



**Universidad**  
Zaragoza

# Trabajo Fin de Grado

## **Evolución de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en España (1963 - 2021)**

Autora

**Patricia María Aniento Flores**

Director

**Jesús Astigarraga Goenaga**

Grado en Derecho  
Facultad de Derecho

2022



## Índice

### **I. Introducción**

1. Cuestión tratada y objetivo del trabajo
2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés
3. Metodología seguida

### **II. Una aproximación al concepto de fraude fiscal**

1. El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias
2. Los efectos económicos del fraude fiscal
  - 2.1 Fraude fiscal y su delimitación: la brecha fiscal
  - 2.2 Efectos económicos
    - A. Efectos recaudatorios
    - B. Efectos del fraude sobre la política fiscal
    - C. Ineficiencias en la asignación de recursos
    - D. Fraude fiscal y gestión tributaria
  - 2.3 Aproximación normativa de las acciones contra el fraude
3. Fraude, corrupción, blanqueo de capitales y transparencia

### **III. Evolución normativa en la Ley General Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal**

1. Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria
2. Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
3. Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria
4. 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.
5. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.
6. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
7. 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, 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.

8. Novedades derivadas de la transposición de la directiva ATAD

#### **IV. Situación actual del ordenamiento jurídico español: instrumentos de lucha contra el fraude fiscal.**

1. Medidas preventivas del fraude fiscal: la obligación de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva
2. El control de los medios de pago como herramienta contra el fraude
  - 2.1 Obligación de declarar los pagos en efectivo que excedan un determinado umbral
3. Limitación de pagos en efectivo
  - 3.1 Análisis de la situación en España

#### **V. Conclusiones y propuestas normativas hacia una estrategia efectiva contra el fraude fiscal**

1. La relación cooperativa como estrategia contra el fraude fiscal
2. Propuestas para la reforma del régimen de infracciones, sanciones y recargos
3. La conciencia fiscal
4. Educación para el cumplimiento tributario
5. Una nueva Administración para la lucha contra el fraude
6. Evaluación personal

#### **VI. Bibliografía**

1. Libros
2. Normativa

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Constitución española
EE. UU.	Estados Unidos
RAE	Real Academia Española
UE	Unión Europea
PIB	Producto Interior Bruto
AT	Administración Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
LGT	Ley General Tributaria
CC	Código Civil
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los no Residentes
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

## **1) INTRODUCCIÓN**

### **1. CUESTIÓN TRATADA Y OBJETIVO DEL TRABAJO**

Este trabajo va a tratar del fraude fiscal y de las diferentes perspectivas desde el cual puede ser abordado. En primer lugar, me gustaría clarificar el concepto de fraude fiscal, ya que es el eje principal sobre el cual gira este trabajo y, con ello, hacer una distinción entre los términos evasión y elusión tributarias. De este modo y haciendo hincapié en distintos factores fundamentales, mi intención es precisar de una manera completa el fenómeno del fraude fiscal.

El siguiente punto que he abordado ha sido una evolución normativa española en la lucha contra el fraude fiscal. De esta forma, mediante un análisis a través de la diferente regulación que se ha ido implantando con el paso de los años, me gustaría llegar a una conclusión en la cual decidir si los diferentes cambios realizados en la normativa española a lo largo de los años han resultado eficaces.

Asimismo, la lucha contra el fraude fiscal abarca no solo las acciones contra el comportamiento ilegal, sino también la disuasión del fraude mediante la educación, entre otras herramientas, y las medidas para fomentar el cumplimiento de la legislación. Como resultado, implica un gran reinicio de las disposiciones fiscales, para adaptarlas a la magnitud y las características del fraude fiscal tal como es y a medida que evoluciona. Además, es necesario actualizarse para mantenerse informados de las nuevas formas del fraude fiscal, así como de la necesidad de seguir el ritmo de la evolución digital a nivel mundial.

### **2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS**

Como consecuencia del gran impacto que está teniendo en la actualidad el tema del fraude fiscal, en especial a nivel mediático, ha suscitado en mí gran interés esta materia, ya que es un ámbito que siempre me ha llamado la atención, pero debido a mi desconocimiento nunca he podido tener una opinión con fundamentos de las diferentes noticias que nos llegan acerca de esta cuestión. Es por ello, que he decidido indagar más en el tema para llegar a tener una

visión más completa y de esta manera tener las herramientas para llegar a comprender qué es lo que está pasando en la realidad del panorama español.

Además, otro de los motivos que me llevó a realizar este trabajo fue la inquietud de descubrir los mecanismos que usa el defraudador en los principales impuestos. Una razón adicional, fue ver cómo defraudar a hacienda está a la orden del día en la actualidad, cualquier persona sin conocimientos en fiscalidad conoce alguna trampa para evadir impuestos.

De este tema me sorprende mucho que en muchas ocasiones la mayoría de las personas que comete estos hechos delictivos no es consecuente de lo que está provocando cuando evade impuestos, solo mira el beneficio propio y entiende que pagar impuestos es como si le estuvieran robando, sin apreciar que las cantidades que se evaden es dinero que se deja de ingresar a los fondos públicos el cual se requiere para sostener servicios muy necesarios de nuestro país como son la sanidad, educación, empleo y un sinnúmero de servicios y prestaciones.

Y, por si fuera poco, gran parte de las personas que comete este delito no tienen ninguna necesidad de defraudar. Cada vez es más frecuente poner la televisión y que aparezcan noticias con titulares de casos de fraude fiscal, como han sido en estos últimos años el *Caso Nóos* cuyo principal implicado es Iñaki Urdangarin, el marido de la Infanta Cristina, o graves investigaciones a jugadores de fútbol como Cristiano Ronaldo y Lionel Messi, todos ellos han defraudado a la AEAT cantidades millonarias de dinero que son esenciales para poder sostener la economía de España.

### **3. METODOLOGÍA SEGUIDA**

La metodología que ha sido utilizada para la realización de este trabajo se basa en su mayor parte en un análisis cualitativo, ya que trata de extraer conclusiones de datos no estructurados y heterogéneos. Sin embargo, también podemos hablar de una metodología mixta debido a que los diferentes argumentos, en su mayoría, son apoyados por datos cuantitativos. Es por ello por lo que, aunque se puede hablar de un trabajo que sigue una línea de metodología cualitativa, en cierta parte está respaldada por datos cuantificables.

Gran parte de la bibliografía de este trabajo se fundamenta en libros electrónicos, así como en artículos de revistas electrónicas. La razón principal es que este trabajo ha sido

realizado durante mi estancia en Polonia por el programa de intercambio Erasmus e internet ha sido mi principal fuente de información.

Una vez analizada toda la información, se ha procedido a elaborar el análisis y las conclusiones sobre el tema que se verán recogidas al final del trabajo de manera conclusiva y, además, a lo largo del documento se hacen ciertos matices en algunos puntos del trabajo de manera que se asienten todos los conceptos expuestos.

## **II. UNA APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL**

### **1. EL CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL: EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIAS**

El fraude fiscal se fundamenta en el incumplimiento de las obligaciones tributarias y puede ser bien evitando el pago de una parte o del total de la deuda tributaria por medio de la ocultación de bases imponibles o bien lucrándose de forma indebida de beneficios fiscales.<sup>1</sup>

Se trata de un fenómeno que dificulta considerablemente el cumplimiento del mandato constitucional que se encuentra en el artículo 31 de la constitución española de 1978, según el cual todos los españoles deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que de ninguna manera tenga carácter confiscatorio.

Esta conducta depreda los sistemas impositivos, teniendo como consecuencia efectos realmente nocivos en la economía, entre los que resaltan la generación de una mala asignación de recursos disponibles, la negativa alteración de la distribución de la renta y de la riqueza, y la producción de una errónea valoración de los indicadores básicos de la situación económica del país.

---

<sup>1</sup> Zubiri, Fernández-Macho y Gallastegui delimitan el fraude fiscal considerando que «está formado por aquellas actividades que se ocultan o desvirtúan ante hacienda para pagar menos impuestos o, simplemente, no pagar ningún impuesto. Este concepto incluye no solo las actividades de producción (y por extensión de compraventa de bienes o servicios) ocultadas, sino también transacciones de activos ocultadas (o infravaloradas), los impuestos no pagados sin ocultar la producción y las rentas obtenidas en el exterior y no declaradas». ZUBIRI, I., FERNÁNDEZ-MACHO, J. y GALASTEGUI, M.ª C. *Economía sumergida y fraude fiscal en la CA de Euskadi*. Bilbao: Instituto de Economía Pública UPV/EHU, 2016, p. 9.

Además, la Agencia Tributaria; en adelante AT, se ha visto obligada a tomar medidas frente al problema, al ser un comportamiento contrario a la ley que, entre otras cuestiones, provoca la imposibilidad de hacer frente al déficit público.

Por consiguiente, el principal objetivo de este trabajo es aproximar al lector a este tema de plena actualidad tanto a nivel nacional como a nivel internacional. Ya que es un hecho que, sobre todo en épocas de crisis económica como la que atraviesan España y otros países, preocupa a nivel social, estatal y a las autoridades tributarias.

Frecuentemente se utilizan las figuras de fraude, elusión y evasión fiscal de manera intercambiable, sin reconocer que son conceptos distintos y generalmente no siempre son infracciones. Son conceptos que crean fácil confusión, e incluso aunque están relacionados y tienen puntos de conexión, no son estrictamente sinónimos entre ellos. Por ello, para contribuir a la delimitación conceptual es imprescindible analizar las nociones de fraude y evasión fiscal para tener una visión clarificadora.

Según la RAE, **elusión fiscal** hace referencia a la «*conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma*». En otras palabras, podemos definir la elusión fiscal como la acción que realiza el contribuyente para evitar de forma legal pagar el menor número de impuestos.

El concepto de **evasión fiscal**, por lo tanto, alude a la acción de eludir el pago de los tributos que fija la ley. Se trata de una figura jurídica que implica un acto voluntario de impago que se encuentra castigado por la ley por tratarse de un delito o de una infracción administrativa.<sup>2</sup>

También se puede aludir al previo concepto como evasión tributaria o evasión de impuestos: la evasión fiscal supone la creación de dinero negro (la riqueza obtenida mediante actividades legales o través de actividades legales no declaradas al fisco). Dicho dinero, de forma general, se mantiene en efectivo porque sí se ingresa a un banco, queda registrado y el Estado puede tener conocimiento sobre su existencia.

## 2. LOS EFECTOS ECONÓMICOS DEL FRAUDE FISCAL

---

<sup>2</sup> Julián Pérez Porto y María Merino. Publicado 2011. Actualizado: 2014. Definición.de definición de: evasión fiscal (<https://definicion.de/evasion-fiscal/>)

## 2.1 Fraude fiscal y su delimitación: la brecha fiscal

Como bien dicen Schneider y Enste, podemos definir la economía sumergida como el conjunto de actividades económicas que contribuirían al producto interior bruto de un país pero que no se encuentran registradas<sup>3</sup>; en otras palabras, es la que considera a la economía sumergida como el conjunto de actividades que no se encuentran registradas y que van destinadas a producir beneficios materiales, tanto en forma monetaria como en especie, que tienen como consecuencia la formación y/o distribución de bienes o servicios<sup>4</sup>.

Para relacionar el fraude fiscal y la economía sumergida podemos utilizar el concepto de brecha fiscal o *tax gap* que la administración tributaria de Estados Unidos –*Internal Revenue Service, IRS*– define como la diferencia entre los impuestos que los contribuyentes deberían pagar y los que pagan en el período establecido<sup>5</sup>. Por ello, para calcularla es necesario «determinar la recaudación potencial que podría obtenerse si todos los obligados tributarios cumplieran de forma rigurosa con sus obligaciones tributarias, equivaliendo la brecha fiscal al porcentaje de esa recaudación potencial que no llega a ser recaudada»<sup>6</sup>.

Según las estimaciones de la administración tributaria de EE. UU. recogidas en el trabajo de Toder<sup>7</sup>, más o menos el 8% de la brecha fiscal procede de contribuyentes que no presentan sus declaraciones y otro 10% tiene su origen en la falta de ingreso de la deuda tributaria. El 80% se forma por la ocultación de bases imponibles y disfrute indebido de beneficios fiscales, principalmente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el 73% de la brecha total, condensándose la mayor parte de la ocultación en los rendimientos de actividades económicas, capital, explotaciones agrarias y participaciones en sociedades.

## 2.2 Efectos económicos

El fraude fiscal disminuye los ingresos fiscales y limita la eficacia de las políticas del sector público. Si los principales objetivos de la intervención económica del sector público

---

<sup>3</sup> Schneider, F. y Enste, D. H. Shadow Economies: Size, Causes and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 2000 (XXXVIII), pp. 78.

<sup>4</sup> Schneider, F., Raczkowski, K. y Mroz, B. Shadow economy and tax evasion in the EU. *Journal of Money Laundering Control*, 2015, (18-1), p. 35.

<sup>5</sup> Raczkowski, K. Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics and Management*, 2015, (21-3), pp. 59. Esteller se refiere a este concepto como «grieta fiscal», que comprende la deuda tributaria que no es pagada a tiempo. ESTELLER, A. Fraude Fiscal. Punto de Vista IEB. En *Fraude Fiscal*, Instituto de Economía de Barcelona, IEB Report 3/2014, p. 3.

<sup>6</sup> Sevilla Segura, J.V. *Política y técnicas tributarias*. 1.ª ed., Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 158.

<sup>7</sup> Toder, E. What is the tax gap?, obra citada, pp. 368-369

incluyen corregir las insuficiencias del mercado para la asignación eficiente de los recursos, promover una distribución más equitativa del ingreso y la riqueza, y promover el crecimiento y la estabilidad económica, todos ellos se ven afectados o son vulnerables cuando existe un problema grave.

#### **A. Efectos recaudatorios.**

Es evidente que la primera e inmediata consecuencia del fraude y la evasión fiscal es la fiscalidad, en la medida en que puede suponer una pérdida sustancial de recursos en el sector público, aunque su alcance es difícil de cuantificar por la naturaleza del problema.

A raíz de un estudio sobre el volumen de la economía sumergida, Murphy calculó las pérdidas recaudatorias del conjunto de Estados miembros de la UE en 2012<sup>8</sup>. Los resultados indican que España tenía un volumen de economía sumergida un poco por encima de la media de los países de la UE ya que suponía el 22,5% del PIB frente al 22,1% de la media, y una gran pérdida impositiva, el 6,8% del PIB, aunque algo inferior a la media, que alcanzaba al 7%. En proporción al gasto público, esta pérdida impositiva suponía para nuestro país el 16,6% del gasto total.

#### **B. Efectos del fraude sobre la política fiscal**

Actualmente, la crisis económica que atraviesa nuestro país ha presionado para adoptar políticas de fortalecimiento de presupuestos, como los recortes en el gasto público y las prestaciones sociales, a la vez que se incrementan los tipos de gravamen de los principales tributos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta manera, se compensa la disminución en la recaudación tributaria.

Siguiendo la misma línea, Murphy<sup>9</sup> recalca las limitaciones que supone el fraude para llevar a cabo los fines de la política fiscal y los problemas que traslada hacia la política monetaria para evitar la presión sobre los mercados de deuda pública.

---

<sup>8</sup> Murphy, R. *Closing the European tax gap*. Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament, Tax Research LLP, Norfolk, 2012. Disponible en [http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229\\_richard\\_murphy\\_eu\\_tax\\_gap\\_en.pdf](http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf)

<sup>9</sup> Murphy, R. *Why bother with the tax gap? An introduction to modern taxation theory*. Londres: City University of London Political Economy Research Centre, Working Paper Series, 4, 2017.

Desde una perspectiva macroeconómica, la justificación de una imposición sobre la renta progresiva se encuentra en que la recaudación crece en una proporción mayor que la renta nacional cuando ésta aumenta y también disminuye más rápidamente cuando la renta nacional decrece.

### C. Ineficiencias en la asignación de los recursos

El fraude fiscal, al disminuir el volumen de recursos de que disponen las administraciones públicas, supone correlativamente que los bienes y servicios proporcionados por el sector público a los ciudadanos disminuyan por debajo del nivel que sería socialmente deseado.

Se produce un coste mayor cuando los gobiernos incrementan los tipos impositivos que se aplican sobre las bases imponibles declaradas para sustituir una parte de la recaudación que pierden por el fraude fiscal. Para determinar el coste de eficiencia de la imposición hay que partir del exceso de gravamen. Éste se produce por el denominado efecto sustitución, es decir, por el cambio en las decisiones económicas (consumo, oferta de trabajo, ahorro, inversión, asunción de riesgos) de los individuos como consecuencia de los cambios en los precios relativos de los bienes y factores productivos que provocan los impuestos.

Podemos concluir que, cuanta mayor presión fiscal, mayor será el beneficio obtenido por el contribuyente que deriva del impago de las obligaciones tributarias si no es descubierto. En consonancia con este factor, el profesor Alm<sup>10</sup> destaca que «los tipos impositivos afectan al cumplimiento, más allá de lo que se esperaría con su simple efecto de incentivo. El nivel del tipo impositivo es importante para que una persona opte por cumplir con sus obligaciones, pero ni la magnitud ni la dirección de estos efectos son claras».

Otro elemento de ineficiencia a considerar se encuentra en los costes de administración y cumplimiento del sistema tributario. Cuanto mayor sea el volumen de recursos que se destinen por la administración para perseguir el fraude fiscal, mayores serán las ineficiencias vinculadas a la administración del sistema impositivo.

---

<sup>10</sup> Alm, J. Comprender y combatir la evasión fiscal. En *Fraude Fiscal*, Instituto de Economía de Barcelona, IEB Report 3/2014, p. 12.

Por último, es necesario referirse a las distorsiones de la competencia que provoca el fraude fiscal, es decir, que de esta forma las empresas que defraudan pueden obtener beneficios más elevados que las que cumplen con sus obligaciones fiscales.

#### **D. Fraude fiscal y gestión tributaria**

Cada vez son más amplios los sitios y procedimientos donde podemos ver los comportamientos de los defraudadores, de forma nacional como de forma internacional. La Agencia Tributaria española viene aplicando un Plan General de Control Tributario, elaborado y que se aprueba de manera anual con la alta supervisión del Parlamento español.

Por tanto, la fragmentación territorial del control tributario y las dificultades que tiene la coordinación entre distintas administraciones tributarias restaría eficacia a la lucha contra el fraude y, al mismo tiempo, sería un incentivo para desarrollar mecanismos de planificación estratégica a nivel estatal con el fin de eludir los impuestos, similares a los que se practican a nivel internacional. Si, por ejemplo, un contribuyente actúa en múltiples territorios o está relacionado con otros que operan en esos territorios; una Agencia con competencia en todo el Estado y con autonomía de gestión, podría actuar de forma inmediata sobre todos los contribuyentes afectados por una investigación y en todos los territorios donde se esté operando para, así, cruzar información de operaciones y contribuyentes y evitar la ruptura de las cadenas de información.

### **2.3 Una aproximación normativa de las acciones contra el fraude**

Actualmente en España, resulta de vital importancia transmitir la idea de que el Estado de bienestar que nos hemos atribuido como sociedad moderna, democrática y civilizada depende seriamente de una financiación impositiva suficiente, eficiente y equitativa, donde también todos los contribuyentes, sin excepción, contribuyan en función de su capacidad económica. Para ello, es necesario plantear dos escenarios en la misión de la lucha contra el fraude fiscal.

Respecto al primer escenario, es necesario separar los ámbitos de la normativa fiscal de las cuestiones que afectan a la estricta gestión y el control tributario.

En lo que respecta a la actuación de la Administración Tributaria, resulta necesario incidir en un conjunto de medidas que permitan potenciar el papel de la AT para garantizar el

cumplimiento tributario y darle herramientas eficaces que actúen de manera inmediata sin olvidarse de la seguridad jurídica del contribuyente. Cabe destacar significativamente:

- La necesidad de una definición concisa del concepto de fraude fiscal, el objetivo estratégico de las medidas planteadas e indicadores de seguimiento dentro de un Plan Integral de Lucha contra el Fraude a medio plazo.
- Una mayor libertad profesional de la AT
- Una mayor coordinación entre la inspección tributaria y la de trabajo.
- Una mayor especialización de jueces y fiscales en materia fiscal debido al aumento y mayor complejidad de la delincuencia fiscal

Como segundo escenario y con un objetivo a más largo plazo, para alcanzar los niveles de eficacia y eficiencia en el cumplimiento de las funciones específicas de una AT, como pueden ser la aplicación, la gestión, control e inspección de los tributos, deben ser apoyadas y complementadas con estrategias de información y educación fiscal del contribuyente actual.

### **3. FRAUDE, CORRUPCIÓN, BLANQUEO DE CAPITAL Y TRANSPARENCIA**

Actualmente, en las sociedades democráticas modernas existen comportamientos como son el fraude, la corrupción y el blanqueo de capitales que afectan a las reglas de convivencia y al propio funcionamiento de las instituciones públicas y privadas. Si estas situaciones sobrepasan ciertos límites, pasan a convertirse en un problema social, económico y político.

El «*Fraude*», según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, se define como «*acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros*», en otras palabras, ese acto implica el incumplimiento de una norma legal, incluyéndose por tanto cualquier norma legal en la que el perjuicio se realiza al Estado o a un tercero particular.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua por *corrupción* se entiende «*acción y efecto de corromper y corromperse*» y por «*corrupto a quien se deja o ha dejado sobornar, pervertir o viciar*» y por «*corruptor el que corrompe*». Sin entrar a discutir sobre si es necesaria la presencia de dos personas diferentes, un corruptor y un corrupto, lo cierto es que su alta presencia social permite hablar de una corrupción política, empresarial,

financiera y cuantas ramas o sectores de actividad queramos desglosar, que sintéticamente podemos agrupar en corrupción pública y privada.

Según la encuesta de *Eurobarómetro* realizada en 2013 y publicada en 2014<sup>11</sup>, se determina que: a) el 76% de los europeos cree que la corrupción está muy extendida en su país y el 56% que el problema ha empeorado en los tres últimos años; b) el 67% piensa que no hay suficiente transparencia ni supervisión de la financiación de los partidos políticos; c) dos tercios de los europeos opinan que la corrupción es inherente a la cultura empresarial de su país, aunque el 70% afirma que la corrupción no le ha afectado personalmente en su vida cotidiana; d) el 85% de los españoles considera que la corrupción en España está muy extendida; y e) el 97% de las empresas españolas encuestadas declaró que la corrupción política está muy extendida en su país, frente a la media del 75% en la UE

Según el barómetro de *CIS* (septiembre 2016) la corrupción es el segundo problema principal que existe en España. La preocupación por la corrupción sigue en máximos históricos y roza el 50%, según el barómetro de *CIS* (junio 2017). El 49,1% de los españoles cita la corrupción y el fraude como el principal problema del país.

Por otro lado, mediante el blanqueo de capitales se pretende la incorporación al tráfico legal de bienes, dinero y ganancias obtenidos en la realización de actividades delictivas, para que una vez superado el proceso de “lavado” sea posible su disfrute lícito sin ser sancionado.

De conformidad con lo expuesto en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de blanqueo de capitales, artículo 1.2, se considerará blanqueo de capitales las siguientes actividades:

*«a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.*

*b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a*

---

<sup>11</sup> Comisión Europea, 2014: Comprender las políticas de la Unión Europea. La lucha de la Unión Europea contra el fraude y la corrupción. [http://europa.eu/pol/index\\_es.htm](http://europa.eu/pol/index_es.htm)

*sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.*

*c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.*

*d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.*

*Existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas en las letras precedentes sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes.*

*A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.*

*Se considerará que hay blanqueo de capitales aun cuando las actividades que hayan generado los bienes se hubieran desarrollado en el territorio de otro Estado».*

La escasez de **transparencia**, integridad y buen gobierno en todo tipo de organizaciones es parte de los problemas económicos, sociales y políticos detrás de la reciente crisis económica. En nuestro país nos encontramos con casos frecuentes de corrupción política y económica, falta de transparencia y la crisis de las cajas de ahorros es muy conocida por el alto coste para los contribuyentes.

En lo que respecta a la *actividad pública*, a nivel de transparencia en España, se ha intentado impulsarla mediante la aprobación de la **Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información y buen gobierno**, acorde con la existente en la mayoría de los países de nuestro entorno, a partir de la consideración de que los ejes fundamentales de

toda acción política son la transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno.

### **III. EVOLUCIÓN NORMATIVA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

#### **1. Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria**

Para referirnos al fraude de ley en el ámbito tributario hay que referirse principalmente al art. 15 de la LGT. Para empezar, los comienzos del art.15 de la LGT se encuentran en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, en el artículo 24<sup>12</sup>, que fue la primera vez que se mencionaba el fraude fiscal en un código legal, aunque la formulación genérica del fraude de ley venía ya regulada por el CC.

La formación del fraude legal comienza con la analogía normativa, tratando como fraude legal todo lo que pueda desviarse de la norma. Asimismo, no se observó que debía aplicarse la regla de elusión, ya que en ningún momento se mencionó la elusión de la regla normal, como sí se hizo en versiones posteriores.

Si se compara con la definición actual, se puede ver que esta es una formulación obsoleta y que ignora muchas de las peculiaridades que pueden surgir al aplicar la norma, porque pensando lógicamente, quizás entonces era lo mismo que hoy.

#### **2. Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.**

Este artículo fue modificado con la reforma a la LGT que conllevó la Ley 25/1995, de 20 de julio que en su artículo 24<sup>13</sup> formula el fraude de ley de una forma más parecida a lo que actualmente conocemos por conflicto en la aplicación tributaria. En esta reforma ya no se habla de analogía y se introdujo el elemento de la norma de cobertura que será sustituida por la norma eludida.

Este artículo se reformuló, tal y como se expresa en el expositivo de la ley, «... *eliminándose aquellos aspectos que pudieran menoscabar el principio de seguridad jurídica,*

---

<sup>12</sup> Artículo 24 de la ley 230/1963, de 28 de diciembre.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley, será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

<sup>13</sup> Artículo 24 de la ley 25/1995 de 20 de julio.

Evolución de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en España (1963 -2021)

*potenciando, a la vez, la lucha contra el fraude, al dotar a la Administración tributaria de instrumentos legales acordes con los principios constitucionales. Todo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias».*

En otras palabras, se hizo para darle a los tribunales las herramientas para la lucha contra el fraude de ley y de esta forma, se haría que tuviera sentido su contenido con el resto de los códigos legales.

### **3. Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria**

Tras la reforma anteriormente mencionada habría que hablar de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, por la cual se da un gran salto hacia lo que es el conflicto de aplicación de la norma tributaria hoy en día.

Hasta el momento había sido denominado fraude de ley, pero en esta ley, en su artículo 15<sup>14</sup>, la denominación de la institución cambia por conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Además, mediante esta nueva formulación del anticuado fraude legal esto conlleva una regulación más amplia, casi idéntica a nuestra regulación actual.

Además, con la introducción de esta nueva ley se implanta un procedimiento para declarar y tramitar el fraude de ley.

### **4. 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.**

La citada ley abarca actualizaciones para actuar directamente sobre el foco del fraude, modificando, actualizando y aclarando la correcta interpretación de las normas con el fin de lograr una mayor la seguridad jurídica del sistema tributario de nuestro país.

Seguidamente, cabe destacar varias medidas de actuación:

---

<sup>14</sup> Artículo 15 de la Ley 58/2003 de 17 diciembre

- Pagos en efectivo

Dentro del art. 7 se establece una limitación de pagos en efectivo de igual o superior a 2.500€ para todas las operaciones en las que participen personas como empresarios o profesionales.

Para personas físicas que no tienen domicilio fiscal en España y no actúen en calidad de empresario o profesional la limitación es de 15.000€. El incumplimiento de dicha limitación podrá incurrir en una sanción del 25% del valor del pago del hecho en efectivo.

- Bienes y derechos situados en el extranjero.

Con el propósito de conocer los bienes o derechos que el contribuyente español tiene depositados en un país extranjero, se establece la obligación de informar a la AEAT sobre:

- Todas aquellas cuentas situadas en entidades en el extranjero de las cuales el obligado tributario sea titular, beneficiario o figure como autorizado.
- También ha de informar de todos aquellos títulos, activos, valores o bienes inmuebles que posea en el extranjero.

En caso de incumplimiento de la siguiente norma la sanción puede ser de 5.000€ por cada dato omitido con un mínimo de 10.000€.

- Régimen de estimación objetiva

Se establece una limitación para regular el régimen de estimación objetiva, en el que exime la obligación de tributar en este régimen a determinados empresarios que realicen operaciones con particulares facturando a los mismos un porcentaje inferior al 50% y además obtengan unos rendimientos íntegros al año de 50.000€. También a aquellos que obtenga rendimientos superiores a 225.000€ procedentes de otros empresarios o profesionales.

- Regulación de Fraude en el IVA

Para regular los posibles casos de fraude en el IVA concretamente el fraude en inversiones inmobiliarias en comportamientos como operaciones de entregas inmobiliarias y en situaciones en las que se ha producido una declaración concursal la ley establece supuestos a través la inversión del sujeto pasivo.

Como regla general, la inversión del sujeto pasivo se produce en aquellas situaciones en las que la persona adquiere el bien o servicios y no es quien lo presta o entrega.

Con este mecanismo se pretende evitar los casos en los que el IVA no se ingresa en la AEAT y posteriormente se solicita el aplazamiento o se declara la entidad en concurso, con ello lo que hace el defraudador es deducirse un IVA que no ha ingresado.

La Ley 7/2012 aparece en momentos en los que España estaba pasando por una situación de crisis económica. Como ya hemos dicho anteriormente, dicha ley es bastante importante porque trata a través de sus medidas de erradicar diversas situaciones irregulares que se venían dando muy frecuentemente y no se estaban regulando.

Otra forma fraudulenta de engañar al fisco comúnmente utilizada es el régimen de estimación objetiva. Haciendo referencia al párrafo anterior donde se explican las diferentes formas de determinar el rendimiento de actividades económicas, donde podemos ver qué estimación directa se tributa en función de si existe beneficio real o no y en estimación objetiva se tributa en función de unos índices de determinación.

Una forma habitual de fraude de los empresarios o profesionales acogidos a este régimen era emitir facturas falsas a otros empresarios o profesionales por servicios o productos no entregados para que estos se beneficien de la deducción de ese gasto.

Para controlar y evitar esta fraudulenta práctica, hacienda modifica la normativa tributaria y establece una serie de límites. Se modifica el art. 31 de la LIRPF por la ley 7/2012, de 29 de octubre, estableciendo las siguientes limitaciones a ciertas actividades.

- Para las actividades de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722 IAE) y de servicios de mudanzas (epígrafe 757 IAE), se fija un límite máximo de facturación se fija en 300.000€ en el año anterior.
- Para el resto de las actividades cuya facturación esté sujeta a la retención del 1% (las enumeradas en el art. 95.6 del RIRPF como son albañilería, carpintería, instalaciones etc.), se reducen límites a efectos de la facturación a personas o empresas retenedoras (no particulares), dicha facturación no puede superar uno de los 2 límites siguientes.

i) 225.000€

- ii) 50.000€ si, además esta facturación a personas o empresas retenedoras, representan más del 50% del volumen total de rendimientos de los contribuyentes.

#### **5. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.**

Con la entrada en vigor de esta ley orgánica se modifican los siguientes aspectos de la previa ley:<sup>15</sup>

- Modifica delitos fiscales, aumentando la pena. Creación de tipo agravado (artículo 305 bis).
- Modifica delitos contra la Seguridad social, reduciendo la cuantía mínima que distingue delito de infracción administrativa, creación de tipo agravado (artículo 307 bis).
- Modifica el artículo 311, convirtiendo en delito emplear de manera masiva a trabajadores no dados de alta en la Seguridad social y aumentando la pena.
- La responsabilidad de las personas jurídicas se amplía a partidos políticos y sindicatos.

#### **6. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**

La Ley 34/2015, de 21 de diciembre reformó parcialmente la LGT de 2003.

Este artículo 15 se modificó ligeramente y en concreto su tercer apartado, pasando a decir: *«En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora»*

Por tanto, tal y como se observa eliminó *«sin que proceda la imposición de sanciones»* ya que tras esta reforma se prevén distintas sanciones.

#### Elementos definitorios

---

<sup>15</sup> Corral Maraver, Noelia, *Las penas largas de prisión en España. Evolución histórica y político-criminal*, Editorial Dykinson, S.L, 2015

Persiste la idea de evitar una fórmula común para la detección del fraude ya que esta además de ineficaz correría el riesgo de ir en contra del «principio de reserva de ley en la determinación de los hechos imposables»<sup>16</sup>, es por esto por lo que uno de los elementos definitorios del fraude de ley reside en el análisis caso a caso para observar qué consecuencias jurídicas se derivan y así poder determinar si nos encontramos o no ante el fraude de ley.

Al hablar de los elementos definitorios también resulta de utilidad hacer alusión al artículo 159.1 y 159.2 de la LGT los cuales detallan el procedimiento que hay que seguir para que se declare el conflicto de aplicación en la norma tributaria.

El proceso se resume en que, para poder declarar el fraude, previamente se ha debido constituir una comisión consultiva, la cual antes de tomar cualquier decisión deberá de dar trámite de alegaciones al interesado para que antes de que el fraude sea declarado haya podido defenderse.

Por último, esta ley constituye el último eslabón de la cadena de cambios legislativos operados en el ámbito impositivo a lo largo de esta legislatura. Posiblemente se trata de la modificación de carácter fiscal con menor eco social, pero la de mayor solidez jurídica.

**7. 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, 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.**

### **7. 1 LA REGULACIÓN INTERNA PREVIA**

En todos los casos, la imposición de salida no constituye un impuesto autónomo, sino que se vincula en los textos legales de referencia de nuestra imposición directa a la renta. Antes de proceder con el análisis de la transposición de la Directiva ATAD operada por la Ley 11/2021, conviene encuadrar el contexto en el que nos encontramos realizando una breve referencia a la regulación previa a la transposición.

#### **A. Imposición de salida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

---

<sup>16</sup> Hinojosa Torralvo, J. J., 2012. En: Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal. Barcelona: Atelier, p. 124., 2005. Temas actuales del derecho tributario. Madrid: J.

En el caso de las personas físicas, la imposición de salida se encuentra regulada en el artículo 95 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF o Ley 35/2006).

El citado artículo grava las plusvalías que se den como consecuencia de la pérdida de la residencia fiscal en España y con la condición de que exista una vinculación previa durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último objeto de declaración en nuestro país.

La norma concede la posibilidad de aplazar el pago de la deuda tributaria si el contribuyente lo solicita y sin perjuicio de las exigencias de intereses y garantías reguladas en la Ley General Tributaria, siempre que el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o tratándose de cualquier otro motivo, siempre que el desplazamiento temporal se produzca a un país que tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Por último, la norma establece algunas previsiones para el caso de los traslados a paraísos fiscales de nacionales españoles previstos en el artículo 8.2 de la LIRPF, especificando que están sometidos a esta imposición de salida, pero endureciendo su aplicación en la determinación de la base imponible.

## **B. Imposición de salida en el Impuesto sobre Sociedades**

La imposición de salida aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades se encuentra regulada en el artículo 19.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS o Ley 27/2014).

El artículo 19.1 de la LIS, establecía en su redacción previa a la de la reforma operada por la Ley 11/2021, la necesidad de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales afectos a una entidad residente que trasladase su residencia fuera de España.

Esta redacción es específica de los cambios que ha sufrido nuestra anterior legislación en relación con la exclusión de tributación de las personas jurídicas como consecuencia de la

sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en C64/11 de 25 de abril de 2013. Las normas contenidas en el artículo 17.1 a) y c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, fueron declaradas contrarias al artículo 49 del TFUE cuando el Tribunal aprobó la transferencia a Estados miembros. Se evalúan restricciones desproporcionadas cuando no se concede a los contribuyentes la opción de aplazar el pago de impuestos.

Por tanto, para dar cumplimiento a la sentencia del TJUE, el artículo 67 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre de 2014, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 introduce un párrafo adicional en el artículo 17.1 del Texto Refundido, corrigiendo los fallos apreciados por el TJUE y que permiten a los contribuyentes diferir el pago hasta su transmisión a un tercero, con los requisitos de interés y garantía aplicables en todos los casos, en los términos previstos en la legislación general tributaria.

### **C. Imposición de salida en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes**

Respecto al IRNR, encontramos regulado un supuesto de imposición de salida stricto sensu en el apartado b) del artículo 18.5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR o RDL 5/2004). Dicho precepto se introdujo por el artículo 2.3 de la Ley 26/2014, con efectos desde el 1 de enero de 2015.

Esta norma establece la necesidad de introducir en la base imponible de los establecimientos permanentes de personas o entidades no residentes, la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que aun habiendo estado previamente ligados a un establecimiento permanente situado en territorio español, son transferidos al extranjero.

## **8. NOVEDADES DERIVADAS DE LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA ATAD**

Las novedades introducidas por la Ley 11/2021 en materia de imposición de salida en nuestro ordenamiento jurídico, son consecuencia directa de la transposición de la Directiva ATAD, lo que ha supuesto algunas modificaciones de la LIS y de la LIRNR. La Ley 11/2021 amplía los supuestos en los que resulta de aplicación un impuesto de salida, al tiempo que

Evolución de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en España (1963 -2021)

sustituye el régimen de diferimiento hasta el momento de realización de las plusvalías, por el de fraccionamiento a lo largo de cinco años contenido en el artículo 5 de la Directiva ATAD.

En definitiva, con la modificación operada por la Ley 11/2021, se cumple plenamente con la exigencia de la Directiva ATAD, y se amplían los supuestos desencadenantes de la imposición de salida en nuestro ordenamiento.

### **8.1 Incorporación de supuestos de exclusión**

Lo que sí se observa en la transposición, es que frente a la literalidad del apartado 7 del artículo 5 de la Directiva, se ha delimitado el hecho excluyente en el sentido de que debe preverse una afectación posterior de los elementos patrimoniales transferidos a un establecimiento permanente situado en España.

### **8.2 Determinación de la base imponible**

No puede pasar desapercibida la mejora técnica operada en el apartado 5 del artículo 18 de la LIRNR, que ha sustituido en la determinación de la base imponible del impuesto de salida, el valor contable por el valor fiscal también en los supuestos contemplados en este cuerpo normativo; lo que resulta más conveniente desde el punto de vista de coherencia y sistemática interna de nuestra imposición de salida.

### **8.3 Sustitución del régimen de diferimiento por el de fraccionamiento**

De entre las novedades introducidas por la Ley 11/2021 por lo que a la imposición de salida se refiere, quizás el aspecto que más impacte a los contribuyentes, lo constituye la sustitución del régimen de diferimiento del pago del impuesto cuando el traslado se efectuase a un Estado miembro o del Espacio Económico Europeo con un intercambio de información, hasta el momento en el que las plusvalías son realizadas ya en el Estado de acogida, por el régimen de fraccionamiento del pago en 5 anualidades que se encuentra regulado por la Directiva y acogido con ocasión de la transposición por el legislador español.

La sustitución del régimen de diferimiento por el de fraccionamiento se opera mediante la adición al artículo 19.1 de la LIS de los párrafos segundo a undécimo, y mediante la incorporación de un apartado 6 al artículo 18 de la LIRNR, en ambos casos se alude al régimen de aseguramiento del pago de la deuda y el devengo de intereses de demora.

En cuanto al requisito básico para su aplicabilidad, es preciso que el traslado de los elementos patrimoniales sometidos a imposición de salida se produzca a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que hubiese celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Finalmente, también como estipula la Directiva, la cuota se perderá si no hay ingresos dentro del plazo que se especifica en la cuota.

#### **8.4 Restricción del aseguramiento**

En la regulación anterior a la reforma que trajo la Ley 11/2021, si el contribuyente optaba por el diferimiento del pago del impuesto de salida, se le exigían intereses de demora a fin de compensar temporalmente el aplazamiento, y así como la constitución de garantías. Sin embargo, la Directiva permite (no obliga) al legislador nacional que exija intereses de demora, pero sí establece como condición para que se pueda requerir el afianzamiento de la deuda fraccionada, que exista un riesgo demostrable y real de impago, entendiendo que dicho riesgo recae si es posible su cobro a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente en el mismo Estado miembro.

Pues bien, la Ley 11/2021, establece una remisión genérica a la Ley General Tributaria y a su normativa de desarrollo.

#### **8.5 España como Estado de llegada**

La Ley 11/2021 introduce en el penúltimo párrafo del apartado 1 del artículo 19 de la LIS y en el nuevo apartado 7 del artículo 18 de la LIRNR, lo que se denomina la regla de step-up o revalorización a efectos fiscales que prevé la Directiva ATAD como mecanismo armonizador para evitar la doble imposición de los obligados tributarios que en su jurisdicción de origen hubiesen soportado una imposición de salida.

## **IV. SITUACIÓN ACTUAL DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: INSTRUMENTOS DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

No es una tarea sencilla hacer un tratamiento de las medidas preventivas del fraude fiscal, debido a que la heterogeneidad de dichas medidas no lo permite.

## **1. Medidas preventivas del fraude fiscal: la obligación de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva**

En primer lugar, el primer objetivo busca la obligación de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva y de esta forma poder planificar mejor las actuaciones inspectoras para aquellos ámbitos y contribuyentes que pueden estar empleando dichos esquemas. Por otro lado, hacer los cambios normativos pertinentes para evitar que los contribuyentes hagan uso de lagunas o defectos de regulación para reducir su carga tributaria.

En primer lugar, la reacción de la Administración debe ser, la puesta en marcha de procedimientos inspectores, que finalizarán, en su caso, con la calificación de las operaciones como simuladas o realizadas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria (mediante el empleo de las facultades previstas en los arts. 13, 15 y 16 de la LGT). En segundo lugar, si se llega a la conclusión de que la economía de opción no es realmente querida por el legislador, sino fruto de una laguna normativa, la reacción debe ser distinta y dirigida a conseguir el cambio normativo que necesitamos.

En definitiva, puede afirmarse que, como gran objetivo, lo que pretenden estos regímenes es incrementar la transparencia, lo que permite a la Administración una mayor, más temprana y mejor información, a la vez que disuade a contribuyentes y profesionales de la utilización de esquemas de planificación fiscal agresiva.

## **2. El control de los medios de pago como herramienta contra el fraude**

El objetivo de este tipo de medidas no sólo es luchar contra la economía sumergida sino también contra otras actividades ilícitas (por ejemplo, la corrupción) en las que el dinero en efectivo juega un papel fundamental.

Dentro de estas medidas se pueden distinguir, a su vez, dos grandes bloques. Por una parte, están las que tienen por finalidad controlar los flujos de efectivo para recabar la información que posteriormente podrá ser utilizada para iniciar actuaciones de investigación o inspección, y por otra, las que pretenden evitar el uso del dinero en efectivo, incrementando los

Evolución de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en España (1963 -2021)

costes de su utilización o, alternativamente, prohibiendo su uso por encima de un umbral determinado.

En España algunas de estas medidas ya están en vigor. En concreto, el artículo 46 del Reglamento de la Ley 10/2010, aprobado por el Real Decreto 304/2014, establece que no serán válidas las declaraciones de medios de pago efectuadas cuando correspondan a envíos prohibidos en la normativa postal.

## **2.2. Obligación de declarar los pagos en efectivo que excedan un determinado umbral**

En efecto, el artículo 34.1.h) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAPT), obliga a incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la referida declaración.

## **3. LIMITACIÓN DE PAGOS EN EFECTIVO**

### **3.1. Análisis de la situación en España**

El contenido y alcance de la limitación de pagos en efectivo está regulado en el artículo 7 de la 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 (en adelante, Ley 7/2012).

En esencia, la limitación afecta a cualquier operación en la que una de las partes sea un empresario o profesional cuando su importe sea igual o superior a 2.500 euros (15.000 euros en el caso de que el pagador sea un particular no residente). La prohibición opera siempre que concurren estos requisitos y con independencia de la forma en la que se documente la operación (por ejemplo: en una factura), así como de su tratamiento a efectos de IVA.

Se trata, de una medida cuyo incumplimiento se tipifica como infracción administrativa grave a la que conlleva la correspondiente sanción, que tiene como objetivo reducir el uso de efectivo puesto que se considera que este medio de pago facilita los comportamientos

defraudatorios, al favorecer la opacidad de las operaciones y permitir su ocultación a la Administración.

### Régimen sancionador

El incumplimiento de esta prohibición se tipifica como una infracción administrativa grave, de naturaleza financiera, sancionable con un importe equivalente al 25% de la cuantía indebidamente pagada en efectivo. De esta manera si, por ejemplo, el importe total de la operación asciende a 3.000 euros y se pagan 1.000 euros por transferencia y 2.000 en efectivo, se estaría incumpliendo la prohibición y, en consecuencia, se podría imponer una sanción de 500 euros (el 25% de la cuantía indebidamente pagada en efectivo).

### Eficacia práctica de esta medida

La limitación de pagos en efectivo es una medida de carácter disuasorio y, por tanto, resulta muy complicado medir su eficacia como herramienta para luchar contra la economía sumergida.

No obstante, sí existen datos sobre el número de denuncias que se presentan cada año, así como sobre el número de expedientes sancionadores incoados. En la siguiente tabla se expone la evolución de ambos datos desde la implementación de la medida:

AÑO	DENUNCIAS		EXPEDIENTES SANCIONADORES	
	Número	Incremento respecto al año anterior	Número	Incremento respecto al año anterior
2013	3.149			
2014	4.764	51,29%		
2015	6.088	27,79%	831	
2016	7.263	19,30%	1.313	36,71%

- Fuente: elaboración propia partiendo de los datos publicados por la Agencia Tributaria que se encuentra en el libro *Giménez-Reyna, Enrique y Ruid Galludor, Salvador, El fraude fiscal en España, Cizur Menor (Navarra), editorial Aranzadi, junio 2018.*

Además, el control de los pagos en efectivo figura desde hace tiempo entre las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero.

El control de los pagos en efectivo, unido a otras actuaciones de investigación, ha permitido a la AT llevar a cabo operaciones con gran importancia contra el fraude fiscal como, por ejemplo, la denominada «Operación Dragón», destinada a combatir la economía

Evolución de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en España (1963 -2021)

sumergida en el sector de la importación, distribución y venta de productos procedentes de China.

### **Possible evolución futura de esta medida**

Por último, respecto a la posible evolución de esta medida el Gobierno anunció que estaba trabajando en un decreto ley que incluiría varias medidas para luchar contra la economía sumergida, entre las que destacaban la aprobación del Suministro Inmediato de Información, así como la reducción del umbral que condiciona la prohibición de pagos en efectivo, que pasaría de 2.500 euros a 1.000 euros.

## **V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS NORMATIVAS HACIA UNA ESTRATEGIA EFECTIVA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

A modo de conclusión y haciendo una pequeña síntesis de todo lo expuesto a lo largo del trabajo, ante el volumen del fraude fiscal que sufre la economía española es necesario iniciar una serie de medidas que se enfrenten a este fenómeno para combatirlo.

En primer lugar, es necesaria la educación cívico-tributaria para implantar el concepto de conciencia social entre la población.

En segundo lugar, un aumento del personal y de los recursos con los que cuenta la AT, ya que nuestro país cuenta con menos recursos por habitante en la lucha contra el fraude fiscal que la mayor parte de los países de la UE. El diario El Economista publicó el 7 de abril de 2014 que *«el Gobierno admite que la plantilla de la AEAT está en mínimos históricos, con 26.231 trabajadores actualmente, tras haber sufrido una gran disminución en los últimos años, lo que ha llevado al organismo a una situación más que preocupante»*.

Por tanto, si aumenta el personal investigador y se refuerzan sus conocimientos y facultades, podríamos estar ante la clave para acabar con el fraude fiscal como lo están haciendo en Francia o Alemania. Por tanto, aunque España tenga uno de los impuestos en términos nominales más altos de la zona euro, somos de los países que menos recauda. En definitiva, la solución está clara: seguir el ejemplo.

### **1. La relación cooperativa como estrategia contra el fraude fiscal**

Es necesario implantar una estrategia efectiva contra el fraude fiscal donde los contribuyentes cumplan de forma voluntaria con sus obligaciones e introducir mejoras significativas en los métodos de supervisión y control fiscal que desarrolla la administración tributaria.

Este enfoque cooperativo requiere una interacción entre administración tributaria y contribuyentes, debido a que de esta manera estaríamos hablando también de un control más eficiente por parte de la administración que haría un uso más racional de los recursos disponibles. Por tanto, se aseguraría así, el mismo nivel de eficiencia de la administración tributaria con el uso de menos recursos.

## 2. Propuestas para la reforma del régimen de infracciones, sanciones y recargos

Un régimen sancionador tiene que servir para combatir el fraude fiscal y éste es el principal objetivo.

El régimen sancionador que está en vigor cumple con las herramientas y elementos suficientes para que cualquier conducta fraudulenta tenga la posibilidad de ser sancionada.

El actual régimen sancionador español es bastante básico, pero se podrían plantear ciertas modificaciones en la lucha contra el fraude fiscal que, reitero, ha de ser su principal objetivo.

Las modificaciones podrían plantearse en los siguientes extremos:

**Primera.** *El simple descuido o negligencia simple en el cumplimiento de las obligaciones tributarias no debería ser objeto de sanción.*

Nuestro sistema tributario, con la generalización del sistema de autoliquidación, ha trasladado a los obligados tributarios muchas tareas que antes hacía la AT y para poder llevarlas a cabo se necesitan unos ciertos niveles técnicos de conocimiento en la materia. Por ello, sancionar hasta el más mínimo desliz hace que el régimen sancionador sea muy exigente. Además, el incumplimiento por simple descuido no puede ser considerado como fraude fiscal.

**Segunda.** *La normativa sancionadora debería permitir que la culpabilidad fuera un criterio de graduación de la sanción.*

La culpabilidad puede ser de diferentes grados, ya que no es lo mismo un incumplimiento doloso que un incumplimiento por negligencia que, a su vez puede ser grave o simple. El hecho de que el Tribunal Constitucional haya dicho que no es inconstitucional un sistema que no permite graduar la sanción en función del grado de culpabilidad no significa que el legislador no pueda introducir ese criterio de graduación.

**Tercera.** *La normativa sancionadora no debería dar el mismo tratamiento sancionador a una falta de pago de un tributo que a un diferimiento.*

Si no se paga un tributo debe haber una respuesta sancionadora. Además, el diferimiento en el pago debe ser sancionado. Estas dos conductas deben ser castigadas, pero no de la misma manera.

**Cuarta.** *El régimen sancionador de la obligación de declarar los bienes en el extranjero es desproporcionado y debería ser remodelado a unos términos más proporcionados.*

Este exigente régimen sancionador tuvo sentido previamente para impulsar la llamada declaración tributaria especial o amnistía fiscal del Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo<sup>17</sup> pero, ahora, la sanción debería ser proporcional.

**Quinta.** *En determinados supuestos, la regularización voluntaria no debería llevar aparejada la exigencia de recargos.*

Esto ocurre en los supuestos en los que la regularización voluntaria llevada a cabo por el obligado tributario trae causa de una actuación inspectora anterior en la que se ha realizado una regularización tributaria con la conformidad del sujeto pasivo y sin la imposición de sanción.

**Sexta.** *Una reducción de los recargos por regularización voluntaria al porcentaje del 1% más otro 1% adicional por cada mes completo de retraso, mantendría los recargos en un nivel parecido al de ahora (12 % a los doce meses frente al 15% actual) pero permitiría ajustar mejor el porcentaje a la entidad real del retraso. En otras palabras, no sería eficaz el efecto preventivo de las sanciones y, en su caso de los recargos, y, también, se facilitaría la regularización voluntaria.*

---

<sup>17</sup> La amnistía fiscal fue declarada inconstitucional por sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017

**Séptima.** Podría estudiarse *la posibilidad de permitir la regularización voluntaria a los sujetos obligados una vez iniciado un procedimiento de comprobación.*

Si se ciñe a un corto período (por ejemplo 1 mes), esta regularización sería posible y habría que comunicar el inicio de actuaciones de comprobación y abonando un recargo único y algo más elevado que el ordinario. Esta medida podría favorecer las regularizaciones voluntarias y haría más fácil y rápido el procedimiento inspector, y, así, se reduciría la litigiosidad.

### **3. La conciencia fiscal**

La conciencia fiscal es la percepción que tiene cada ciudadano de la ética fiscal y de la moral fiscal de la sociedad en la que vive. Además, requiere de un conocimiento reflexivo por parte de éste. Este conocimiento se refiere tanto a los ingresos públicos (cómo el Estado obtiene sus recursos de los ciudadanos) y a los gastos públicos (cómo se gasta el estado los recursos de los particulares en su beneficio).

### **4. Educación para el cumplimiento tributario**

Según el Diccionario de la Real Academia Española, por educación hay que entender, entre otras acepciones, la crianza, enseñanza y doctrina que se da a los niños y a los jóvenes.

Es obvia la necesidad de educar a niños y jóvenes en la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, como fuente de financiación de servicios públicos esenciales. Se trataría de una educación enfocada a la creación de responsabilidad y conciencia fiscal y, por ello, a la formación de más íntegros y mejores ciudadanos, con mayor cultura democrática y mejor orientación hacia la solidaridad interpersonal. De esta manera, se construye una sólida herramienta para evitar de raíz el fraude fiscal, de manera natural.

Por tanto, es conveniente que desde la Administración pública se pongan contenidos sobre educación tributaria, en la asignatura o asignaturas correspondientes, dentro de los programas de educación primaria y de enseñanza secundaria obligatoria.

### **5. Una nueva Administración para la lucha contra el fraude**

Como nos indica el Informe Mirrlees, los costes administrativos y de cumplimiento son esenciales para definir los sistemas tributarios. Por lo que habría que hacer una reflexión acerca

de cuál es el modelo de administración tributaria más adecuado para gestionar de forma eficaz el sistema tributario. Así, se podrían minimizar los costes de aplicación para la administración y para los contribuyentes.

Sin embargo, existen modelos internacionales generalmente aceptados. En el documento *Tax Administration 2017* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se enumeran varias características de las Administraciones tributarias modernas:

- Que exista un órgano integrado que asuma la gestión y el control del sistema tributario.
- Disponer de un marco normativo estable y general aplicable al conjunto de los impuestos.
- Contar con autonomía funcional, capacidad de auto-organizarse y competencias de planificación, gestión presupuestaria y recursos humanos.
- Tener definidos los roles y responsabilidades internas y un sistema preciso de rendición de cuentas.

Por otra parte, TADAT (*Tax Administration Diagnosis Assessment Tool*) es una herramienta, promovida por el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial, la Comisión Europea, Alemania, Reino Unido, Holanda, Japón, Suiza y Noruega, para la evaluación de las Administraciones tributarias, que permite medir su solidez y madurez detectando puntos fuertes y débiles en el contexto de las buenas prácticas internacionales.

## **6. Evaluación personal**

En conclusión, con todo lo expuesto del gran volumen que existe de fraude fiscal y de economía sumergida en España y que la sociedad carece de conciencia fiscal, deberían ser las Administraciones tributarias y el propio Estado los responsables de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus contribuyentes.

Bajo mi punto de vista, mientras el que defrauda siga siendo visto como “el listo” va a ser difícil atajar este problema. Por tanto, en mi opinión, lo primero que habría que hacer es conseguir que esta percepción cambie y que la sociedad vea el fraude como lo que realmente es, un parásito para todos.

La AT en este ámbito debería invertir mucho más en educación fiscal. En otras palabras, transmitir a los ciudadanos desde edades tempranas la idea de que el pago de impuestos es una obligación ciudadana, la primera y la más importante manera de contribuir a la sociedad, participando en el sustento del Estado.

Por último, la lucha contra el fraude fiscal abarca no solo las acciones contra el comportamiento ilegal, sino también la disuasión del fraude y las medidas para fomentar el cumplimiento. Como resultado, implica un gran reinicio de las disposiciones fiscales, para adaptarlas a la magnitud y las características del fraude fiscal tal como es y a medida que evoluciona. A pesar de los notables resultados durante la legislatura 2014- 2019, aún queda mucho camino por hacer, en especial porque todas las disposiciones deben aplicarse, hacerse cumplir, controlarse y, si procede, actualizarse, para mantenerse informados de la versatilidad del fraude fiscal, así como de la necesidad de seguir el ritmo de la evolución digital en todo el mundo.

A modo de reflexión adicional a las previamente realizadas, no puede por menos que reconocerse la profunda transformación operada en la UE en materia de imposición de salida por la Directiva ATAD. En su deseo conseguir una estructura común para este tipo de gravámenes, ha establecido un mandato sobre los legisladores nacionales, convirtiendo en preceptivo lo que hasta antes de su aprobación pertenecía en exclusiva a los Estados miembros. Igualmente, en dicho afán, el detalle regulador de la Directiva ha hecho de ella en este punto una Directiva de máximos y no de mínimos, a pesar de lo declarado en su propio artículo 3. Con todo y con eso, se deja en manos de los legisladores nacionales la introducción de regímenes específicos para las personas físicas, aunque se debe respetar siempre la jurisprudencia del TJUE.

Dicho lo anterior, la transposición de la Directiva realizada a través de la Ley 11/2021 en sus líneas generales se encuentra, y con las puntualizaciones arriba realizadas, muy apegada a la literalidad de las previsiones de la Directiva, por lo que no se prevén futuras dudas en lo que respecta al Derecho primario.

La sustitución del régimen de diferimiento hasta la realización de las plusvalías latentes, por el de fraccionamiento en cinco años, consecuencia de la transposición de la Directiva, desemboca en un supuesto equilibrio entre el esfuerzo financiero del contribuyente que debe hacer frente al pago sin materializar la plusvalía, y las necesidades de control y afianzamiento

de la deuda del Estado de salida; si bien, dicho equilibrio flaquea al habilitarse la exigencia de intereses de demora al contribuyente vinculados con el fraccionamiento.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

### 1. Libros

- Alm, J. *Comprender y combatir la evasión fiscal*. En Fraude Fiscal, Instituto de Economía de Barcelona, IEB Report 3/2014, p. 12.
- Chico de la Cámara, Pablo y Galán Ruiz, Javier, *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Cizur Menor (Navarra), editorial Aranzadi, 2022
- Corral Maraver, Noelia, *Las penas largas de prisión en España. Evolución histórica y político-criminal*, editorial Dykinson, S.L, 2015
- Giménez-Reyna, Enrique y Ruid Galludor, Salvador, *El fraude fiscal en España*, Cizur Menor (Navarra), editorial Aranzadi, junio 2018.
- Hinojosa Torralvo, J. J., 2012. En: *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, p. 124., 2005. Temas actuales del derecho tributario. Madrid: J.
- Murphy, R. *Closing the European tax gap. Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*, Tax Research LLP, Norfolk, 2012.
- Murphy, R. *Why bother with the tax gap? An introduction to modern taxation theory*. Londres: City University of London Political Economy Research Centre, Working Paper Series, 4, 2017.
- Raczkowski, K. *Measuring the tax gap in the European economy*. *Journal of Economics and Management*, 2015, (21-3), pp. 59.
- Schneider, F. y Enste, D. H. *Shadow Economies: Size, Causes and Consequences*. *Journal of Economic Literature*, 2000 (XXXVIII), pp. 78.
- Schneider, F., Raczkowski, K. y Mroz, B. *Shadow economy and tax evasion in the EU*. *Journal of Money Laundering Control*, 2015, (18-1), p. 35.
- Sevilla Segura, J.V. *Política y técnicas tributarias*. 1.ª ed., Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 158.
- Toder, E. *What is the tax gap?*, obra citada, pp. 368-369

- Zubiri, I., Fernández-Macho, J. y Galastegui, M.<sup>a</sup> C. *Economía sumergida y fraude fiscal en la CA de Euskadi. Bilbao: Instituto de Economía Pública UPV/EHU*, 2016, p. 9.

## 2. Normativa

- Constitución española de 1978
- Ley General Tributaria
- Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
- Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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.
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de blanqueo de capitales.
- 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.
- Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.
- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información y buen gobierno.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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, 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.
- Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo
- Real Decreto 304/2014

Evolución de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en España (1963 -2021)

- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.