¹ STS 2144/1993, de 15 de marzo.

² EuropaPress. *La economía sumergida en España cae al 15,8% sobre el PIB en 2022, casi dos puntos menos que la media europea.* 18 de octubre de 2024. Disponible en: <https://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-economia-sumergida-espana-cae-158-pib-2022-casi-dos-puntos-menos-media-europea-20241018123000.thml> Consultado el: 8 de abril de 2025.

Aunque podemos observar que estamos en el camino correcto, resulta necesario seguir luchando y combatiendo este tipo de prácticas ilegales. Por este motivo, en este trabajo nos vamos a centrar en analizar la evasión fiscal en profundidad.

Para conseguir este objetivo, en primer lugar, nos centraremos en analizar el concepto y marco teórico de evasión fiscal, delimitándolo con respecto a otras nociones relacionadas. Asimismo, dada la influencia de las jurisdicciones no cooperativas en el marco de la evasión fiscal, incluiremos un apartado dedicado a su estudio. Finalmente, se explicarán los principales mecanismos de evasión fiscal.

A continuación, procederemos al análisis de las principales medidas orientadas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, abordándolas desde diversas perspectivas: legal, administrativa, social y tecnológica.

Por último, presentaremos las conclusiones sobre el trabajo expuesto.

La metodología empleada en este trabajo es la propia de las ciencias jurídicas, basada en la consulta de las diferentes fuentes jurídicas, tanto en formato físico como digital, como son los manuales, artículos doctrinales, normativa, doctrina administrativa y jurisprudencia.

2. CONCEPTO Y MARCO TEÓRICO DE LA EVASIÓN FISCAL

2.1 Definición de evasión fiscal

La evasión fiscal se define como el acto de eludir el pago de impuestos de manera ilícita con el objetivo de pagar menos impuestos. Dicho de otro modo, se trata de un

comportamiento fraudulento dirigido a evitar el pago de impuestos debidos, conocido comúnmente como “engañar a Hacienda”. Esta evasión puede llevarse a cabo tanto de forma personal como empresarial. En este sentido, todo comportamiento ilegal que lleve asociado un daño al Tesoro Público, ya sea directamente relacionada con los impuestos o no, se considera evasión fiscal. Un ejemplo de ello sería una empresa que falsifica sus cuentas para encubrir las ganancias y de esta manera, evitar el pago de impuestos, lo que afecta negativamente a las finanzas públicas.

El delito de evasión fiscal no se limita únicamente a la omisión del pago de impuestos, sino que abarca cualquier práctica que induzca a las autoridades fiscales a creer que los ingresos o el patrimonio declarado son inferiores a la realidad. Ejemplos de ello incluyen la ocultación de información relevante sobre los ingresos o el patrimonio, declarando un salario menor al realmente percibido con el fin de reducir IRPF u omitiendo bienes adquiridos en las correspondientes declaraciones.

Nuestra normativa tributaria no define de forma expresa el concepto de evasión fiscal, pero sí que la reconoce como una infracción, con las correspondientes consecuencias sancionadoras y estableciendo una serie de sanciones para aquellos que omitan el pago de impuestos. De manera similar, la UE, no proporciona una definición exacta y única de la evasión fiscal, pero sí establece un marco normativo y directivas con el fin de prevenir la evasión fiscal. Un ejemplo es la Directiva 2011/16/UE que establece la obligación de los Estados Miembros de intercambiar información sobre cuentas bancarias y otras fuentes de ingresos.

Por su parte, AEAT define la evasión fiscal como “un comportamiento análogo al fraude fiscal, pero es una distinción meramente semántica. Técnicamente, la evasión es sinónimo de fraude. Socialmente, la evasión parece tener un significado menos fuerte. Sin embargo, en el vocabulario hacendístico tradicional, la evasión es más amplia que el fraude: incluye tanto el fraude tributario, como el contrabando aduanero, o la salida de

divisas del país, etc. Es decir: todo comportamiento ilegal que comporta un daño al Tesoro Público, sea o no relativo a los impuestos.”³

Autores como Joseph Stiglitz, galardonado con Premio Nobel de Economía en 2001 ha señalado que “la evasión fiscal no sólo es un problema de recaudación, sino que también amplía la desigualdad y erosiona la confianza en las instituciones públicas.”⁴

2.2 Conceptos relacionados y sus diferencias: elusión fiscal, fraude fiscal planificación fiscal agresiva y optimización fiscal

Al abordar el concepto de evasión fiscal es habitual confundirlo o vincularlo con los términos de fraude fiscal y/o elusión fiscal, ya que todos están relacionados con la ocultación de rentas, patrimonios o actividades económicas, que constituyen la base imponible de los impuestos defraudados. Sin embargo, dichos conceptos están relacionados, pero no son términos equivalentes entre sí.

Es por ello, que vamos a realizar una diferenciación entre los siguientes términos: elusión fiscal, fraude fiscal, planificación fiscal agresiva y optimización fiscal, con el objetivo de comprender de manera más precisa el concepto de evasión fiscal.

En primer lugar, se habla de elusión fiscal cuando se elude el cumplimiento de las obligaciones acudiendo a medios lícitos. Está relacionada con las lagunas o ambigüedades de la normativa jurídica y se produce sin violación directa de la ley. La elusión tiene relevancia en cuanto que, a través de la misma, se elude la intención del legislador y la correcta aplicación de la norma jurídica. En este contexto, lo que corresponde es

³ Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Glosario-Portal de Educación Cívico-Tributaria., disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html Consultado: 21 de abril de 2025.

⁴ STIGLITZ, Joseph E: *La economía del sector público*, 3.ª ed., Antoni Bosch editor, 2000, págs. 483 y ss.

modificar la legislación para evitar tales situaciones, una tarea que no es responsabilidad directa del administrador tributario.⁵

Por otro lado, el fraude fiscal involucra toda acción u omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. No se limita a la evasión del pago de impuestos, sino que también otras conductas como: dejar de ingresar las cantidades retenidas a las personas trabajadoras a cuenta del IRPF, disfrutar de subvenciones, ayudas o beneficios fiscales sin tener derecho a los mismos, solicitar devoluciones de impuestos indebidas, etc.⁶

Un concepto adicional que debemos considerar es el de planificación fiscal agresiva. Para comprenderlo adecuadamente, es necesario poner en contexto qué es la planificación fiscal, pero nos encontramos que en nuestro ordenamiento jurídico no aparece una definición legal, incluso, no hay ninguna norma que recoja esta expresión. Sin embargo, aparece recogida por la jurisprudencia en numerosas sentencias. En particular, la Audiencia Nacional en su sentencia de 23 de septiembre de 2020 (Recurso 558/2017)⁷, alude a las estructuras de planificación fiscal agresiva como aquellas, que aun siendo formalmente legales, tienen como único propósito la obtención de ventajas fiscales indebidas, careciendo de sustancia económica o de una justificación válida desde el punto de vista comercial. A nivel comunitario, destacamos la Directiva UE 2018/822, conocida como la DAC6⁸, que modificó la Directiva 2011/16 sobre cooperación administrativa en el ámbito fiscal. Su objetivo es precisamente detectar, frenar y disuadir la planificación fiscal agresiva transfronteriza, imponiendo a los intermediarios fiscales (asesores, abogados, consultores, bancos, etc.) la obligación de informar a las autoridades tributarias sobre determinados mecanismos que puedan presentar indicios de evasión o elusión fiscal.

⁵ COSULICH AYALA, Jorge, *La evasión tributaria*, Editorial Jurídica de Chile, pág. 9.

⁶ Estudio sobre fiscalidad justa como herramienta de lucha contra la pobreza y la exclusión social, pág. 48.

⁷ Audiencia Nacional, Sentencia de 23 de septiembre de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, recurso núm. 558/2017.

⁸ KPMG, Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, junio de 2019.

La DAC6 no prohíbe la planificación fiscal agresiva, pero al imponer una obligación de transparencia, busca disuadir su utilización y facilitar el control por parte de las administraciones tributarias. De hecho, su implementación ha llevado a muchas grandes empresas y grupos multinacionales a revisar o incluso desmontar estructuras fiscales consideradas agresivas, anticipando una posible respuesta de las haciendas europeas. En España, esta directiva fue incorporada al ordenamiento interno mediante el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, y desarrollada reglamentariamente a través del Real Decreto 243/2021, que regula las obligaciones de información de los intermediarios fiscales.

La planificación fiscal según Prieto Jano, establece que puede entenderse como la reflexión y cálculo de antemano de la forma de optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones que se llevan a cabo en el exterior de un país, con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible; pero eso sí, dentro de la legalidad.⁹

Sin embargo, el problema surge cuando no se emplea de manera adecuada, lo que da lugar a lo que se denomina planificación fiscal agresiva. Dicho término describe estrategias fiscales formalmente legales pero que producen efectos indeseados, como la reducción de la tributación global de determinadas empresas mediante la utilización de discordancias entre sistemas tributarios o mediante estructuras jurídicas que cumplen aparentemente con la ley. La Comisión Europea establece que la planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria.

La planificación fiscal agresiva tiene como resultado una disminución importante de los ingresos fiscales y compromete la equidad del sistema tributario. La erosión de la base impositiva provoca que los Estados incrementen los impuestos, lo que da lugar a

⁹ PRIETO JANO, M.^a J. *"La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal"*. En Revista de Estudios Europeos, 2015, 11, págs. 121-134.

desigualdades entre aquellos contribuyentes que, debido a su tamaño, pueden llevar a cabo estrategias fiscales que reduzcan su carga tributaria y de aquellos que no cuentan con los medios suficientes para hacerlo.

Por último, la optimización fiscal se define como una parte de la planificación fiscal enfocada a reducir la carga tributaria dentro de los márgenes de la ley, es decir, consiste en aprovechar los beneficios fiscales disponibles, como exenciones o créditos fiscales, sin recurrir a prácticas agresivas o cuestionables. La optimización fiscal es un proceso complejo, que requiere un conocimiento profundo de las leyes fiscales, las regulaciones y las prácticas de la industria.

2.3 Jurisdicción no cooperativa

En primer lugar, comenzaremos a hablar de los paraísos fiscales, que lo vamos a definir como aquel Estado o territorio caracterizado por una escasa o nula tributación para los inversores extranjeros. La OCDE los definió en 1998 como aquellas jurisdicciones que se configuran a sí mismas como tales con el fin principal de evadir impuestos realizando prácticas fiscales perjudiciales para otros sistemas tributarios estatales, pues suponen competencia para los mismos en materia tributaria, estableciendo cinco características comunes¹⁰:

- Inexistencia de cargas fiscales o aplicación de tipos impositivos reducidos.
- Falta de transparencia en las cuentas.
- Negativa a proporcionar información a las autoridades extranjeras.
- Permiso a los no residentes de beneficiarse de las bajas tasas impositivas a pesar de que no realicen inversiones reales en el lugar.
- Facilidad y rapidez para crear sociedades pantallas.

¹⁰ OCDE, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, París, OCDE, 1998.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la normativa se articulaba mediante disposiciones reglamentarias. En concreto, en junio de 1991 se promulgo el RD 1080/1991, por el que se determinó por primera vez la lista oficial de países y territorios considerados paraísos fiscales a efectos de la Ley 17/1991 y de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Dicha lista se diseñó para adaptarse a la práctica internacional y las circunstancias económicas.

Con el objetivo de fomentar la cooperación fiscal y posibilitar la exclusión de jurisdicciones que suscribieran compromisos de intercambio de información, el RD 116/2003, de 31 de enero, introdujo un segundo artículo que modificó el RD de 1991 y permitió excluir de la lista a los países y territorios que formalizaran acuerdos específicos de intercambio de información tributaria o convenios para evitar la doble imposición con la cláusula de información. Esta modificación entro en vigor el 2 de febrero de 2003 incorporando la exigencia de que los compromisos de transparencia fiscal estuvieran recogidos en convenios o bien en acuerdos vigentes.

La Ley 36/2006, de 30 de noviembre, entra en vigor el 1 de diciembre de 2006 y recogió en su exposición de motivos la necesidad de articular reformas reglas de mayor rango para reforzar la prevención del fraude fiscal.

Antes de entrar en el análisis de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, cabe advertir que la siguiente exposición reproduce su redacción original, tal como fue publicada en el BOE, el 30 de noviembre de 2006, sin perjuicio de la posterior modificación operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

La Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, constituyó uno de los primeros intentos sistemáticos de definir los territorios considerados como paraísos fiscales en el

ordenamiento jurídico español. En su redacción original (BOE núm. 286, de 30 de noviembre de 2006), se establecieron tres criterios fundamentales para calificar a una jurisdicción como tal:

- La existencia de una tributación efectiva nula o muy reducida.
- La ausencia de un marco eficaz de intercambio de información tributaria con España.
- La presencia de prácticas o normas jurídicas que dificulten el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como la falta de transparencia o el uso de estructuras jurídicas opacas.

Cabe destacar que esta redacción no incluía una referencia expresa a los titulares reales de cuentas bancarias o entidades jurídicas. Aunque el tercer criterio podía englobar situaciones de opacidad fiscal, no se exigía explícitamente la identificación de las personas físicas ocultas tras estructuras societarias. Esta omisión limitaba la efectividad del control tributario en un contexto de creciente movilidad de capitales y uso de entidades interpuestas.

Posteriormente, y en consonancia con las recomendaciones internacionales especialmente del Foro Global sobre Transparencia Fiscal de la OCDE y de la UE, la normativa española evolucionó hacia un modelo más exigente. Esta transformación culminó con la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que reformó por completo la citada Disposición Adicional Primera.

La reforma no solo sustituyó el concepto de “paraíso fiscal” por el de “jurisdicción no cooperativa”, en línea con los estándares internacionales, sino que introdujo nuevos requisitos. Entre ellos destaca la inclusión expresa del criterio relativo a la identificación y comunicación de los titulares reales, conforme a la normativa española en materia de prevención del blanqueo de capitales. En concreto, el nuevo apartado 2.a).4.º señala que uno de los elementos clave para valorar la cooperación tributaria de una jurisdicción es la

existencia de un intercambio efectivo de información sobre los titulares reales de entidades o estructuras jurídicas.

Asimismo, se ampliaron los supuestos para incluir:

- Territorios con regímenes fiscales perjudiciales, aunque cuenten con tipos impositivos nominales.
- Estados que, pese a haber firmado convenios de intercambio de información o para evitar la doble imposición, no aplican efectivamente dichos mecanismos.
- Jurisdicciones que no colaboran en la lucha internacional contra el fraude y la elusión fiscal, según los estándares de la OCDE y la UE.

Además, se estableció que la actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas se realizará mediante orden ministerial, teniendo en cuenta los informes internacionales. Fruto de esta nueva regulación, se publicó la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, que establece la lista vigente de jurisdicciones no cooperativas.

Según la Agencia Tributaria, este listado se basa en criterios como la falta de transparencia, el incumplimiento de estándares internacionales de intercambio de información y la existencia de prácticas fiscales potencialmente lesivas para otros países¹¹.

A su vez, la Comisión Europea publica periódicamente su propia lista negra de jurisdicciones fiscales no cooperativas, que España considera como referencia.

¹¹ Agencia Tributaria. (2023). Jurisdicciones no cooperativas: criterios y consecuencias fiscales. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/impuesto-sociedades-2022/capitulo-10-incentivos-empresas-reducida-dimension/jurisdicciones-no-cooperativas.html> Consultado: 21 de abril de 2025.

En consecuencia con ello, la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, recoge los países y territorios considerados jurisdicciones no cooperativas conforme al nuevo marco regulador. El listado incluye:

1. Anguila
2. Emirato del Estado de Bahrein
3. Barbados
4. Bermuda
5. Dominica
6. Fiji
7. Gibraltar
8. Guam
9. Guernsey
10. Isla de Man
11. Islas Caimán
12. Islas Malvinas
13. Islas Marianas
14. Islas Salomón
15. Islas Turcas y Caicos
16. Islas Vírgenes Británicas
17. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
18. Jersey
19. Palaos
20. Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (offshore business)
21. Samoa Americana

22. Seychelles
23. Trinidad y Tobago
24. Vanuatu

Para combatir el fenómeno de la evasión y elusión fiscal mediante la creación de estructuras opacas en jurisdicciones de baja o nula tributación, organismos internacionales como la OCDE y la UE han aumentado las listas negras de paraísos fiscales y han promovido iniciativas como el Plan BEPS de la OCDE o la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo con el objetivo de aumentar la transparencia y evitar la evasión fiscal a través de estos territorios.

Esta reforma tiene por tanto un carácter sustantivo, y no solo terminológico, ya que amplía de manera significativa el ámbito de actuación de la Hacienda pública frente a fenómenos de elusión y evasión fiscal. Todo ello se inscribe dentro de un marco internacional más amplio, impulsado por organismos como la OCDE (especialmente a través del Plan BEPS) y la UE, que han promovido políticas de transparencia fiscal, como la Directiva (UE) 2015/2376, relativa al intercambio automático y obligatorio de información tributaria entre EEMM.

Podemos concluir que, más que una mera modificación terminológica, la transición del concepto implica una modernización del enfoque jurídico y fiscal, alineando el marco nacional con los esfuerzos internacionales por prevenir la evasión fiscal median el uso abusivo de territorios con ventajas tributarias desproporcionadas o mecanismos opacos.

2.4 Principales mecanismos de evasión fiscal

En la actualidad, no existe una única forma de evadir el pago de impuestos, sino que es relativamente fácil encontrar numerosas maneras de conseguir la ocultación de bienes e ingresos a la Hacienda Pública. En el presente punto, describiremos las principales formas de evasión fiscal, ya que todas tienen un objetivo común que es evadir el pago de impuestos. A continuación, hablaremos de algunas de ellas.

En primer lugar, hablaremos de los paraísos fiscales, ya citados en el anterior apartado, con el fin de explicar el papel que desempeñan en la evasión fiscal, siendo necesario conocer las características que tienen éstos para facilitar esta práctica. Entre las características más comunes destacan¹²: la baja o nula tributación; lo que favorece la entrada de capitales que buscan pagar menos impuestos; la falta de transparencia en cuanto al origen de su procedencia y las facilidades otorgadas a los no residentes para beneficiarse de su sistema fiscal.

De esta manera, los paraísos fiscales facilitan la evasión de impuestos, a través, por ejemplo, de cuentas bancarias opacas que permiten ocultar los ingresos no declarados y de sociedades offshore¹³ utilizadas para desviar beneficios y ocultar capitales.

En definitiva, los paraísos fiscales desempeñan un papel fundamental en la evasión fiscal, al proporcionar mecanismos a personas con gran patrimonio y a grandes empresas para ocultar beneficios y activos. De este modo, a través de las sociedades offshore, fideicomisos y cuentas opacas trasladan sus beneficios a estos países que no cooperan internacionalmente en la lucha contra esta práctica.

¹² ROSER SAMPLON, Salvador, “*Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal*”. En el Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, nº 3, 2007, págs. 2-4

¹³ Las sociedades offshore son entidades constituidas en un país distinto de aquel en el que realizan su actividad económica o donde residen sus propietarios, generalmente en jurisdicciones con baja o nula tributación. Se utilizan con fines que dan a lugar a prácticas de evasión o elusión fiscal.

Del estudio previo de los paraísos fiscales se deriva la necesidad de analizar cómo se instrumentaliza su utilización en la práctica, siendo el cambio de residencia fiscal uno de los instrumentos más recurrentes.

En relación con los criterios que determinan la residencia fiscal en España, debe señalarse que, si bien el artículo 48 de la LGT regula el domicilio fiscal del contribuyente, no establece los supuestos en los que una persona física es considerada residente fiscal en territorio español. Esta cuestión ya fue abordada en la derogada Ley 40/1998 del IRPF, concretamente en su artículo 9, y actualmente se encuentra regulada con mayor precisión en la Ley 35/2006 del IRPF.

La existencia de interpretaciones contradictorias por parte de la jurisprudencia y de la administración tributaria respecto al traslado de residencia fiscal generó inseguridad jurídica, lo que motivó una reforma normativa con el fin de evitar abusos. Esta reforma se concretó en la mencionada Ley 35/2006, que establece de forma más clara los criterios para determinar la residencia fiscal de las personas físicas.

Asimismo, como indica el Ministerio de Hacienda y Función Pública en referencia al cambio de residencia fiscal¹⁴, *“la normativa tributaria establece la obligación al contribuyente de comunicar a la Administración tributaria el domicilio fiscal, así como las variaciones que se puedan producir en el mismo. Con carácter general, el domicilio fiscal del contribuyente informa de la residencia fiscal y, por tanto, del sistema fiscal aplicable”*.

¹⁴ Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, Comunicación sobre cambio de domicilio fiscal a la Agencia Tributaria, Consulado General de España en Ginebra. Ginebra, a 16 de noviembre de 2017. Disponible en: <https://www.exteriores.gob.es/Consulados/ginebra/es/Comunicacion/Noticias/Documents/Comunicaci%C3%B3n%20cambio%20de%20domicilio%20fiscal%20Agencia%20Tributaria.pdf> Consultado 22 de abril de 2025.

Para la comunicación del cambio de residencia fiscal, el ciudadano tendrá que presentar el modelo declaración 030 de la Agencia Tributaria. Una vez presentado el modelo 030 la AT podrá requerir que se aporte la prueba de la residencia en el extranjero.

Antes de analizar los criterios específicos que determinan la residencia fiscal de una persona física en España, es conveniente indicar que estos se encuentran recogidos en el marco normativo de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

En el artículo 8 de la citada ley establece que son contribuyentes por el IRPF las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, sin embargo, este no es el único supuesto. En el artículo 10 de la LIRPF amplía la consideración de contribuyente a determinados supuestos en los que una persona física reside en el extranjero pero continúa sujeta al IRPF, como es el caso de los miembros de misiones diplomáticas y consulares o los trabajadores al servicio del Estado español en el extranjero.

Una vez que ya hemos delimitado quien puede ser considerado contribuyente, es el artículo 9 de la LIRPF el que determina cuándo una persona física debe entenderse como residente en territorio español. Este precepto establece tres criterios principales para atribuir la residencia fiscal, los cuales detallaremos en el epígrafe dedicado a las medidas legales de prevención y lucha contra la evasión fiscal.

Cabe preguntarse, entonces, ¿cuál es la finalidad de dicho cambio ficticio y que persigue el contribuyente? En términos generales, el objetivo principal es beneficiarse de una jurisdicción con una carga impositiva más baja, sin que ello implique el traslado efectivo de su residencia habitual, ya que el contribuyente sigue residiendo de facto en su país de origen.

En la práctica, es frecuente la utilización de conductas fraudulentas, tales como la simulación o la aportación de documentación falsa, mediante las cuales el contribuyente

aparenta residir en otra jurisdicción. Para ello, se recurre habitualmente a la falsificación de contratos de arrendamiento, facturas o certificados de empadronamiento. No obstante, en muchos casos persisten indicios claros de que la residencia efectiva continúa en España, ya que el contribuyente mantiene allí sus principales vínculos económicos, como propiedades, actividades empresariales o fuente de ingresos.

Aunque ha sido tradicionalmente analizado en relación a las personas físicas, también es una práctica recurrente entre las personas jurídicas, debido a que pueden trasladar su domicilio social o sus sede de dirección efectiva a otro país con la finalidad de reducir o eludir su carga tributaria en España, es por ello que la LIS en su artículo 8.1 establece que se consideran residentes fiscales en territorio español a las entidades que se hayan constituido conforme las leyes españolas, las que tengan su domicilio social en territorio español y las que tengan su sede de dirección efectiva en España, entendida como el lugar donde se toman las decisiones de gestión y dirección de la actividad. Además la propia normativa contempla mecanismos de antiabuso para poder evitar la evasión, ya que si una entidad traslada su residencia a un país o territorio calificado como paraíso fiscal, la Administración podrá presumir que la residencia efectiva sigue en España, salvo prueba en contrario.

Con el cambio de domicilio fiscal a otro país lo que buscan es la evasión de impuestos, es por ello por lo que en la práctica cada vez está más vigilada por las autoridades tributarias, llegando a tener consecuencias jurídicas derivadas de este comportamiento, ya que tales actuaciones pueden ser calificadas como infracciones tributarias graves, con multas de hasta el 150% de la cuota defraudada¹⁵ incluso cuando la cuantía excede los 120.000 euros anuales, los hechos pueden constituir un delito contra la Hacienda Pública, con penas de prisión de uno a cinco años.¹⁶

Es importante recalcar que si el nuevo país de residencia figura en la lista de paraísos fiscales, nuestra normativa en la LIRPF en su artículo 8.2 establece una

¹⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 191.

¹⁶ Código Penal español, artículo 305.

presunción de mantenimiento de la residencia en España durante el ejercicio en que se produce el traslado y los cuatro siguientes, salvo que se pruebe una residencia efectiva y con contenido real, esto sigue la línea de los principios establecidos por la OCDE y el Plan BEPS.

Otro mecanismo de evasión fiscal son las facturas falsas, en España al igual que pasa en muchos países, no todas las facturas que se emiten son válidas, con esto nos referimos, no a que incumplan algún criterio de validez, sino que se emiten de manera ficticia o falsa, es decir, que no reflejan la realidad del tráfico mercantil, ya que no se realizan efectivamente sino que se emiten para aparentar que se han llevado a cabo operaciones varias que no son reales y se hace para alcanzar distintos fines, pero con el mismo objetivo, que es la evasión fiscal.

Las facturas falsas son todas aquellas que contenga información errónea que implica la manipulación de documentos contables para alterar la información sobre ingresos y gastos, en otras palabras, las que faltan a la verdad o a la realidad de los datos contenidas en ellas.

Las distintas modalidades a través de las cuales se llevan a cabo estas prácticas fraudulentas -como la emisión de facturas infladas, por operaciones inexistentes o duplicadas- comparten un objetivo común: eludir el pago de impuestos o maximizar indebidamente devoluciones, especialmente en relación con el IVA. Además, es frecuente que estas formas de fraude se utilicen de manera combinada o estén interrelacionadas entre sí, lo que incrementa la complejidad de su detección y control por parte de la Administración tributaria.

La forma más común es la emisión de facturas infladas que consiste en documentos que exageran el importe real de los bienes o servicios prestados con el objetivo anteriormente dicho, que es reclamar una deducción o reembolso del IVA superior al que legalmente corresponde, lo que busca es manipular el resultado fiscal a favor del contribuyente mediante la alteración de las bases imponibles.

Otra forma muy parecida de evadir impuestos son las facturas por operaciones inexistentes, que son facturas emitidas por bienes o servicios que nunca fueron entregados ni prestados, es decir, son operaciones ficticias, que no tienen sustento real y su única finalidad es reducir la carga tributaria del receptor o generar crédito fiscal ilícito.

Relacionado con las facturas también está la posibilidad de evadir impuestos a través de las facturas duplicadas, que consiste en presentar más de una vez la misma factura con el propósito de inflar los gastos deducibles y así poder reducir la base imponible.

La siguiente irregularidad en la emisión de facturas falsas son los documentos que no cumplen los requisitos formales establecidos en la normativa vigente, en España, el marco legal que regula los requisitos de facturación es el RD 1619/2012¹⁷, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula los requisitos formales y sustantivos que deben cumplir las facturas emitidas en operaciones comerciales y profesionales, con el objetivo de garantizar la transparencia, la trazabilidad de las operaciones y la correcta liquidación de los impuestos, especialmente en relación con el IVA.

Además, también se detecta la utilización de empresas ficticias que son creadas exclusivamente con el propósito de emitir facturas falsas, que son sociedades que carecen de actividad económica real, pero se utilizan para simular transacciones y generar documentación falsa que luego es utilizada por la empresa real para obtener ventajas fiscales indebidas.

Por otro lado, también existe esquemas que involucran a empresas vinculadas, mediante las cuales se simulan operaciones comerciales entre entidades que forman parte

¹⁷ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, Boletín Oficial del Estado, núm. 289, de 1 de diciembre de 2012. Disponible <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-14696> Consultado: 27 abril 2025.

del mismo grupo o que tienen relaciones económicas o personales estrechas. El objetivo es el mismo que con las empresas ficticias, que es trasladar beneficios o gastos de una empresa a otra, optimizando fiscalmente la carga tributaria del grupo en su conjunto.

Ahora bien, emitir o aceptar una factura falsa puede derivar en sanciones como pueden ser multas económicas que varían según la gravedad del caso, sanciones fiscales que derivan en recargos adicionales y en ajustes tributarios y por último en implicaciones penales, que es para casos extremos, que pueden incluir hasta penas de prisión y sanciones adicionales.

Por proximidad y por la relevancia de las facturas falsas, vamos a mencionar el caso de Terra Mítica¹⁸ en Benidorm (Alicante) que pagó mediante facturas falsas casi cuatro millones y medio de euros a diversas empresas por servicios inexistentes.

Por otro lado, entre las prácticas más comunes de evasión fiscal, destacamos la reducción de ingresos declarados mediante la omisión de ventas como otro método de evasión. La supresión de ventas ha sido utilizada por autónomos, comerciantes, Pymes, microempresas, e incluso grandes empresas con el propósito de disminuir su carga tributaria. Esta práctica consiste en omitir intencionadamente el registro de ciertas transacciones comerciales con el fin de reducir la base imponible y, como resultado, la carga tributaria, llevándose a cabo mediante la omisión del registro de ventas en efectivo. Ahora bien, este tipo de conducta es particularmente frecuente en los negocios pequeños y medianos, ya que los controles internos son escasos y los propietarios suelen controlarlos, lo que facilita su ejecución.

No obstante, en la actualidad, la generalización de los medios de pago electrónicos y las restricciones al uso efectivo -especialmente en grandes superficies y

¹⁸ RTVE.es “Condenados dos exdirectivos de Terra Mítica y 20 empresarios por estafa y fraude en la construcción del parque” 27 de abril de 2016. Disponible en: <https://www.rtve.es/noticias/20160427/condenados-dos-exdirectivos-terra-mitica-20-empresarios-por-estafa-construccion-del-parque/1346324.shtml> Consultado: 25 abril de 2025.

establecimientos- han dificultado notablemente esta práctica, dificultando también las posibilidades de blanqueo de capitales asociados.

Para concluir este punto, debe mencionarse el uso de la llamada “contabilidad paralela”. La contabilidad paralela consiste en la llevanza de dos registros contables totalmente diferentes: uno de ellos será el oficial, destinado a cumplir las obligaciones fiscales y otro oculto, el que refleja la verdadera situación económica de la empresa. Esta práctica persigue habitualmente tres objetivos: la ocultación de ingresos, la inflación ficticia de gastos la partida de gastos y el desvío de fondos. Estas prácticas se pueden combinar o utilizar de manera individual, constituyendo todas delitos de evasión fiscal.

3. MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

3.1 Medidas legales

Como hemos ido desarrollando anteriormente, la evasión fiscal es una de las principales amenazas a la equidad y eficiencia de los sistemas tributarios. Para poder combatir dicha problemática, los poderes públicos han ido desarrollando a lo largo de los últimos años un amplio abanico de medidas legales orientadas a prevenir, detectar y sancionar las prácticas ilícitas mencionadas en el punto anterior. En este punto analizaremos las principales actuaciones legales implementadas para luchar contra la evasión fiscal, su evolución, alcance y eficiencia.

3.1.2 Desarrollo normativo y reformas tributarias.

Desde la entrada de España en la UE en 1986 y con la creciente globalización, el sistema tributario español ha experimentado una evolución significativa. La necesidad

del Estado de dotarse de una estructura fiscal más eficiente, eficaz y transparente frente a los fenómenos como la evasión fiscal impulsó una serie de reformas, algunas de las cuales se analizan a continuación.

Una de las reformas más importantes de la década de los noventa fue la llevada a cabo mediante la **Ley 18/1991, de 6 de junio**¹⁹, del IRPF. Uno de los principales cambios pasa por el cambio de tributación familiar a individualización de renta, de modo que cada contribuyente debía declarar sus ingresos personales. Esta modificación dificultaba el uso de otros miembros de la unidad familiar como pantalla para ocultar rentas y reducía la posibilidad de rebajar artificialmente la progresividad del impuesto.

La ley en su artículo 6, dedicado a los rendimientos del trabajo personal, amplía el concepto de renta sometida a tributación, incluyendo rendimientos en especie y ganancias patrimoniales de diversa naturaleza. Esta ampliación tenía como objetivo evitar la elusión fiscal mediante compensaciones no monetarias. En su artículo 57 referido a las retenciones e ingresos a cuenta, se estableció la obligación de practicar retenciones sobre determinadas rentas como los salarios, intereses o rendimientos, asegurando de esta manera el ingreso anticipado del impuesto y reduce la posibilidad de ocultarlos, así complicaba más la evasión.

Otro de los aspectos relevantes fue la definición de residencia habitual, ya que la anterior Ley 44/1978 no definía claramente, lo que daba lugar a situaciones de inseguridad jurídica que podían ser aprovechadas por algunas personas para eludir sus obligaciones fiscales.

Podemos concluir la Ley 18/1991 que no fue específicamente una norma antifraude, pero que sí introdujo bases importantes para prevenir la evasión y mejorar el

¹⁹ DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R.; SANZ GADEA, E.; DE BUNES IBARRA, J. M.; ADAME MARTÍNEZ, F.; DE JUAN PEÑALOSA, J. L. “50 años de evolución impositiva: Avanzando juntos, superando barreras,” Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), 2019 págs. 23-29.

control fiscal, estableciendo un marco más transparente y riguroso, aunque posteriormente fuera sustituida por otras como veremos a continuación.

En esta misma línea de evolución normativa, cabe destacar la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que supuso un paso adelante en la modernización del sistema fiscal español. Esta norma introdujo mecanismos más eficaces para el control de la evasión, entre ellos, el artículo 8, que refuerza el control sobre los traslados ficticios de residencia fiscal. En concreto, establece que las personas físicas de nacionalidad española que trasladen su domicilio fiscal a un país o territorio calificado como paraíso fiscal mantendrán la condición de contribuyentes del IRPF durante el ejercicio del cambio de residencia y los cuatro ejercicios siguientes, salvo que pierdan dicha nacionalidad o se acredite un cambio de residencia real y efectivo.

Por su parte, el artículo 9 regula los criterios que determinan la residencia fiscal en España. En primer lugar, se aplica una regla objetiva de permanencia: se considera residente a quien permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español, computándose también las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite de forma fehaciente su residencia en otro Estado. Para ello, no basta con un simple certificado expedido por la administración tributaria extranjera, especialmente cuando se trata de jurisdicciones no cooperativas; será necesario que el propio contribuyente pruebe efectivamente su permanencia en el extranjero, por medios alternativos y consistentes.

Además, el artículo 9 incorpora un criterio cualitativo basado en la localización de los intereses económicos, considerándose residente en España quien tenga en el país el núcleo principal o la base de sus actividades económicas o intereses patrimoniales. Por último, existe una presunción legal de residencia cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad residen habitualmente en territorio español, salvo que se acredite lo contrario.

Por el contrario, una persona física tendrá la consideración de no residente en España cuando no se cumpla ninguno de los requisitos anteriores.

A continuación, vamos a centrarnos en el **Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo**²⁰, debido a su gran importancia en materia de evasión fiscal, ya que supuso una modificación en LIRNR, constituyendo un hito relevante en la evolución del sistema tributario español en relación con la fiscalidad internacional. Con esta norma, nuestro cuerpo legal buscaba dar respuestas a las necesidades de nuestro sistema, debido a que la legislación estaba muy dispersa en lo relativo a la tributación de rentas obtenidas en territorio español por personas físicas y entidades no residentes.

El objetivo principal del RD era la codificación unificada de la regulación del IRNR, la simplificación normativa para poder eliminar duplicidades y a la vez clarificar aspectos de las anteriores legislaciones, continuando con una adaptación sistemática para incorporar en un único texto legal las reformas derivadas de las obligaciones comunitarias e internacionales, sobre todo de las regulaciones de la libre circulación de capitales y los convenios para evitar la doble imposición y por último la de facilitar la seguridad jurídica tanto para los no residentes como para la propia Administración tributaria.

Una de las incorporaciones más relevantes de este Decreto fue el control sobre la residencia fiscal simulada. En este sentido, el texto refundido reforzaba el concepto de residencia fiscal haciendo énfasis en la presunción de residencia fiscal en España cuando el contribuyente mantiene en el centro de sus intereses económicos o familiares el territorio español. Así, aunque no se regule directamente en este RD, se remite al artículo 9 de la Ley del IRPF, que establece los criterios determinantes de la residencia fiscal, buscando prevenir prácticas de residencia ficticia en paraísos fiscales que permiten eludir el pago de impuestos. Este enfoque representa un elemento clave en la lucha contra las maniobras de desplazamiento artificial de la residencia fiscal.

²⁰ Real Decreto Legislativo 5/2004, 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOE, núm. 62, de 12 de marzo de 2004, pp. 11176-11192. Disponible: <https://www.boe.es/.buscar/act.php?id=BOE-A2004-4527> Consultado: 29 de abril de 2025.

Otra de las grandes incorporaciones en la lucha contra el fraude fiscal fue la regulación de la tributación efectiva de rentas obtenidas en territorio español por no residentes. El RD establece que todas las rentas generadas en España deben tributar, incluso si quienes las perciben no residen en el país. En este sentido, el artículo 13 del Decreto regula los distintos supuestos, incluyendo los sujetos de sujeción tanto directa como indirecta, es decir, por medio de estructuras opacas o entidades extranjeras. Un ejemplo claro lo encontramos en el artículo 13.1.i) apartado 3º, que permiten abordar con mayor eficacia este tipo de esquemas evasivos, el cual considera obtenida en territorio español las ganancias patrimoniales cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en España, incluso cuando deriven de la transmisión de participaciones en entidades no cotizadas cuyo activo esté constituido en más de un 50 % por dichos inmuebles.

Otra de las reformas del Texto Refundido fueron las modificaciones necesarias para cumplir con la jurisprudencia del TJUE, con la igualdad de trato entre residentes y no residentes en la tributación de rentas y en la eliminación de discriminaciones fiscales que vulnerasen el principio de libre circulación de capitales y de libertad de establecimiento.

En la lucha contra los paraísos fiscales, el Real Decreto Legislativo 5/2004 establece diversas medidas disuasorias a través de varios artículos. En su artículo 19.3.a) se indica que *“la imposición complementaria no será aplicable a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la UE, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal”*.

Por su parte, el artículo 40 del mismo texto legal dispone que *“las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre estos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial”*.

Además, el artículo 46 regula la no aplicación del régimen opcional de tributación por el IRPF a las rentas obtenidas por contribuyentes residentes en otros EEMM de la UE cuando estas rentas procedan de entidades cuya residencia fiscal se sitúe en un territorio calificado como paraíso fiscal.

Finalmente, debe tenerse en cuenta el artículo 14.2, que establece expresamente que no se aplicarán los beneficios fiscales previstos en este texto refundido cuando intervengan personas físicas o jurídicas residentes en paraísos fiscales, lo cual refuerza el enfoque restrictivo del legislador en este ámbito.

Para concluir este apartado finalizaremos diciendo que con este RD se pretende regular la tributación de los no residentes en España mejorando y facilitando la normativa para evitar la evasión fiscal internacional.

Otra de las reformas que vamos a destacar en este punto es **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**²¹.

Esta ley supuso una de las reformas más importantes en el ámbito tributario español desde la aprobación de la CE de 1978. Esta norma no solo reordenó en profundidad la estructura del impuesto, sino que también introdujo importantes modificaciones en materias que vamos a nombrar a continuación.

Uno de los elementos más significativos se encuentra en el artículo 7 de la ley, donde se establece la exención del IRPF para los rendimientos del trabajo efectivamente

²¹ DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R.; SANZ GADEA, E.; DE BUNES IBARRA, J. M.; ADAME MARTÍNEZ, F.; DE JUAN PEÑALOSA, J. L. “50 años de evolución impositiva: Avanzando juntos, superando barreras,” Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), 2019 págs. 36-41.

realizados fuera del territorio español, siempre que dichos trabajos se realicen para una entidad no residente en España o para un establecimiento permanente ubicado en el extranjero, y que en el país donde se presten los servicios se aplique un impuesto de naturaleza análoga al IRPF. Esta exención, sin embargo, no resulta aplicable cuando los trabajos se lleven a cabo en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. De este modo, el legislador excluye expresamente de este beneficio fiscal aquellas rentas obtenidas en jurisdicciones que no cooperan en materia fiscal, cerrando así la puerta a una potencial vía de evasión mediante la simulación de actividades en países de baja o nula tributación.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF constituye uno de los pilares fundamentales del sistema tributario español moderno. Supuso un paso decisivo en la lucha contra la evasión fiscal, al establecer reglas más claras sobre las obligaciones de los contribuyentes, ampliar el control sobre las rentas y reforzar el principio de progresividad. Gracias a su integración normativa y sancionadora, permitió delimitar con mayor claridad qué rentas están exentas o no, dificultando las estrategias de ocultación de rentas y contribuyendo así a un sistema más justo y transparente.

En el mismo marco, resulta imprescindible destacar la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que introdujo importantes herramientas jurídicas para combatir la elusión fiscal, entre las que destacan:

La presunción de residencia fiscal de personas jurídicas en España cuando operan principalmente desde territorio nacional, es una medida dirigida a evitar el traslado ficticio de sedes sociales a jurisdicciones de baja tributación. En concreto, la norma establece que la Administración tributaria podrá presumir que una entidad domiciliada en un país o territorio de nula tributación o considerado paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales consistan, directa o indirectamente, en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en España, o cuando su actividad principal se desarrolle en el territorio español, salvo que la entidad acredite que su dirección y gestión efectiva tienen lugar en dicho país o territorio, y que su constitución

y operativa responden a motivos económicos válidos y a razones empresariales sustantivas distintas de la mera gestión de valores u otros activos. Se trata de una medida antiabuso destinada a impedir estructuras instrumentales cuyo único fin es eludir el pago de impuestos mediante el desplazamiento artificial de la residencia fiscal.

La obligación de valorar las operaciones vinculadas a valor de mercado, esencial para prevenir la manipulación de precios en transacciones internas dentro de grupos multinacionales. Este principio garantiza que las operaciones entre partes relacionadas se valoren como si se realizaran entre partes independientes, dificultando la deslocalización de beneficios a territorios con fiscalidad reducida.

La designación obligatoria de representantes y responsables en el IRNR, con el objetivo de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en operaciones con no residentes, mejorando el control de la Administración sobre sujetos pasivos que no tienen domicilio en territorio español.

Estas reformas establecieron un marco normativo más robusto, que sería reforzado posteriormente por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, sobre modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la intensificación de la lucha contra el fraude. Esta norma nació en un contexto de crisis económica y austeridad presupuestaria, en el que el fraude fiscal se consideraba especialmente grave, no solo por su impacto económico, sino también por su carga ética y social.

Con esta ley, el legislador dotó al sistema tributario de instrumentos más eficaces para combatir el fraude, adaptándose a comportamientos cada vez más complejos y sofisticados. La experiencia acumulada permitió avanzar hacia un modelo de mayor control, cooperación y responsabilidad fiscal.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre²², de modificación de 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 fiscal, nace en un contexto marcado por una profunda crisis económica y un clima generalizado de austeridad presupuestaria. Esta situación se recoge expresamente en su exposición de motivos, donde se afirma que en un escenario de crisis, el fraude fiscal se presenta como una conducta especialmente reprochable, no solo por su impacto económico, sino también por su carga ética y social. En este sentido, la ley busca dotar al sistema tributario español de herramientas más eficaces que permitan combatir los comportamientos fraudulentos que, con el paso del tiempo, han evolucionado y se han hecho más sofisticados. Con la experiencia acumulada tras la entrada en vigor de la LGT de 2003, se plantea una reforma ambiciosa que pretende situar al ordenamiento español en la vanguardia de la lucha contra la evasión fiscal.

Entre las medidas más relevantes de esta ley destaca la prohibición de pagos en efectivo por importes iguales o superiores a 2.500 euros cuando en la operación intervenga al menos un empresario o profesional, lo cual tiene por objeto dificultar el uso del efectivo como mecanismo de opacidad en transacciones económicas que escapan del control fiscal. Esta limitación se amplía hasta los 10.000 euros si el pagador es una persona física no residente actuando como particular, con el fin de no afectar negativamente al sector turístico. Asimismo, se exceptúan de esta restricción los pagos efectuados a través de entidades de crédito, fomentando así la trazabilidad financiera.

Otra medida clave que se introduce en la Disposición Adicional decimoctava, es la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, mediante la cual se impone a los contribuyentes la responsabilidad de informar a la Administración Tributaria sobre cuentas, valores, inmuebles u otros activos de los que sean titulares, beneficiarios o tengan poderes de disposición junto con un régimen de infracciones y sanciones, que posteriormente será modificado. Esta obligación ha sido diseñada como un mecanismo

²² GÓMEZ-ACEBO & POMBO, Área Fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de 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 fiscal, noviembre de 2012 Disponible en: https://ga-p.com/wp-content/uploads/2018/03/ley_7_2012_de_29_de_octubre_de_modificacion_de_la_normativa_tributaria_y_presupuestaria.pdf Consultado: 30 de abril de 2025.

de control que permita a la Hacienda pública identificar patrimonios ocultos fuera del territorio nacional, una práctica habitual en contextos de evasión fiscal mediante estructuras offshore o sociedades pantalla.

En relación con el régimen de estimación objetiva (módulos), la ley introduce restricciones importantes para ciertos sectores tradicionalmente asociados a la economía sumergida. Se prohíbe el acceso a este régimen a empresarios que, como albañiles, carpinteros o fontaneros, facturen menos del 50% de sus operaciones a particulares y superen determinados umbrales de ingresos, con el objetivo de evitar que este sistema simplificado sea utilizado de manera fraudulenta para reducir artificialmente la carga tributaria. También se excluye del régimen a aquellos que obtengan rendimientos de otros empresarios o profesionales por importe superior a 225.000 euros, o a los que presten servicios de transporte o mudanzas con ingresos superiores a 300.000 euros anuales. Estas medidas pretenden mejorar la equidad del sistema tributario y cerrar vías de planificación fiscal abusiva a través de regímenes especiales.

En el ámbito del IVA, la Ley 7/2012 introduce mecanismos técnicos que refuerzan el control sobre determinadas operaciones susceptibles de fraude. Uno de los más destacados es el sistema de inversión del sujeto pasivo, aplicado, por ejemplo, a las operaciones inmobiliarias donde se renuncia a la exención del impuesto. Mediante esta figura, el sujeto adquirente pasa a ser el obligado al ingreso del IVA, pero solo podrá deducírselo si acredita que ha cumplido con dicha obligación. Esta técnica previene el perjuicio doble para la Hacienda Pública que se produce cuando el transmitente no ingresa el impuesto repercutido y el adquirente, sin embargo, sí lo deduce. También se aplica este sistema en supuestos de transmisiones de inmuebles en el marco de procesos concursales, en las daciones en pago entre promotores y entidades financieras, y en la ejecución de obras de construcción o rehabilitación de edificaciones, así como en la urbanización de terrenos. En todos estos casos se busca minimizar el riesgo de impagos del impuesto por parte de los intervinientes en cadenas contractuales complejas, como sucede frecuentemente en el sector de la construcción.

En definitiva, la Ley 7/2012 constituye un hito en la política legislativa antifraude al establecer un conjunto de medidas dirigidas a mejorar la transparencia, reducir el uso del efectivo, intensificar el control sobre el patrimonio oculto y prevenir prácticas abusivas en el IVA. Asimismo, introdujo reformas relevantes como la modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que busca evitar la elusión fiscal en la transmisión indirecta de inmuebles a través de la compraventa de participaciones sociales o acciones. Todo ello responde a la necesidad de reforzar los mecanismos de control frente a nuevas formas de evasión fiscal.

A continuación, **Ley 26/2014, de 27 de noviembre**²³, se sitúa en un contexto más modernizado, adaptado y fortalecido que las anteriores reformas, pero en una situación de creciente presión internacional para combatir los problemas de evasión, elusión y fraude fiscal. Esta norma modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF que anteriormente hemos comentado en este mismo apartado y también introduce cambios en el IRNR con el objetivo de reforzar los mecanismos de control y transparencia fiscal.

A continuación analizaremos en detalle los cambios más relevantes introducidos por esta ley, prestándole mayor atención a sus implicaciones en materia de evasión fiscal.

La Ley 26/2014 reafirma la vigencia de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006, que hasta que no se establezca reglamentariamente una nueva lista oficial, se considera que mantienen la condición de paraísos fiscales los territorios recogidos en el artículo 1 del RD 1080/1191, de 5 de julio. Esta norma preserva la continuidad jurídica del listado original.

No obstante, uno de los cambios más relevantes introducidos por la Ley 26/2014 se encuentra en la modificación del apartado segundo de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006. Esta modificación introduce un nuevo criterio para la actualización

²³ DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R.; SANZ GADEA, E.; DE BUNES IBARRA, J. M.; ADAME MARTÍNEZ, F.; DE JUAN PEÑALOSA, J. L. “50 años de evolución impositiva: Avanzando juntos, superando barreras,” Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), 2019 págs. 46-52.

del listado de paraísos fiscales, estableciendo que tal actualización no se producirá de forma automática, sino que requerirá una decisión expresa y motivada por parte de la Administración. Para ello, se tendrá en cuenta si el país o territorio ha suscrito los convenio de intercambio de información tributaria y si existe un intercambio efectivo de información y los resultados de las evaluaciones inter pares del Foro Global de Transparencia.

Esta reforma respondió a la necesidad de alinear la normativa interna con los estándares internacionales de transparencia fiscal, pero generó también importantes interrogantes jurídicos. La reforma introdujo cierta ambigüedad conceptual, al combinar los términos paraíso fiscal y territorio no cooperativo, lo que exigía que la Administración motivara y documentara debidamente cualquier revisión del listado. Por otro lado, surgieron dudas sobre la posibilidad de reincorporar como paraísos fiscales aquellos países que, habiendo figurado originalmente en el Real Decreto 1080/1991, habían sido excluidos por la firma de un convenio de doble imposición o de intercambio de información.

Para aclarar esta cuestión, la Dirección General de Tributos emitió un informe el 23 de diciembre de 2014, en el que confirmó que la actualización de la lista de paraísos fiscales dejaba de ser automática y que solo tendrían dicha consideración los territorios incluidos de forma expresa en el listado vigente a partir de la reforma.

La Ley 26/2014 introdujo en la Ley 35/2006 del IRPF, el artículo 95 bis, que establece un exit tax o impuesto de salida para las ganancias patrimoniales latentes no realizadas al cambiar la residencia fiscal de España a jurisdicciones no cooperativas²⁴. Este precepto persigue evitar la pérdida de base imponible que se produciría al huir la potestad tributaria a un país opaco con baja o nula tributación. En términos generales, grava las plusvalías tácitas derivadas de acciones o participaciones en entidades,

²⁴ EDC Asesores Fiscales, “Exit Tax o impuesto de salidas sobre acciones”, EDC Asesores Fiscales, disponible en: <https://edcasesoresfiscales.com/exit-tax-o-impuesto-de-salidas-sobre-acciones/> Consultado: 8 de junio de 2025.

calculadas como la diferencia positiva entre su valor de mercado y su valor de adquisición, cuando concurren los siguientes requisitos:

- Duración de la residencia: Que el contribuyente haya tenido la condición de residente fiscal en España al menos 10 de los 15 últimos años inmediatamente anteriores al último periodo impositivo que deba declarar en España.
- Participaciones “significativas”: Que se cumpla alguna de dos circunstancias:
 - Que el valor de mercado total de las acciones o participaciones de que es titular el contribuyente supere conjuntamente los 4.000.000 €.
 - Si no se alcanza ese importe, que en la fecha del cambio de residencia el porcentaje de participación en la entidad sea >25% y que el valor de mercado de las acciones o participaciones en esa entidad supere 1.000.000 €

En la práctica, sólo tributan por la salida las participaciones de elevada cuantía o control (>25%), diseñándose así un límite mínimo de entrada para el impuesto. Estas plusvalías latentes se determinan al devengo del último año fiscal en España, aplicando el valor de mercado de las acciones en ese momento y restando su valor de adquisición histórico.

Por su parte, la norma introduce regímenes especiales de diferimiento o exención para traslados a países cooperativos (por ejemplo, otros Estados de la UE/EEE con intercambio efectivo de información) o por motivos laborales con convenio eficaz. Sin embargo, si se traslada la residencia a una jurisdicción no cooperativa o paraíso fiscal, no procede ese diferimiento voluntario y el impuesto es exigible inmediatamente. El propio artículo 95 bis dispone además (apartado 7) reglas especiales para este caso: cuando el contribuyente sale hacia un paraíso fiscal pero por normas de residencia continua legalmente sigue considerado residente en España (art. 8.2 IRPF, “cuarentena fiscal”), el impuesto se calcula e imputa como si hubiera ocurrido en su último año español. En concreto:

- Las plusvalías se imputan al último año con residencia habitual en España, tomando el valor de mercado a la fecha de devengo de ese período.

- Si posteriormente se venden esas acciones o participaciones en un ejercicio en que sigue siendo residente español, el valor de adquisición a efectos del nuevo cálculo será el valor de mercado que se utilizó en el artículo 95 bis. Esto evita doble tributación y garantiza que la ganancia latente ya tributada se ajuste correctamente a futuro.

En definitiva, la Ley 26/2014 supuso un paso adelante en la modernización del marco jurídico antifraude, al establecer criterios más dinámicos y alineados con la práctica internacional para el tratamiento de los territorios opacos. No obstante, su aplicación práctica generó desafíos interpretativos y exigió una mayor precisión técnica por parte de la Administración para garantizar la eficacia de su implementación en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Es importante, también mencionar la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del LIS, ya que constituye una pieza central dentro del marco normativo español de lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Esta ley derogó el anterior RD Legislativo 4/2004, no solo actualizando la fiscalidad directa de las sociedades, sino que también introdujo mecanismos específicos para controlar las operaciones con territorios calificados como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas, con el objetivo de evitar la elusión de la carga fiscal mediante estructuras societarias opacas.

Uno de los artículos más relevantes en este ámbito es el artículo 15.g), que establece una limitación a la deducibilidad de gastos derivados de operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o cuando los pagos se realicen a través de entidades radicadas en dichos territorios. Pues ahora, solo serán deducibles aquellos gastos que el contribuyente pueda acreditar que responden a operaciones efectivas, es decir, que tengan una base económica real y que hayan sido materialmente realizadas. Esta medida trata de impedir la deducción de gastos ficticios o artificiales cuya única finalidad sea la reducción de la base imponible. Se excluyen, las operaciones que no se traduzcan en prestaciones tangibles o verificables — como informes inexistentes, servicios ficticios o pagos encubiertos—, lo cual refuerza el

principio de transparencia fiscal y limita las posibilidades de evasión a través de pagos internacionales sin sustancia económica.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, introdujo una reforma del IS, modificando el artículo 21 LIS, que regula el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos y plusvalías obtenidos por la participación en entidades de no residentes, debido a que en su redacción anterior, el artículo permitía que determinadas rentas extranjeras como dividendos o ganancias derivadas de la transmisión de participaciones quedaran exentas del tributo, siempre que se cumplieran ciertos requisitos. Esto derivó en un uso abusivo de este régimen mediante estructuras interpuestas en jurisdicciones de baja tributación, lo que motivó al legislador a endurecer las condiciones de acceso a la exención.

Es por ello que tras la reforma de 2014, se introdujeron los siguientes requisitos adicionales:

- Nivel mínimo de participación: se exige una participación mínima del 5 % en la entidad no residente. Cabe destacar que anteriormente también se admitía la exención si el valor de adquisición superaba los 20 millones de euros, criterio que fue eliminado en reformas posteriores para evitar distorsiones.
- Periodo mínimo de tenencia: las participaciones deben mantenerse durante un mínimo de un año, con el fin de impedir estructuras de tenencia temporal destinadas únicamente a eludir el gravamen.
- Imposición mínima en el país de origen: se exige que las rentas hayan sido sometidas a un impuesto de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades, con un tipo nominal mínimo del 10 %, para evitar la utilización de paraísos fiscales o territorios con fiscalidad reducida.

Estas restricciones tienen como finalidad garantizar que la exención por doble imposición internacional se aplique únicamente en supuestos legítimos, evitando así su

instrumentalización para fines de elusión fiscal. Además, esta reforma se alinea con las medidas del Plan de Acción BEPS de la OCDE y con la Directiva ATAD de la UE, promoviendo una fiscalidad más justa, transparente y coherente en el contexto internacional.

Otra medida destacada introducida por la Ley 27/2014 fue la modificación del artículo 18 de la LIS, relativa a las operaciones vinculadas, mediante la cual se amplió el umbral necesario para considerar la existencia de vinculación entre socio y sociedad.

Con la nueva regulación, se establece que existe vinculación cuando una persona física o jurídica posee al menos un 25 % del capital o de los derechos de voto de una entidad, directa o indirectamente. Esta medida representa un endurecimiento respecto al régimen anterior, que establecía dicho umbral en el 5 %, ampliando así los supuestos no sujetos a las reglas de precios de transferencia.

La finalidad de esta modificación fue doble: por un lado, simplificar la carga administrativa de documentación para pequeñas participaciones con escaso riesgo fiscal, y por otro, focalizar el control tributario en aquellas relaciones que presentan mayor potencial de manipulación artificial del valor de mercado. Este cambio supuso también un refuerzo de la seguridad jurídica, al delimitar con mayor claridad las obligaciones de los contribuyentes en el ámbito de las operaciones intragrupo.

Como desarrollo reglamentario de la Ley 27/2014, se aprobó el RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Uno de los aspectos más relevantes de este reglamento es la modificación del Capítulo V, relativo a la documentación de las operaciones vinculadas.

La finalidad de este régimen documental es dotar a la Administración Tributaria de herramientas para verificar que las operaciones entre partes vinculadas se realizan a

precios de mercado, conforme al principio de libre competencia, y evitar la erosión de bases imponibles a través de transacciones intragrupo.

Tradicionalmente, la información sobre operaciones vinculadas se presentaba en el Modelo 200 del IS. Sin embargo, a partir del ejercicio 2016, se estableció la obligación de presentar una declaración informativa específica a través del Modelo 232, regulado mediante la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto.

Este modelo debe ser presentado por aquellas entidades que:

- Realicen operaciones con partes vinculadas que superen determinados umbrales.
- Mantengan relaciones con jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales.
- Lleven a cabo operaciones específicas como la cesión de activos intangibles.

La creación del Modelo 232 ha supuesto un avance notable en términos de trazabilidad, control y transparencia, alineándose con los estándares internacionales propuestos por la OCDE en la Acción 13 del Plan BEPS, que establece un sistema de documentación estandarizada y proporcional al riesgo fiscal.

En suma, la Ley 27/2014 refuerza los mecanismos de control sobre operaciones internacionales, con especial atención a aquellas que implican jurisdicciones opacas o fiscalmente privilegiadas. Las restricciones a la deducibilidad de gastos, junto con la presunción de residencia fiscal de sociedades extranjeras que operan sustancialmente en España, forman parte de una estrategia más amplia orientada a garantizar la tributación efectiva en el país donde se genera el valor, combatiendo así la evasión y el fraude en el ámbito de la fiscalidad corporativa.

La Ley 10/2020, de 29 de diciembre, incorporó a la LGT una nueva Disposición Adicional vigesimotercera que establece la obligación de información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. Dicha obligación alcanza a intermediarios y contribuyentes implicados en esos esquemas y les exige suministrar a la Administración tributaria información detallada sobre los mecanismos que concurran en las «señas distintivas» (hallmarks²⁵) previstas en la normativa comunitarias. La finalidad principal es dotar a la Hacienda pública de un instrumento preventivo y disuasorio: obtener datos anticipados para combatir la elusión y la evasión fiscales. La propia norma aclara que la mera declaración de un mecanismo no implica por sí sola su carácter ilícito, sino que identifica operaciones con indicios de planificación fiscal potencialmente agresiva. Adicionalmente, la obligación informativa se acompaña de un régimen sancionador específico por incumplimiento, reforzando la efectividad del control tributario. En definitiva, la disposición adicional vigesimotercera introducida por la Ley 10/2020 fortalece el arsenal jurídico antifraude al exigir la revelación de esquemas fiscales que pudieran suponer elusión tributaria (Ley 10/2020, de 29 de diciembre; DA 23ª LGT).

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, constituye uno de los avances normativos más importantes en la estrategia del Estado español para reforzar la justicia tributaria, adaptarse a las nuevas formas de evasión, elusión y fraude fiscal, aumentar la recaudación y adaptar el ordenamiento jurídico a las nuevas formas de evasión fiscal. Su origen se enmarca en la Directiva (UE) 2016/1164 (ATAD), dentro de las medidas multilaterales de organismos internacionales como la OCDE y especialmente en relación con el Plan BEPS, diseñado para frenar el traslado artificial de beneficios y la erosión de bases imponibles.

²⁵ Disposición Adicional Vigésima Tercera de la Ley 58/2003, General Tributaria, introducida por la Ley 11/2021, regula la obligación de información sobre mecanismos de planificación fiscal transfronteriza. Define los denominados hallmarks como señas distintivas que determinan cuándo un mecanismo debe ser declarado ante la Administración tributaria.

La Ley 11/2021 introdujo varias reformas tributarias con el objetivo de trasponer la normativa europea y reforzar la justicia fiscal interna²⁶.

Esta norma introduce modificaciones sustanciales en leyes claves, como en la LGT, LIRPF, LIS con el objetivo de combatir prácticas fiscales abusivas, reducir la economía sumergida y el uso indebido de estructuras societarias y patrimoniales, además de tener en cuenta las nuevas realidades del momento como son las criptomonedas y de ser más estrictos sobre la limitación de pagos en efectivo.

La ley surge en un contexto crítico, marcado por la crisis económica derivada de la pandemia COVID-19 y la presión internacional para mejorar la transparencia debido a las ayudas económicas recibidas por dicha crisis. Esta norma se enmarca dentro de los compromisos adquiridos por España con la UE a través del PRTR, aprobado en 2021, como instrumento para canalizar los fondos europeos del programa Next Generation EU, que exigían a los EEMM la adopción de reformas, en línea con el Plan BEPS de la OCDE y la Directiva (UE) 2016/1164 (ATAD).

Específicamente, la Ley 11/2021 se alinea con el Componente 27 del PRTR, titulado “*Medidas y actuaciones de prevención y de prevención y lucha contra el fraude fiscal*”. Este componente establece: “*Evitar nuevas formas de fraude fiscal, incrementar la eficacia y la eficiencia del control tributario, reducir la conflictividad en materia tributaria, incentivar el cumplimiento voluntario por el contribuyente de sus obligaciones tributarias, así como fomentar el cumplimiento cooperativo y la transparencia hacia los contribuyentes, mejorando la seguridad jurídica, reducir los costes de cumplimiento de los contribuyentes e incorporar reformas que se ajusten a las acciones adoptadas en el ámbito internacional*”²⁷.

²⁶ Gobierno de España, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Evaluación intermedia de los efectos de la Ley contra el fraude fiscal. PRTR, Componente 27, Reforma 1, Hito 377, diciembre de 2022, págs. 4–6.

²⁷ Gobierno de España, Componente 27. Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, 5 de mayo de 2021, p. 1. Disponible en: <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/05052021-Componente27.pdf>
Visitado: 12 de junio de 2025.

El objetivo de la Ley 11/2021²⁸ no solo se dedica a la intensificación del control del fraude fiscal, sino que también responde a un enfoque estratégico de la modernización del sistema tributario. Los objetivos fundamentales pueden clasificarse en: prevención del fraude, eficiencia administrativa, cumplimiento voluntario, justicia fiscal y adaptación internacional.

Uno de los puntos más relevantes de la Ley 11/2021 en su lucha contra las estructuras opacas y la deslocalización fiscal es la prohibición expresa de los programas informáticos de doble uso, es decir, aquellos sistemas que permiten ocultar ventas o llevar una contabilidad paralela, práctica habitual en sectores donde predomina el pago en efectivo, lo que dificultaba a la Administración detectar ingresos no declarados.

Esta medida se concreta en el artículo 201 bis de la LGT, introducido por la Ley 11/2021, que establece una infracción tributaria grave por la fabricación, tenencia o uso de programas que permitan alterar registros contables o que no garanticen la integridad, conservación, trazabilidad y accesibilidad de los datos. La sanción puede alcanzar hasta los 150.000 euros por ejercicio fiscal.

Además, el RD 1007/2023, de 5 de diciembre, ha desarrollado reglamentariamente esta obligación, detallando los requisitos que deben cumplir los sistemas informáticos para asegurar su legalidad y evitar manipulaciones.

Mediante la modificación del artículo 29.2. j de la LGT introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se impone a los contribuyentes la obligación de que sus sistemas informáticos y programas de facturación utilizados no permitan alteraciones en los registros sin dejar rastro, que se

²⁸ MARTOS GARCÍA, J. J., *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 215-260.

garanticen la integridad y trazabilidad de los datos contables y que se conserve la información original sin manipulación ilícita.

La Ley 11/2021 también presta atención a los riesgos derivados de la deslocalización fiscal en el contexto de la economía digital, un fenómeno que permite a personas físicas o jurídicas operar en España sin una presencia física clara ni una residencia fiscal formalmente definida. Aunque la norma no modifica expresamente los criterios legales de presunción de residencia fiscal, si introduce medidas orientadas a dificultar prácticas de simulación de residencia en el extranjero, reforzando el control sobre aquellos contribuyentes que mantienen intereses económicos o vínculos personales relevantes en territorio español. Estas disposiciones resultan especialmente significativas en un escenario en el que la digitalización contribuye a desdibujar las fronteras fiscales tradicionales.

Otra de las reformas más relevantes introducidas por la Ley 11/2021 es la incorporación de nuevos criterios para la determinación de los territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, en sustitución del anterior concepto de “paraísos fiscales”, lo que permite adaptar la normativa española a los estándares internacionales. Esta cuestión se desarrolla con mayor detalle en el epígrafe dedicado a las jurisdicciones no cooperativas.

Asimismo, en relación con los criptoactivos y las criptomonedas, se amplían las obligaciones de información con el fin de combatir su opacidad y descentralización, características que tradicionalmente han dificultado su fiscalización. La norma introduce nuevas exigencias para los titulares y operadores de estos activos, alineándose con los compromisos internacionales asumidos por España en el marco del CRS promovido por la OCDE²⁹, orientados a mejorar el intercambio automático de información tributaria y a reforzar la transparencia en los mercados digitales y financieros.

²⁹ Trans World Compliance, “*Marco de Informes de Criptoactivos de la OCDE: todo lo que necesita saber*”, *Trans World Compliance Blog*. Consultado: <https://blog.transworldcompliance.com/es/marco-informes-criptoactivos-ocde-todo-necesita-saber>

En lo relativo a la información sobre bienes en el extranjero, la Ley 11/2021 amplía el alcance del modelo 721, exigiendo a los contribuyentes que declaren también la tenencia de monedas virtuales situadas fuera del territorio nacional, siempre que sean titulares o beneficiarios de las mismas.³⁰ Esta obligación refuerza la transparencia fiscal en el ámbito de los criptoactivos, integrándolos plenamente en la estrategia global de lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Sobre el tema de las obligaciones sobre las criptomonedas incorporadas en la Ley también ha sido objeto de debate, un informe del grupo de trabajo de la Fundación FIDE destaca que la obligación informativa responde al objetivo de transparencia, en la práctica introduce serios problemas en cuanto a la imposición indirecta al no poderse identificar a veces las contrapartes. Hay que añadir, que las dificultades para justificar el origen y el valor de los criptoactivos pueden incluso derivar en responsabilidades penales por blanqueo de capitales. En definitiva, estos autores concluyen que la regulación sobre los criptoactivos adolece de falta de concreción y que sería necesaria “una mejor y más detallada regulación fiscal”³¹

En cuanto a la mejora de la eficacia y eficiencia del control tributario, la Ley 11/2021 refuerza la capacidad operativa y tecnológica de la AEAT, con el objetivo de optimizar el uso de los recursos públicos y aumentar el rendimiento de las actuaciones inspectoras. Esta estrategia se articula mediante un enfoque preventivo, impulsando la adopción de tecnologías disruptivas, como el Big Data, el machine learning o la inteligencia artificial, para detectar patrones de comportamiento atípicos, segmentar a los contribuyentes en función del riesgo fiscal y anticipar posibles incumplimientos antes de su materialización.

³⁰ Orden HFP/886/2023, de 26 de julio, por la que se aprueba el modelo 721 "Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. *Boletín Oficial del Estado* (BOE) núm. 180, de 29 de julio de 2023, páginas 112309 a 112316

³¹ Fundación FIDE, Evaluación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, octubre de 2022, págs. 8–17.

En este contexto, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, introduce una serie de reformas orientadas a reforzar la transparencia y el control en las operaciones económicas. Entre ellas destaca la modificación del régimen de pagos en efectivo, con el objetivo de reducir la economía sumergida y mejorar el control de las transacciones económicas.

Concretamente, el artículo 18 de dicha ley modifica la Ley 7/2012, rebajando el límite general de los pagos en efectivo de 2.500 a 1.000 euros cuando al menos una de las partes actúe en calidad de empresario o profesional. Para los pagos en los que el pagador sea una persona física sin domicilio fiscal en España, el límite se reduce de 15.000 a 10.000 euros. Esta medida busca dificultar el uso del dinero en efectivo como vía de evasión tributaria, limitando su uso en operaciones susceptibles de ocultación o fraude.

Además, la Ley 11/2021 amplía su ámbito de actuación en otros sectores de riesgo. Así, refuerza los mecanismos de prevención del fraude fiscal en el ámbito del juego, especialmente en lo relativo a las apuestas y sorteos, tradicionalmente considerados focos relevantes de riesgo tributario. También se introducen medidas específicas dirigidas al control de los cryptoactivos, con el fin de garantizar que estas nuevas formas de inversión no se utilicen para evadir impuestos ni para blanquear capitales. En este sentido, se establece la obligación de informar sobre la tenencia y operativa con monedas virtuales, tanto en territorio nacional como en el extranjero, mediante la inclusión de nuevos modelos de declaración informativa.

Asimismo, la Ley 11/2021 introdujo modificaciones relevantes en los procesos de gestión, inspección y recaudación, entre las que destaca la incorporación del llamado valor de referencia catastral en el ámbito del ITPAJD y del ISD. Esta medida, destinada a combatir la infravaloración de los bienes inmuebles, sustituye el valor declarado por el

contribuyente por un valor objetivo fijado por la Dirección General del Catastro³², lo cual ha contribuido a reducir la litigiosidad y a cerrar una vía habitual de evasión fiscal.

En conjunto, estas medidas buscan fortalecer el principio de seguridad jurídica y, al mismo tiempo, mejorar la eficacia del sistema tributario mediante la reducción de conflictos interpretativos y de la discrecionalidad administrativa. Todo ello en línea con los principios de equidad, eficiencia y sostenibilidad fiscal impulsados por la UE y la OCDE³³.

Por último, la Ley se alinea con las recomendaciones internacionales en materia de fiscalidad justa y transparencia. Estas medidas se dirigen para garantizar una mayor equidad en el reparto de cargas fiscales, combatir la evasión y fraude fiscal por parte de las grandes corporaciones y patrimonios opacos.

Desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021, tanto expertos doctrinales como organizaciones profesionales han emitido valoraciones sobre su eficacia e impacto en la seguridad jurídica y la capacidad contributiva. La idea general de la Ley es que la norma refuerza el control fiscal y moderniza el sistema tributario, pero también que algunos cambios plantean ciertas dudas jurídicas, por ejemplo, la Fundación Impuestos y Competitividad consideran que ciertas medidas favorecen la seguridad jurídica y la justicia tributaria mientras que la AEDAF señala que el valor de referencia gravaría una capacidad económica ficticia y provoca mayor litigiosidad ya que va en contra del TS que prohíbe tributar sobre patrimonios hipotéticos. En la prensa, el periodista Félix Bornstein critica duramente el nuevo valor catastral de referencia como un “fraude que comete el Estado contra las libertades fundamentales”³⁴.

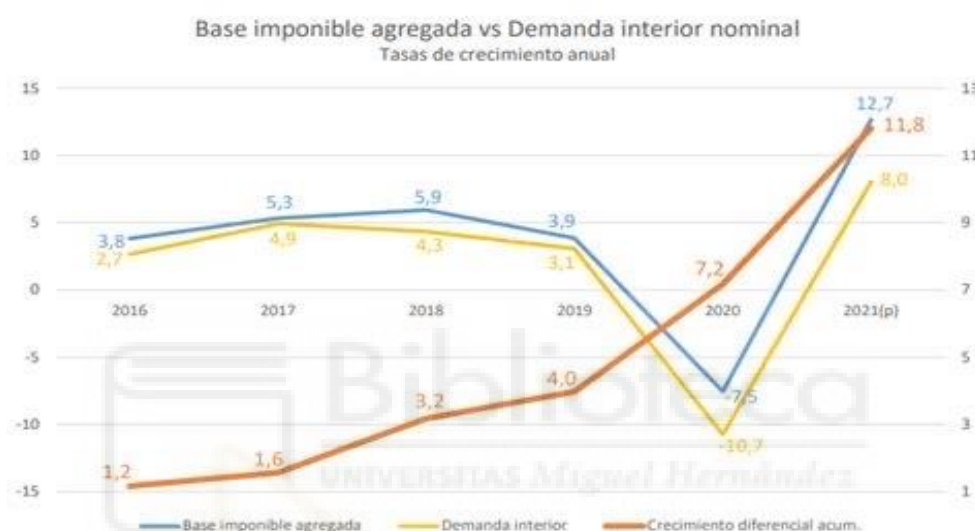
³² Dirección General del Catastro. Resolución de 27 de octubre de 2021, por la que se publican los criterios, normas y procedimientos para la determinación del valor de referencia de los bienes inmuebles BOE núm. 258, de 28 de octubre de 2021.

³³ OCDE. (2020). Tax Policy Reforms 2020. OECD and Selected Partner Economies. París OECD Publishing.

³⁴ BORNSTEIN, Félix, «El "valor de referencia" en acción: cuando los ladrones son gente honrada», Información, 22 de febrero de 2022.

Por su parte, el Ministerio de Hacienda valoró de manera positiva el impacto de la Ley 11/2021, ya que según la evaluación intermedia de la AT, en 2021, año de entrada en vigor, base imponible agregada de los principales impuestos creció más que la demanda interna, con una diferencia de 4,7 puntos porcentuales³⁵, lo que sugiere es un efecto reductor del fraude.

Gráfico 1. Evolución de la base imponible agregada y demanda interna nominal (2017-2021).
Fuente: AEAT, Evaluación intermedia Ley 11/2021 contra el fraude fiscal (mayo 2023).



Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria (mayo 2023), “Evaluación intermedia de la Ley 11/2021 contra el fraude fiscal”

El Gráfico 1 compara la evolución de la base imponible agregada (en azul) con la demanda interna nominal (en naranja) entre 2016 y 2021, con el fin de evaluar el impacto económico de la Ley 11/2021, en vigor desde ese último año. Durante el periodo 2016–2019, ambas variables mantienen una evolución bastante paralela, con tasas de crecimiento similares y sin grandes desviaciones. Sin embargo, en 2020, a raíz de la pandemia, se produce una caída drástica en la demanda interna (–10,7%), mientras que la base imponible muestra una caída más moderada (–7,5%).

³⁵ Agencia Estatal de Administración Tributaria, Evaluación intermedia de la Ley 11/2021 contra el fraude fiscal, 3 de mayo de 2023. Consultado en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/Evaluacion_intermedia_de_la_ley_11_2021_contra_el_fraude_fiscal.html

En 2021, primer año de aplicación de la Ley 11/2021, se observa un crecimiento diferencial acumulado de 4,7 puntos porcentuales a favor de la base imponible (12,7%) respecto a la demanda interna (8%). Esta diferencia, señalada por la Agencia Tributaria en su evaluación intermedia, sugiere un efecto reductor del fraude fiscal, ya que implica que el crecimiento de las bases declaradas superó al de la actividad económica subyacente.

Este comportamiento anómalo en positivo puede interpretarse como una eficiencia temprana de la nueva normativa, especialmente en el control del fraude en sectores de alta opacidad tributaria. La mejora en los mecanismos de detección y el refuerzo de las obligaciones de información parecen haber producido un incremento relevante de las bases imponibles declaradas.

En definitiva, la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ha supuesto un paso decisivo en la modernización del sistema tributario español, reforzando los mecanismos de control y supervisión frente a las nuevas formas de evasión y elusión fiscal. Su impacto inicial ha sido notable, tanto en el plano recaudatorio como en la introducción de nuevos instrumentos legales y tecnológicos para la detección del fraude. Sin olvidar que, la doctrina y los profesionales tributarios han advertido que el avance en eficacia no debe comprometer principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva. Las críticas en torno al valor de referencia, la ampliación de potestades administrativas o ciertas medidas cautelares revelan la necesidad de aplicar estas reformas con proporcionalidad, transparencia y respeto a los derechos del contribuyente.

En los últimos años, la evolución de la normativa a nivel internacional ha estado orientada a la adopción de medidas que buscan fortalecer el control y la prevención de prácticas de planificación fiscal agresiva en un contexto de creciente globalización económica. En este sentido, la Ley 7/2024, de 29 de enero, por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, surge en un contexto

internacional marcado por la iniciativa BEPS de la OCDE y los compromisos del Pilar Dos.

En concreto, la OCDE impulsó medidas para limitar la competencia a la baja de los tipos del impuesto sobre sociedades, reducir el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, estableciendo un tipo mínimo global del 15 % para los grandes grupos (con facturación ≥ 750 M€)³⁶. La UE adoptó la Directiva (UE) 2022/2523 para transponer este acuerdo internacional, exigiendo que las multinacionales y grupos nacionales de gran dimensión tributen efectivamente al menos al 15 % en cada jurisdicción. La Ley 7/2024 cumple esta obligación de transposición y garantiza, en el ordenamiento español, el cumplimiento de esos estándares internacionales.

Los principales mecanismos y medias introducidas por la Ley 7/2024 fueron:

- **Sujetos y ámbito:** Afecta a las entidades constitutivas de grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud (CN consolidada ≥ 750 M€). Pueden ser matrices españolas con filiales en el extranjero, o filiales españolas de matrices extranjeras, en la medida que formen parte de un gran grupo. El impuesto complementario opera coordinadamente con la legislación de otros países de la UE, conforme a la Directiva 2022/2523.
- **Cálculo del impuesto:** Se parte del resultado contable ajustado del grupo y se calcula el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción. Si este es inferior al 15 %, se genera una cuota complementaria igual a la diferencia con ese 15 % aplicado sobre la base imponible ajustada. En efecto, “se calcula un tipo impositivo diferencial...por diferencia entre el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción y el 15 %”, que se aplica a las ganancias netas admisibles. De este modo, aunque una filial pague pocos impuestos locales, el impuesto complementario eleva su tributación hasta el mínimo global acordado.

³⁶ Consejo de la Unión Europea, *El Consejo adopta normas para ampliar la cooperación y el intercambio de información entre las autoridades fiscales sobre la fiscalidad mínima efectiva de las sociedades*, 14 de abril de 2025. Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2025/04/14/council-adopts-rules-to-extend-cooperation-and-information-exchange-between-tax-authorities-to-minimum-effective-corporate-taxation> Consultado. 14 de junio de 2025.

- **Carve-out por sustancia:** Para no penalizar inversiones reales, la base imponible admite un ajuste por ‘sustancia’: se resta un importe proporcional a la inversión en activos tangibles y gastos de personal del grupo en cada jurisdicción. Así, se protege un margen mínimo por actividad económica genuina antes de calcular la cuota adicional. Esta deducción (carve-out) desincentiva trasladar estructura de costes ficticios, al obligar a tributar sobre lo que exceda esa mínima sustancia.
- **No deducibilidad:** Con objeto de evitar duplicidades en la deducción del coste fiscal, la ley establece que los gastos contables derivados del impuesto complementario no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades español. En concreto, modifica el artículo 15 de la Ley del IS para excluir expresamente estos pagos del cómputo de gastos fiscalmente deducibles. De este modo se impide que las grandes empresas reduzcan artificialmente su base imponible nacional cargando la tributación complementaria contra gastos deducibles tradicionales, reforzando la recaudación efectiva.
- **Obligaciones informativas y sanciones:** Se exige a los grupos afectados la presentación de una declaración tributaria informativa conjunta (art. 47 L. 7/2024), en la que se detallen la estructura del grupo y los impuestos efectivamente pagados en cada jurisdicción. El incumplimiento de dicha declaración o la omisión de datos esenciales está tipificado como infracción grave, sancionándose con multas fijas de 10.000 € por cada dato omitido. Estas penas disuasorias refuerzan el cumplimiento voluntario y facilitan la actuación de la Administración tributaria al contar con información completa sobre la tributación internacional de los grandes grupos.
- **Medidas adicionales de control:** Además del impuesto complementario, la Ley 7/2024 incorpora reformas contra fraudes específicos. Por ejemplo, modifica el Régimen del IVA para combatir el fraude detectado en la comercialización de hidrocarburos (gasolinas, gasóleos, etc.). Dicha reforma elimina abusos en el régimen suspensivo del IVA en depósitos fiscales, cerrando vías de fraude y complementando así las medidas generales anticorrupción fiscal de la ley.³⁷

³⁷ PwC, Reformas fiscales introducidas por la Ley 7/2024, Periscopio Fiscal y Legal, diciembre de 2024. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2024/12/Reformas-fiscales-introducidas-por-la-ley-72024-1.pdf> Consultado: 14 de junio de 2025.

Las disposiciones de la Ley 7/2024 refuerzan notablemente el control tributario sobre las grandes empresas. Al vincular la tributación local al mínimo global del 15 %, la norma elimina el atractivo de la deslocalización artificial de beneficios: las multinacionales ya no pueden beneficiarse de huecos normativos internacionales ni de refugiar ganancias en paraísos fiscales sin tributarlas en alguna jurisdicción. Como destaca el Consejo de la UE, el fin último es “velar por que los mayores grupos multinacionales paguen el tipo mínimo mundial” La introducción de reglas globales en el ordenamiento interno asegura que este objetivo se cumpla de manera coordinada y homogénea.³⁸

Por otra parte, los requisitos de transparencia y las duras sanciones establecidas elevan la capacidad de detección de la evasión o elusión. Las declaraciones informativas obligatorias obligan a los grupos a justificar sus resultados y tributaciones en cada país, dificultando la simulación de estructuras opacas. Las penalizaciones (10.000 € por dato omitido) son ejemplares y elevan el riesgo de practicar ingeniería fiscal agresiva. En definitiva, la Ley 7/2024 crea un marco jurídico técnico-jurídicamente riguroso y conforme a los compromisos internacionales (Pilar 2 y Directiva UE), diseñado para impedir la elusión fiscal agresiva y garantizar una tributación efectiva mínima del 15 % a los grandes grupos. Estos mecanismos, en su conjunto, fortalecen la lucha contra la evasión y el fraude fiscal al cerrar vacíos legales y aumentar el alcance del control tributario sobre la actividad transfronteriza de las empresas.

3.1.2 Cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal

En un contexto económico cada vez más globalizado, los problemas han dejado de ser asunto exclusivamente nacional para convertirse en una prioridad compartida por los Estados, lo mismo ha pasado con la evasión fiscal ante la creciente movilidad de capitales, la expansión de estructuras societarias transnacionales, los paraísos fiscales y territorios de baja tributación que han puesto de manifiesto las limitaciones de los

³⁸ Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Principales novedades tributarias introducidas por la Ley 7/2024, diciembre de 2024. Disponible: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/novedades-impuesto-sobre-sociedades/novedades-normativa-2024/principales-novedades-tributarias-introducidas-ley-diciembre.html> Consultado: 14 de junio 2025.

sistemas fiscales tradicionales. Ante este escenario, la cooperación internacional surge como una herramienta fundamental para preservar la integridad de los sistemas tributarios.

La cooperación internacional en materia fiscal puede definirse como el conjunto de mecanismos, acuerdos y prácticas mediante los cuales los Estados intercambian información, prestan asistencia administrativa mutua y coordinan políticas fiscales con el objetivo de combatir la evasión, el fraude, la elusión y todos los comportamientos perjudiciales a las arcas públicas. Estas colaboraciones se materializan de diversas formas como son los convenios bilaterales, iniciativa multilaterales promovidas por la OCDE, UE O El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, cooperación multilateral, cooperación Sur-Sur.

La finalidad que se busca con la cooperación internacional es reforzar la transparencia fiscal mediante el intercambio automático de datos financieros y la identificación de los beneficiarios reales de activos, pero también se busca armonizar normas y prácticas que reduzcan las oportunidades de planificación fiscal agresiva por parte de grandes corporaciones y contribuyentes con capacidad para operar internacionalmente.

La cooperación internacional en materia fiscal puede justificarse desde tres enfoques fundamentales:

En primer lugar, por el carácter transnacional de la evasión fiscal, que se deriva de la creciente interconexión económica global y de la proliferación de estructuras empresariales complejas que operan en múltiples jurisdicciones. Tanto las personas físicas como las jurídicas con altos patrimonios aprovechan las diferencias entre sistemas fiscales para trasladar beneficios a territorios de baja o nula tributación, lo que erosiona la base imponible de los Estados.

En segundo lugar, debido a las limitaciones de la actuación individual de los Estados, ya que las administraciones tributarias nacionales se enfrentan a enormes dificultades para combatir la evasión fiscal de manera aislada. La falta de acceso a información financiera internacional, las divergencias normativas entre jurisdicciones y la ausencia de mecanismos efectivos de cooperación internacional reducen la capacidad de los Estados para detectar, prevenir y sancionar las prácticas evasivas. Además, la competencia fiscal entre países, basada en la atracción de inversión mediante la reducción de impuestos, agrava el problema al fomentar la erosión de bases imponibles.

Por último, se destaca la necesidad de un enfoque multilateral. Ante las limitaciones mencionadas, la cooperación internacional permite establecer estándares comunes para el intercambio de información y la armonización de criterios fiscales. Organismos internacionales como la OCDE, la UE o la ONU han desempeñado un papel crucial al impulsar iniciativas como el Plan BEPS o el Foro Global sobre Transparencia Fiscal, contribuyendo así a reforzar la gobernanza fiscal internacional y a combatir eficazmente la evasión a nivel global.

Organismos internacionales como la OCDE, UE y ONU han desempeñado un papel crucial en la promoción de iniciativas y marcos jurídicos que fortalecen la cooperación fiscal internacional.

Dentro de la cooperación internacional es imprescindible destacar a los principales actores y mecanismos que han impulsado esta acción conjunta contra la evasión fiscal, entre los cuales la OCDE desempeña un papel central.

En 2013, en colaboración con el G20, la OCDE lanzó el conocido Plan de Acción BEPS³⁹, cuyo objetivo es combatir las estrategias de planificación fiscal agresiva

³⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023). Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Disponible en: https://www.oecd.org/es/publications/serials/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_g1g46cef.html Consultado: 13 de junio de 2025.

utilizadas por empresas multinacionales para trasladar artificialmente beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación.

Este Plan consta de 15 acciones concretas, que abordan distintos aspectos de la evasión y la elusión fiscal. Entre sus objetivos fundamentales se encuentran:

- Asegurar que los beneficios tributen allí donde realmente se genera la actividad económica y el valor añadido.
- Mejorar la coherencia de los sistemas fiscales internacionales.
- Fortalecer la transparencia y la seguridad jurídica.

Además de definir estos objetivos, el Plan establece los plazos, los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha dichas acciones. Algunas de las más destacadas son la Acción 1 (retos fiscales de la economía digital), la Acción 6 (prevención del abuso de convenios) o la Acción 13 (documentación sobre precios de transferencia), entre otras.

En los últimos años, el BEPS se ha concretado especialmente a través de los llamados dos pilares fundamentales:

- El pilar Uno, que busca redistribuir los derechos de imposición hacia las jurisdicciones donde se encuentran los consumidores, incluso si la empresa no tiene presencia física en ellas.
- El pilar Dos, que propone el establecimiento de un tipo mínimo global del 15 % para multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de euros, con el fin de evitar la competencia fiscal perjudicial y asegurar una tributación más justa y efectiva.

Hasta la fecha, más de 140 jurisdicciones se han comprometido con la implementación de estas medidas.

Otro órgano a mencionar es el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Fiscal, establecido por la OCDE en el año 2000⁴⁰. Se trata del principal organismo multilateral que promueve la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales. Actualmente cuenta con más de 160 jurisdicciones miembros, que colaboran en igualdad de condiciones.

Entre las principales iniciativas del Foro, destacan:

- El intercambio de información previa solicitud (a requerimiento), que permite a las autoridades fiscales acceder a datos en casos individuales.
- El intercambio automático de información financiera mediante el CRS, que establece un marco para la transmisión sistemática de información sobre cuentas bancarias y activos financieros entre países.

Según el informe de resultados de la AEAT correspondiente a 2023⁴¹, se realizaron más de 1.250 solicitudes de información internacional, en su mayoría relacionadas con el intercambio automático de datos y el seguimiento de estructuras societarias transnacionales. Además, se explotaron los datos procedentes del CRS y otros acuerdos multilaterales, permitiendo detectar incongruencias patrimoniales y fiscales en contribuyentes con vínculos internacionales. Esta explotación de información facilitó la apertura de actuaciones inspectoras específicas contra patrimonios no declarados en el extranjero, así como la emisión de requerimientos para la regularización voluntaria.

⁴⁰ GARCÍA PRATS, F. A.: “La cláusula antiabuso general en el Derecho tributario español y europeo”, *Crónica Tributaria*, n.º 17, 2017, págs. 12–34.

⁴¹ Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Memoria 2023. Intercambio de información internacional, disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2023/4-principales-actuaciones/4_4-intercambio-cesion-informacion/4_4_3-intercambio-informacion-internacional.html Consultado 14 de junio de 2025.

Por su parte, la ONU ha defendido una mayor inclusión de los países en desarrollo en la gobernanza fiscal internacional, reconociendo que dichos países a menudo carecen de los recursos y la capacidad para combatir eficazmente la evasión fiscal. Entre las iniciativas más relevantes se encuentra el Modelo de Convenio de la ONU, que proporciona un marco para la negociación de tratados fiscales bilaterales que otorgan mayores derechos de imposición a los países en desarrollo, en comparación con el modelo de la OCDE. Asimismo, en 2023, la ONU inició negociaciones para establecer una Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional, con el objetivo de crear un sistema más inclusivo y equitativo que permita a todos los países participar en igualdad de condiciones en la formulación de normas fiscales internacionales.

En el marco de la cooperación internacional, la UE ha desarrollado un importante conjunto de iniciativas para reforzar la lucha contra la evasión y la elusión fiscal dentro de su territorio y en coordinación con organismos como la OCDE. Estas medidas se han concretado especialmente en las DAC.

La DAC 1 (Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad) estableció el marco de cooperación entre autoridades fiscales europeas. La DAC 2 (Directiva 2014/107/UE, que modifica la anterior en lo relativo al intercambio automático obligatorio de información en materia fiscal) incorporó el sistema CRS. La DAC 3 (Directiva 2015/2376/UE) y la DAC 4 (Directiva 2016/881/UE) ampliaron el ámbito a las resoluciones fiscales y los mecanismos de planificación fiscal agresiva. Por su parte, la DAC 6 (Directiva 2018/822/UE) obliga a los intermediarios fiscales a informar sobre mecanismos de planificación fiscal transfronteriza considerados potencialmente agresivos. Estas directivas han facilitado una respuesta rápida por parte de las administraciones fiscales nacionales ante estructuras sospechosas.

Paralelamente, la UE ha adoptado las Directivas contra la elusión fiscal (ATAD):

ATAD 1 (Directiva 2016/1164/UE), que introduce normas para limitar intereses, imponer reglas anti-híbridas y regular la salida de activos.

ATAD 2 (Directiva 2017/952/UE), que amplía la anterior en relación con terceros países.

ATAD 3 (aún en fase de adopción definitiva), centrada en la lucha contra entidades fantasma sin sustancia económica.

Muchas de estas iniciativas derivan directamente de los principios del Plan BEPS de la OCDE, adaptados al ordenamiento comunitario. Asimismo, la UE mantiene una lista de jurisdicciones no cooperadoras en materia fiscal, que incluye a países que no cumplen los estándares internacionales ni los compromisos adquiridos. Esta lista actúa como instrumento de presión diplomática y fiscal.

Por otro lado, el TJUE juega un papel clave en la interpretación y validación de estas medidas, asegurando su coherencia con el Derecho de la Unión y su legalidad frente a los derechos de los contribuyentes.

Finalmente, cabe destacar que algunos EEMM no han cumplido aún los compromisos adquiridos dentro de un calendario específico, o incluso se han negado a implementar determinadas directivas, lo que sigue representando un reto para la armonización efectiva de la fiscalidad en la UE.

3.2 Medidas administrativas

3.2.1 Plan de Control Tributario de la Agencia Tributaria

El Plan de Control Tributario⁴² es un documento anual elaborado por la AEAT que engloba las directrices generales para actuar contra el fraude fiscal. A través de este

⁴² GARCÍA, F. de Asís; MARTÍNEZ, L.; PLA, L.; BARGALLÓ, C.; EGEA, Í. "Publicado el Plan de Control Tributario 2025", Cuatrecasas, 27 de marzo de 2025. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/plan-control-tributario-2025>

recurso, la AEAT define y orienta sus principales actuaciones, controles y estrategias a seguir durante el ejercicio fiscal correspondiente con el objetivo de que la población cumpla voluntariamente sus obligaciones tributarias y fiscales, mejorar la eficacia recaudatoria, luchar contra la evasión, elusión y fraude y también adaptarse a los cambios que se produzcan. La Agencia, cada año intenta detectar los riesgos y las prioridades para darles solución y servir como ayuda al fortalecimiento de la justicia tributaria en el territorio español.

Como hemos dicho, el Plan de Control Tributario es un instrumento esencial para la AEAT y es por ello por lo que vamos a desarrollar sus principales objetivos⁴³.

En primer lugar, prevenir y reducir la evasión fiscal como el fraude y la elusión, para ello busca de minimizar las oportunidades de incumplimiento de los obligados combinando para ello unas medidas de prevención y control.

En el ámbito de la prevención, desarrollan campañas informativas dirigidas a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones fiscales, se retuerzan los sistemas de asistencia y se fomentan la transparencia en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos.

En el ámbito del control, el Plan se centra en verificar, comprobar e inspeccionar las situaciones de ocultación de ingresos, falseamiento de datos o utilización de mecanismos de evasión fiscal.

Otro de los objetivos es mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales bajo la premisa de que un sistema tributario no debe basarse en la represión sino en la creación de un entorno favorable que facilite y motive el cumplimiento espontáneo

⁴³ AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. "Resolución de 27 de febrero de 2025, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025", Boletín Oficial del Estado, núm. 67, de 19 de marzo de 2025, págs. 36693-36710. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2025-5467 Consultado: 10 de junio de 2025.

de las obligaciones, por lo que la AT realiza varias medidas como es la simplificación de los trámites administrativos para que sea más fácil y rápido también facilidades de presentación y pago a través de portales web y presencialmente y la transparencia en la actuación administrativa. Con todo esto, lo que se busca es que el contribuyente no evada sus obligaciones.

Respecto a la detección e investigación de conductas fraudulentas a la evasión, las actuaciones que lleva la AEAT a través de sus órganos de inspección, análisis y control es la de identificar las irregularidades que se cometen como son las prácticas ya mencionadas en el apartado 2.4 de este TFG.

Conviene señalar otro de los objetivos centrales del sistema tributario es la de aumentar su eficiencia recaudatoria, es decir, lograr una mayor recaudación utilizando los recursos disponibles de manera más eficaz, sin necesidad de incrementar los tipos impositivos. Este objetivo está íntimamente relacionado con la lucha contra la evasión fiscal, ya que una parte de la pérdida de la recaudación proviene del no cumplimiento de los deberes de los ciudadanos y con este objetivo se persigue una mejora en los mecanismo de control y detección de la evasión para que el sistema sea más justo y funcional.

Por último, otro de los principios del Plan de Control Tributario es el refuerzo de la equidad fiscal, que viene a ser que todos los contribuyentes deben aportar al sostenimiento del Estado según su verdadera capacidad económica y para eso hay que prestar atención a las prácticas de elusión y evasión fiscal para evitar que tributen fuera de España.

El Plan Anual de Control Tributario recoge cada año las líneas estratégicas de actuación de la AEAT, entre las que se destacan diversas áreas prioritarias en la lucha contra la evasión fiscal.

Uno de los principales focos se centra en la fiscalización de los contribuyentes con elevada capacidad económica, ya que disponen de medios jurídicos y estructuras complejas para ocultar o deslocalizar rentas y activos. En los últimos ejercicios, y especialmente el Plan 2025, se han intensificado las técnicas de análisis de riesgo mediante la inteligencia artificial y cruce de información nacional e internacional. También se ha reforzado el control de la titularidad real de los inmuebles y de las estructuras fiduciarias, así como el uso de sociedades patrimoniales para diferir la tributación u ocultar rentas.

La economía sumergida sigue siendo uno de los retos más complejos de combatir, por lo que se le dedica un eje específico de actuación. El Plan contempla inspecciones presenciales sin previo aviso, uso de programas informáticos para detectar patrones anómalos, y seguimiento de pagos en efectivo superiores a los límites legales.

Además, cada año se identifica una relación de sectores económicos de mayor riesgo fiscal, en función del volumen de operaciones no declaradas, uso intensivo de efectivo o antecedentes de irregularidades. La finalidad no es únicamente sancionar, sino modificar comportamientos fiscales y reducir la sensación de impunidad.

Otro eje prioritario es el control de operaciones internacionales que erosionan la base imponible o trasladan beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación. Para ello, la AEAT aplica controles sobre operaciones intragrupo, estructuras societarias complejas y utiliza los mecanismos del Plan BEPS de la OCDE, que permiten recalificar operaciones artificiales o carentes de sustancia económica.

Por último, el uso de nuevas tecnologías y del análisis masivo de datos permite a la AEAT detectar de forma automatizada incongruencias en las declaraciones fiscales, mejorando la eficacia en la prevención y detección del fraude.

En cuanto a la evolución de los últimos años, vamos a destacar las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025⁴⁴, dónde se recoge el uso intensivo de la IA en múltiples áreas de actuación de la AEAT. Esta tecnología permite anticipar comportamientos de evasión y automatizar el análisis masivo de datos, siempre bajo supervisión humana, con el objetivo de mejorar la eficiencia y eficacia del control fiscal.

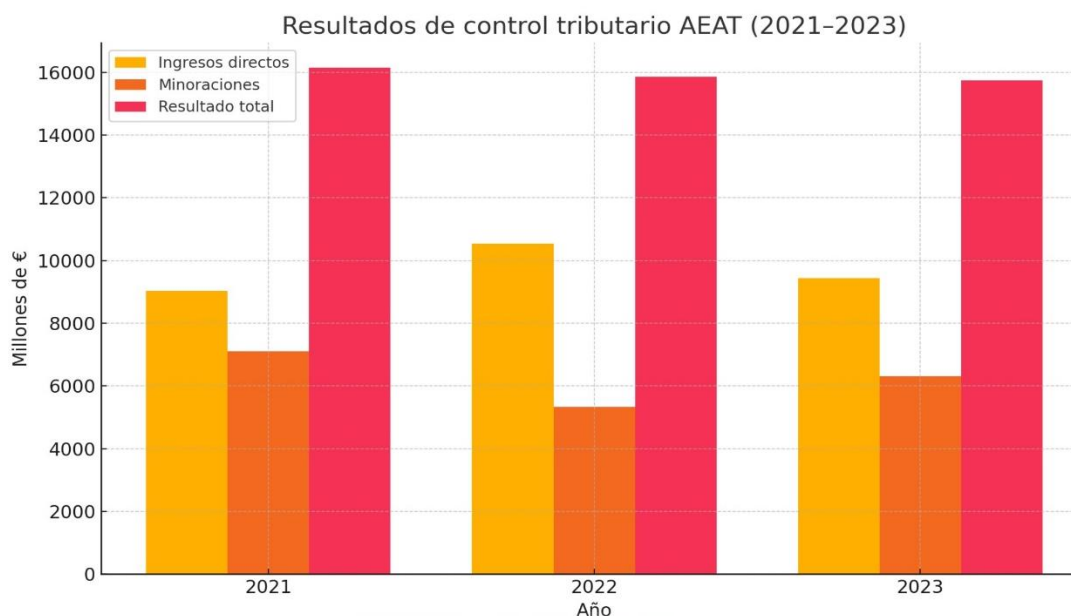
La implementación de la IA busca reforzar la detección de evasores sofisticados, reducir las acciones fraudulentas más complejas y transformar los procesos tradicionales de control. Asimismo, se refuerza el modelo de Renta Directa, impulsado en la Campaña de la Renta 2024, mediante la simplificación de la declaración para aquellos contribuyentes que no desean modificar el borrador, y la incorporación de asistentes virtuales inteligentes que reducen errores, facilitan el cumplimiento y evitan la evasión derivada del desconocimiento.

Además, el Plan 2025 incluye un refuerzo específico de las actuaciones sobre colectivos de riesgo fiscal elevado, como los profesionales que operan en efectivo, determinados sectores económicos con alta opacidad, y colectivos que presentan desajustes relevantes entre ingresos declarados y signos externos de riqueza. También se potencia el control sobre la titularidad real y el uso de estructuras societarias complejas.

Para concluir, cabe la importancia práctica del Plan Anual de Control Tributario como instrumento central del sistema fiscal español. Cada año, establece las directrices que guían la actuación de la AEAT en la lucha contra el fraude y la evasión, y funciona además como una herramienta de coordinación interinstitucional, al fijar pautas de colaboración entre distintas Administraciones y organismos públicos. Por tanto, el Plan debe entenderse como una pieza clave del ordenamiento tributario español en términos de justicia fiscal y sostenibilidad de los ingresos públicos.

⁴⁴ Fiscal-Impuestos. (2025, 17 de marzo). Directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025. Disponible: <https://www.fiscal-impuestos.com/directrices-generales-plan-anual-control-tributario-aduanero-2025> Consultado: 10 de junio de 2025.

Gráfico 2. Resultados de las actuaciones de control tributario AEAT (2021-2023)



Fuente: AEAT 2024, Principales resultados de control tributario 2023 (publicado en septiembre de 2024)

El Gráfico 2 muestra la evolución de los resultados obtenidos por la AEAT en el ámbito del control tributario durante el período 2021–2023, desglosados en tres categorías: ingresos directos, minoraciones es decir, cuotas no ingresadas evitadas o corregidas y el resultado total de ambas actuaciones.

Tal como se observa, en el año 2021 se registró el resultado total más elevado, alcanzando una cifra superior a los 16.000 millones de euros, impulsada sobre todo por un volumen excepcional de minoraciones (en torno a los 9.000 millones). En 2022, aunque el total se mantiene elevado, se aprecia un descenso significativo en las minoraciones, que se compensa parcialmente por un incremento en los ingresos directos, lo cual sugiere un cambio en la estrategia de la AEAT hacia una recaudación más directa.

En 2023, los resultados globales son similares a los de 2022, pero con una mejor distribución entre ingresos y minoraciones, lo que puede interpretarse como una estabilización de los mecanismos de control y una consolidación de los procedimientos

implementados en ejercicios anteriores. Estos datos confirman la eficacia sostenida del Plan Anual de Control Tributario, así como la importancia de combinar actuaciones preventivas con medidas correctivas para maximizar la eficacia recaudatoria.

3.2.2 El Plan de Prevención de Fraude Fiscal

El Plan de Prevención de Fraude Fiscal⁴⁵ fue aprobado por la AEAT en 2005 como respuesta ante la necesidad de reforzar la eficacia del sistema tributario español y aduanero. El Plan es un documento de carácter operativo, basado tanto en el diagnóstico empírico de las área de riesgo fiscal como en la experiencia gestora de la AEAT. En consecuencia, es una propuesta de medidas concretas para prevenir, detectar y corregir comportamientos defraudatorios.

El marco conceptual incorpora dimensiones económicas, psicológica y sociológicas, ya que el fraude fiscal es una conducta compleja influida por múltiples factores y es necesario abordarlo desde múltiples ópticas. Desde la perspectiva económica, el objetivo del Plan de la AEAT es incrementar los recursos destinados al control, mejorar los sistemas de análisis y reforzar el efecto disuasorio de las actuaciones inspectoras. Desde el punto de vista psicológico, se reconoce que la percepción subjetiva de la justicia fiscal y la legitimidad del sistema inciden en la propensión al fraude. Por ello, el Plan contempla medidas dirigidas a fomentar la educación fiscal, la transparencia institucional y la participación ciudadana. Por último, en el ámbito sociológico, el Plan considera que el fraude puede estar vinculado a patrones culturales o dinámicas sociales específicas, por lo que exige una transformación de valores y actitudes colectivas.

Ahora bien, el Plan se estructura en torno a varios objetivos estratégicos bien marcados, como son:

1) Mejorar la eficacia de las actuaciones de control y prevención del fraude, mediante una optimización de los recursos humanos y tecnológicos. Con el fin de

⁴⁵ Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, 2005, págs. 1–50.

incrementar la eficacia de sus actuaciones, incluye el uso intensivo de la información proporcionada por terceros, el refuerzo de los procedimientos de comprobación e inspección y ya comienza a impulsar la utilización del Big Data y la IA, de la que hablaremos posteriormente.

2) Fortalecer la cooperación interinstitucional, tanto a nivel nacional como internacional. El Plan reconoce que la evasión no se puede combatir de manera eficaz sin una colaboración entre administraciones. A nivel interno, esto implica una coordinación con otras entidades como la Seguridad Social, SEPBLAC o la Inspección de Trabajo. A nivel externo, la AEAT colabora con organismos internacionales como la OCDE, la UE o la OLAF.

3) Fomentar la transparencia y cultura del cumplimiento voluntario entre los contribuyentes. Para ello, se trabaja en el desarrollo de relaciones más abiertas con los contribuyentes, especialmente con las grandes empresas, mediante fórmulas de diálogo preventivo, la emisión de criterios interpretativos anticipados y la implementación de programas de cumplimiento fiscal voluntario, facilitando además el acceso a los ciudadanos a la información tributaria y simplificación de trámites.

4) Integrar las mejores prácticas internacionales inspirándose en modelos de administraciones tributarias avanzadas, el Plan se inspira en las estrategias más eficaces implementadas como la HMRC británica o el IRS estadounidense. Esto incluye la adopción de tecnologías disruptivas y el enfoque en la prevención frente a la corrección. En este sentido, la AEAT ha incorporado metodologías de vanguardia en análisis de datos, segmentación de contribuyentes y automatización de procesos.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal establece diversas líneas de actuación estratégicas para combatir el fraude fiscal en España. En este apartado detallaremos las más relevantes.

En primer lugar, las medidas organizativas y de coordinación interna es una de las principales líneas de actuación, ya que la AEAT ha implementado medidas para una integración funcional de todas las actuaciones de control, investigación e inspección. En este contexto, destaca la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes,

que permite un control coordinado de estos sujetos y mejorando la atención y el servicio prestado. Esta estructura fue regulada por la Resolución de 13 de enero de 2021.

Otra de las medidas adoptadas son las mejoras procedimentales adoptando nuevas técnicas y herramientas de detección temprana del fraude, apoyadas en el uso de tecnologías avanzadas para identificar patrones de comportamiento y mejorar la eficiencia operativa de la AEAT.

Asimismo, cabe destacar la colaboración institucional para el intercambio de información y la realización de actuaciones conjuntas y también la participación social donde la AEAT ha habilitado buzón de sugerencias en su página web, permitiendo a los ciudadanos participar y proponer medida⁴⁶.

Desde su aprobación en el año 2005, el Plan de Prevención de Fraude Fiscal AEAT ha ido evolucionando y siendo objeto de actualizaciones, destacando la de 2008 en la que se incorporaron más de 140 medidas que se centraban en la lucha contra la economía sumergida y el fortalecimiento de la cooperación fiscal, tanto a nivel nacional como internacional.

3.3 Medidas sociales de lucha contra la evasión fiscal y otras medidas de asistencia y colaboración

La evasión fiscal ha sido un problema a lo largo de la historia de las sociedades, es por ello por lo que nuestra Administración Tributaria intenta reducir al máximo su incidencia a través de sanciones administrativas, multas, recargos e incluso con responsabilidades penales graves para todos aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones, pero incluso así no es suficiente. Es por ello, que también es necesario

⁴⁶ Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*, Madrid, 2024, págs. 19-45.

la adopción de mecanismos que potencien el cumplimiento fiscal voluntario de los ciudadanos.

La AEAT ha ido desarrollando a lo largo de los últimos años medidas orientadas a esta línea con el objetivo de facilitar el cumplimiento voluntario, es por ello, que nos centraremos en las principales medidas sociales contra la evasión fiscal, que son el PECT y la ayuda al contribuyente.

Cuando pensamos en fiscalidad damos por hecho que solo es un tema que corresponde a los adultos, ya que son ellos los que lleva a cabo cualquier tipo de actividad económica sujeta a impuestos. Pero este pensamiento es incorrecto, ya que los jóvenes a través de la fiscalidad permite una igualdad de oportunidades en ámbitos como la sanidad y educación. Asimismo, la educación fiscal en el sistema educativo es imprescindible para concienciar a los más jóvenes de los valores y beneficios de la tributación para formar en ellos actitudes positivas para el cumplimiento voluntario de sus futuras obligaciones para que la AT no deba imponer a base de multas o sanciones dicho deber.

Desde la AEAT en colaboración con el IEF, desarrolla el PECT, se trata de un portal educativo en Internet destinado a docentes y alumnos con el fin de llevar la cultura fiscal a las aulas⁴⁷. El principal objetivo es explicar a la ciudadanía más joven el impacto del sistema fiscal (impuestos e ingresos públicos) en su vida cotidiana y en sus perspectivas de futuro⁴⁸. Lo que pretende es que las nuevas generaciones tengan responsabilidad tributaria, mostrando que los impuestos financian los servicios públicos.

Los objetivos del PECT están centrados en los valores cívicos y sociales. En concreto, en los alumnos buscan que conozcan y valoren los bienes y servicios públicos

⁴⁷ Agencia Estatal de Administración Tributaria, Portal de Educación Cívico-Tributaria, disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion_es_ES.html

⁴⁸ Agencia Estatal de Administración Tributaria, Programa de Educación Cívico-Tributaria, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/educacion-civico-tributaria/programa-educacion-civico-tributaria.html>

como son las escuelas, hospitales, parques, etc., y entiendan como se financian. Como destaca la AEAT, el consumo de los jóvenes genera ingresos tributarios y la fiscalidad permite la presentación de servicios esenciales “*Sin esa inversión de solidaridad... la vida cotidiana y las perspectivas de futuro de los jóvenes serían muy distintas*”. Otro de los valores fundamental de convivencia democrática es la responsabilidad fiscal, es decir, el PECT enseña que la fiscalidad es un ámbito donde se hacen efectivos los valores de justicia, equidad y solidaridad. El último objetivo a resaltar es que desarrollen una conciencia fiscal crítica y solida desde la infancia para que incorporen pautas propias que de adultos van a vivir en una cultura democrática que hace de la solidaridad uno de los pilares básicos.

El PECT se ofrece a través de un portal web con dos accesos diferenciados: uno para profesores y otro para alumnos y está disponible en castellano, catalán, gallego y valenciano⁴⁹.

El PECT está ligado al fomento de la cultura tributaria cívica, teniendo una meta de concienciación fiscal temprana que refuerce la legitimidad del sistema tributario democrático.

En el año 2017 se creó el Portal de Educación Tributaria Europeo TAXEDU⁵⁰, en cuyo desarrollo participo activamente la AEAT.

Una de las medidas sociales más relevantes en la lucha contra la evasión fiscal es el conjunto de ayudas al contribuyentes promovidas por la AEAT, cuyo principal objetivo es fomentar el cumplimiento voluntario y prevenir el incumplimientos de las obligaciones tributarias. Para ello, la AEAT pone a disposición de los ciudadanos diversos servicios de información y asistencia, tanto de manera presencial como son los medios telefónicos y

⁴⁹ AEAT, Portal de Educación Cívico-Tributaria, op. cit.

⁵⁰ Comisión Europea, Portal TAXEDU – *Educación Fiscal para Jóvenes*, disponible: <https://taxedu.campaign.europa.eu/es> Consultado: 11 de junio de 2025.

también telemáticos, facilitando el acceso a la normativa fiscal y reduciendo la complejidad del sistema.

Entre estos servicios destaca el programa INFORMA⁵¹, una base de datos accesible a través del portal web de la AEAT, que proporciona respuestas actualizadas a las consultas más frecuentes sobre impuestos y procedimientos tributarios. Este recurso es de gran utilidad tanto para los profesionales como para los propios contribuyentes. Asimismo, se ofrece un servicio de atención telefónica de información tributaria básica, que resuelve dudas sobre los principales tributos y obligaciones formales. Este canal resulta especialmente útil para personas que no disponen de acceso a Internet o que requieren un asesoramiento más personalizado.

Además, la AEAT dispone de un asistente virtual integrado en su sede electrónica, que permite resolver de forma automática cuestiones básicas sobre la declaración de la renta, los modelos tributarios y otras gestiones comunes.

Otro recurso ampliamente utilizado es el portal oficial de la AT (www.agenciatributaria.es), que centraliza toda la información normativa y procedimental, ofrece formularios, programas de ayuda y permite realizar un elevado número de trámites electrónicos de manera segura y eficiente.

Desde 2013, la presentación de declaraciones fiscales se realiza por medios electrónicos, lo que ha motivado a la AEAT a desarrollar herramientas informáticas específicas, como el servicio Renta WEB, una plataforma online para la gestión del borrador y la declaración del IRPF.

⁵¹ Agencia Estatal de Administración Tributaria, “*Solicitudes de información tributaria (INFORMA+)*”, Sede electrónica de la AEAT. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GZ44.shtml> Consultado: 11 de junio de 2025.

En cuanto a la percepción ciudadana sobre la eficacia de estos servicios de asistencia, los datos de la encuesta elaborada por el IEF en 2018 (“Opiniones y actitudes fiscales de los españoles”) reflejan que cerca del 75 % de los encuestados afirmaron conocer dichos servicios y más del 70 % los valoraron de manera positiva⁵².

3.4 Medidas tecnológicas

La evolución tecnológica ha transformado el funcionamiento de las administraciones públicas, afectando también a la tributaria, que son el foco de este análisis. En el contexto actual, caracterizado por la globalización y digitalización, las formas tradicionales de evasión fiscal han evolucionado dando lugar a estrategias más complejas y sofisticadas, muchas de las cuales están vinculadas a la tecnología. Ante este escenario, los Estados se han visto obligados a modernizar sus herramientas recurriendo al uso de tecnologías avanzadas como el Big Data y la IA, que permiten mejorar la capacidad de control fiscal de detección, análisis y prevención del fraude fiscal.

3.4.1 Uso de la tecnología en la detención de la evasión fiscal (Big Data, inteligencia artificial)

En este apartado, vamos a analizar el uso de la tecnología en la detección de la evasión fiscal. Las tecnologías como el análisis del Big Data y la IA permiten a las administraciones gestionar grandes volúmenes de datos e información a tiempo real, cruzar datos procedentes de diferentes fuentes y detectar patrones de comportamiento y anomalías que pueden relevar indicios de evasión, fraude o elusión fiscal. Esta tendencia hacia la automatización y digitalización se ha convertido en un elemento esencial de la lucha contra el fraude fiscal.

⁵² Instituto de Estudios Fiscales, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2018*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2019, pág. 43.

La OCDE ha destacado la necesidad de integrar estas herramientas dentro de los sistemas tributarios. En su Informe *Technology Tools to Tackle Tax Evasion And Tax Fraud* (2020), recomienda el uso estratégico de tecnologías digitales para mejorar la efectividad de las administraciones fiscales⁵³. En línea con estas recomendaciones, la AEAT ha comenzado a aplicar progresivamente estos recursos tecnológicos como estrategia de control tributario, es por ello, que vamos a explicarlos a continuación.

El Big Data se refiere al manejo y análisis de volúmenes masivos de información procedente de múltiples fuentes, con el objetivo de generar valor mediante la analítica avanzada de modo que los datos permiten entender qué sucede, por qué sucede e incluso predecir que puede ocurrir (analítica predictiva, descriptiva y prescriptiva). Las administraciones tributarias aprovechan estos datos para detectar comportamientos sospechosos o atípicos. En este sentido, la AEAT ha reconocido que utiliza el Big Data para ser más eficientes en sus labores de control⁵⁴.

Entre las fuentes de datos disponibles y que emplea la AEAT se encuentran tanto datos fiscales internos (declaraciones IRPF, IVA, IS y SII), como externas: información de bancos (movimientos bancarios y tarjetas), registros públicos (Registro de la Propiedad, censo de vehículos, inmuebles...) facturación electrónica, datos tributarios internacionales, así como información pública de redes sociales y plataformas digitales. Por ejemplo, en EEUU el IRS utiliza minería de datos de redes sociales para comprobar si el nivel de vida de un contribuyente concuerda con sus ingresos declarados.

La AEAT ha desarrollado herramientas “ad hoc” que cruzan decenas de fuentes distintas, según datos de CIAT, puede cruzar cerca de 70 fuentes (gastos en

⁵³ OCDE, *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, OECD Publishing, París, 2017, págs. 9–14.

⁵⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), *Uso de Big Data en las administraciones tributarias*, 10 de agosto de 2021. Disponible en: <https://www.ciat.org/uso-de-big-data-en-las-administraciones-tributarias> Consultado: 11 de junio de 2025.

establecimientos, relaciones familiares, etc.) para seleccionar contribuyentes de alto patrimonio con indicios de fraude.

El uso del Big Data se aplica en diferentes líneas de actuación. En el Plan de Control Tributario 2021, se incluye una línea específica de análisis masivo de datos para reforzar el control de personas físicas que simular residir en el extranjero⁵⁵. También, a través de la información cruzada, permite detectar grandes patrimonios deslocalizados y anticipar el fraude de los no residentes. En el ámbito del IRPF, el Plan contempla proyectos de Big Data para reducir errores en las declaraciones usando técnicas basadas en el comportamientos, llamado nudges.

Además, en 2018 se creó la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes usa datos masivos, liquidando hasta 2022 más de 2.400 millones de euros en expedientes de grandes fortunas⁵⁶.

Las ventajas prácticas de utiliza Big Data es la mayor eficacia y focalización en la lucha antifraude, ya que permite descubrir ingresos o bienes no declarados y orientar la inspección hacia los contribuyentes de mayor riesgo. La OCDE ha señalado que el uso de analítica sofisticada de Big Data “da un paso a un perfeccionamiento de la gestión de riesgos y el desarrollo de medidas de intervención, también mediante procesos automatizados”, esto significa que los inspectores pueden centrar sus recursos en los casos de mayor éxito de encontrar la evasión⁵⁷. En resumen, el Big Data proporciona a la AEAT información más completa y actualizada, lo que aumenta su ratio de éxito y la

⁵⁵ Agencia Tributaria, La Agencia Tributaria reforzará con Big Data el control de los residentes en el extranjero de elevado poder adquisitivo, Nota de prensa, 1 de febrero de 2021. Disponible: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/notas-prensa/notas-prensa/2021/febrero/1/agencia-tributaria-reforzara-big-data-extranjero.html> Consultado: 11 de junio de 2025.

⁵⁶ Agencia Tributaria, *La Agencia Tributaria realizó más de 39.300 actuaciones de control en 2022 sobre grandes empresas, patrimonios relevantes y economía sumergida*, Nota de prensa, 27 de marzo de 2023. Disponible:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/La_Agencia_Tributaria_realizo_mas_de_39_300_actuaciones_de_control_en_2022_sobre_grandes_empresas_patrimonios_relevantes_y_economia_sumergida.html Consultado: 11 de junio de 2025.

⁵⁷ OCDE, *Administración Tributaria 2024*, París, OECD Publishing, 2024, págs. 103–106.

capacidad de detección de la evasión y fraude, además de que permite agilizar los controles e incrementa la recaudación legal con menor coste.

Por su parte, la IA es una rama de la informática que se enfoca en desarrollar sistemas capaces de realizar las tareas humanas como el aprendizaje, razonamiento y percepción. En el ámbito tributario, la IA aplica algoritmos avanzados -como el aprendizaje automático (machine learning), las redes neuronales-, para analizar automáticamente grandes volúmenes de datos y extraer patrones asociados al riesgo fiscal.

La AEAT reconoce que la IA permite alcanzar resultados hasta ahora imposibles con otras tecnologías, según su estrategia de IA 2024-2027, la AT la emplea para mejorar la eficacia operativa y el cumplimiento tributario, simplificando tramites y aumentando la calidad de los datos, ya que se reducen los errores, priorizando su uso en la prevención y lucha contra el fraude fiscal⁵⁸.

Asimismo, la AEAT incorpora sistemas de apoyo predictivo para sus campañas, ya en 2021 desarrolló una herramienta informática para predecir errores en el Modelo 100. Por otro lado, también se prevé intensificar el análisis patrimonial automatizado con IA para detectar blanqueo de capitales y estructuras societarias sospechosas. Según fuentes periodísticas, el Plan Estratégico 24-27 de la AEAT contempla un uso intensivo de IA para inspeccionar, permitiendo generar perfiles de riesgo más precisos para asegurarse del cumplimiento de los contribuyente.

Estos avances se combinan en la práctica con el uso de Big Data, lo que permite a Hacienda obtener diferentes perfiles de riesgo fiscal y comprobar si estas predicciones se acercan a la realidad⁵⁹. Existen ejemplos internacionales relevantes: la AT de Suecia aplica la IA al proceso de registro de empresa basado en un modelo de factores de riesgo que clasifica automáticamente las solicitudes de constitución reduciendo el plazo de

⁵⁸ Agencia Tributaria, *Estrategia de la Agencia Tributaria en el uso de la Inteligencia Artificial*, febrero de 2024, págs. 2-14.

⁵⁹ El Economista, “La Inteligencia Artificial (IA) ayudará a la Inspección de Hacienda a elegir contribuyentes”, 1 de julio de 2024.

registro en 6 días, provocando grandes ahorros para la Administración. En Francia, la Dirección General de Impuestos emplea IA sobre fotos aéreas públicas para extraer contornos de edificios o piscinas y verificar si están correctamente declarados en el impuesto sobre inmuebles, cualquier discrepancia identificada se revisa por personal antes de reclamar al contribuyente⁶⁰.

Las ventajas de utilizar IA en la detección de la evasión son muchas, al permitir automatizar el análisis de datos complejos se incrementa la efectividad y eficiencia en la selección de casos sospechas de prácticas rigurosas reduciendo la carga manual. Según la OCDE⁶¹, cerca de la mitad de las administraciones ya utilizan IA para evaluar riesgo y detectar fraudes. Además, la IA contribuye a la focalización de la inspección, ya que construye modelos predictivos, algoritmos, optimiza los recursos de comprobación, a la vez que favorece una gestión preventiva debido a que es posible enviar comunicaciones personalizadas que fomenten el cumplimiento voluntario o incluso corrijan errores en las declaraciones.

En definitiva, podemos decir que la IA amplía de forma significativa las capacidades de las administraciones tributarias facilitando una actuación más proactiva, eficaz y centrada en los contribuyentes con mayor riesgo fiscal.

CONCLUSIONES

A lo largo de este TFG se ha llevado a cabo un análisis detallado del desarrollo normativo en España en materia de la lucha contra la evasión fiscal, sin olvidarnos tampoco del fraude y la elusión fiscal, así como de las reformas legislativas adoptadas

⁶⁰ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), “Inteligencia Artificial en las Administraciones Tributarias”, 7 de septiembre de 2022. Disponible: <https://www.ciat.org/inteligencia-artificial-en-las-administraciones-tributarias/> Consultado: 11 de junio de 2025.

⁶¹ OCDE, *Administración tributaria 2024: Información comparativa sobre los países de la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes*, OECD Publishing, París, 2025, págs. 103–105

para hacer frente a estas conductas. De forma progresiva, la legislación tributaria española ha experimentado importantes transformaciones con el objetivo de adaptarse a las nuevas realidades económicas, tecnológicas y sociales, reforzando el papel del Estado en la protección del sistema fiscal.

Uno de los aspectos más destacados es la evolución conceptual de paraísos fiscales, que ha sido sustituida por la actual denominación “jurisdicciones no cooperativas”, en consonancia con los estándares internacionales promovidos por la OCDE y la Unión Europea. Este cambio no solo obedece a una necesidad terminológica, sino que responde a la urgencia de contar con una definición más precisa, flexible y eficaz en la detección de territorios que facilitan la opacidad fiscal o promueven regímenes fiscales perjudiciales.

En este contexto, el trabajo ha puesto en valor la trascendencia de normas como la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la cual constituye un hito clave en la modernización del sistema tributario. Esta Ley destaca por su enfoque integral que combina mecanismos clásicos de control e inspección con nuevas herramientas tecnológicas, como el uso del Big Data o la IA para detectar comportamientos anómalos. Junto a esta, otras reformas analizadas -como la Ley 26/2014 y la Ley 27/2014-, evidencian un compromiso legislativo sostenido en el tiempo por parte del legislador español en la lucha contra la evasión fiscal.

Asimismo, se ha examinado la importancia de la regulación sobre la residencia fiscal, uno de los instrumentos esenciales para evitar estrategias de deslocalización artificial, así como el refuerzo de las obligaciones de información sobre bienes en el extranjero, incluidas las criptomonedas. Estas medidas buscan garantizar que los contribuyentes tributen de acuerdo con su verdadera capacidad económica, evitando estructuras societarias opacas que puedan ser utilizadas para eludir impuestos.

Desde un punto de vista doctrinal, se ha constatado un amplio consenso sobre la necesidad de reforzar la seguridad jurídica, garantizar la equidad tributaria y dotar a la

Administración de herramientas eficaces pero proporcionadas, que respeten los derechos fundamentales del contribuyente. El equilibrio entre eficacia recaudatoria y garantías constitucionales es, en definitiva, el gran reto del derecho tributario contemporáneo.

Finalmente, podemos concluir que la lucha contra el fraude y la evasión fiscal en España se encuentra en una fase de constante evolución y adaptación, impulsada tanto por los compromisos internacionales como por la presión social de lograr un sistema fiscal más justo y transparente. El camino a seguir implica continuar fortaleciendo la cooperación internacional, la transparencia, la prevención y el cumplimiento voluntario, consolidando una cultura fiscal basada en la confianza, la responsabilidad y la legalidad.



BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia Tributaria 2024–2027. Agencia Tributaria, mayo de 2024.

AGENCIA TRIBUTARIA: “Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027”. Madrid, 2024.

AUDENCIA NACIONAL. (2024, 25 de junio). Sentencia en apelación R246_SA62-23_AEMPS. Recurso de apelación núm. 62/2023

DOMÍNGUEZ RODICIO, José Ramón; SANZ GÁDEA, Eduardo; DE BUNES IBARRA, José Manuel; ADAME MARTÍNEZ, Francisco; DE JUAN PEÑALOSA, José Luis: 50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras. AEDAF, 2019.

FUNDACIÓN FIDE: Evaluación de la Ley 11/2021 y de la normativa para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Propuestas. Octubre de 2022.

GARCÍA PRATS, Alfredo: “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE”. En Crónica Tributaria, n.º 147, Instituto de Estudios Fiscales, 2013.

GOBIERNO DE ESPAÑA: Componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia: Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal. La Moncloa, mayo de 2021.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF): “Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria”. En Cuadernos de Formación, núm. 17, diciembre 2017.

MARTOS GARCÍA, J. J.: Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Tirant lo Blanch, 2022.

MINISTERIO DE HACIENDA: Evaluación intermedia de los efectos de la Ley contra el fraude fiscal. Secretaría de Estado de Hacienda, diciembre de 2022.

MINISTERIO DE HACIENDA: Informe de evaluación intermedia de los efectos de la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda, diciembre de 2022.

NAVAS ROMÁN, María José; GARCÍA LÓPEZ, José Antonio; GÓMEZ GARCÍA, José Luis; GARCÍA GARCÍA, José Antonio: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2019. Documento de Trabajo 9/2020, Instituto de Estudios Fiscales, 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD): Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. OECD Publishing, París, 31 de marzo de 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD): “Administración tributaria 2024: Información comparativa sobre los países de la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes”. OECD Publishing, París, noviembre de 2024.

PELÁEZ MARTOS, J. M.: Los paraísos fiscales. Tirant lo Blanch, 2022.

STIGLITZ, Joseph E.: La economía del sector público. 3.^a ed., Antoni Bosch Editor, Barcelona, 2000.



WEBGRAFÍA

Agencia Tributaria. "Evaluación intermedia de la Ley 11/2021 contra el fraude fiscal."
Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/Evaluacion_intermedia_de_la_ley_11_2021_contra_el_fraude_fiscal.html.

Agencia Tributaria. "Glosario." Disponible en:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html.

Agencia Tributaria. "Información sobre el Portal de Educación Cívico-Tributaria."
Disponible en:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion_es_ES.html#:~:text=De%20forma%20muy%20resumida%2C%20el,a%20los%20distintos%20niveles%20educativos.

Agencia Tributaria. "La Agencia Tributaria realizó más de 39.300 actuaciones de control en 2022 sobre grandes empresas, patrimonios relevantes y economía sumergida."
Disponible en:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/La_Agencia_Tributaria_realizo_mas_de_39_300_actuaciones_de_control_en_2022_sobre_grandes_empresas_patrimonios_relevantes_y_economia_sumergida.html.

Agencia Tributaria. "La Agencia Tributaria reforzará con 'big data' el control de españoles que simulan residir en el extranjero." Disponible en:
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/notas-prensa/notas-prensa/2021/febrero/1/agencia-tributaria-reforzara-big-data-extranjero.html>.

Boletín Oficial del Estado (BOE). 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. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-11473.

BOE. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12328>.

BOE. Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-2097>.

Bornstein, F. "El 'valor de referencia' en acción: cuando los ladrones son gente honrada." *20minutos*. Disponible en: <https://www.20minutos.es/lainformacion/opinion/valor-referencia-accion-cuando-los-ladrones-son-gente-honrada-5258386/>.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). "Uso de Big Data en las Administraciones Tributarias." Disponible en: <https://www.ciat.org/uso-de-big-data-en-las-administraciones-tributarias/>.

Cuatrecasas. "Publicado el Plan de Control Tributario 2025." Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/plan-control-tributario-2025>.

Gil Pecharromán, X. "La inteligencia artificial (IA) ayudará a la inspección de Hacienda a elegir contribuyentes." *elEconomista*. Disponible en: <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12917897/07/24/la-inteligencia-artificial-ia-ayudara-a-la-inspeccion-de-hacienda-a-elegir-contribuyentes.html>.

InnoQubit. "Cómo saber si una factura es falsa." Disponible en: <https://www.innoqubit.com/blog/como-saber-si-una-factura-es-falsa/>.

KPMG. Directiva (UE) 2018/822 sobre la obligación de comunicación de determinados mecanismos de planificación fiscal transfronteriza (DAC 6). Disponible en: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2019/06/Directiva-UE-%202018_822.pdf.

Ministerio de Hacienda (Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria). Resolución de 27 de febrero de 2025, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2025-5323>.

OCDE. "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project." Disponible en: https://www.oecd.org/es/publications/serials/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_g1g46cef.html.

RTVE.es. "Condenados dos exdirectivos de Terra Mítica y 20 empresarios por estafa y fraude en la construcción del parque." Disponible en: <https://www.rtve.es/noticias/20160427/condenados-dos-exdirectivos-terra-mitica-20-empresarios-por-estafa-construccion-del-parque/1346324.shtml>.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Asunto C-623/22). Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A62022CJ0623>.

Unión Europea (TAXEDU). "Campaña de educación fiscal para jóvenes." Disponible en: <https://taxedu.campaign.europa.eu/es>.

