



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Título del Trabajo Fin de Grado: Fraude en el IRPF: Mecanismos de evasión, sanciones y casos con repercusión mediática

Presentado por:

DAVID PARRA BERZOSA

Tutelado por:

ANTONIO ARENALES RASINES

Valladolid, 30 de junio de 2025

RESUMEN

Este Trabajo de Fin de Grado analiza en profundidad el fenómeno del fraude fiscal en el IRPF, abordando tanto sus principales mecanismos de evasión como las consecuencias jurídicas que conlleva. A través del estudio de figuras como la ocultación de ingresos, el falseamiento de gastos deducibles, el uso de paraísos fiscales o la simulación, se pone de manifiesto la complejidad y diversidad de formas que adopta la elusión fiscal en el ámbito del impuesto sobre la renta. También se analizan las sanciones aplicables desde una perspectiva administrativa y penal, así como diversos casos con repercusión mediática que han evidenciado las deficiencias del sistema de control tributario. Finalmente, se incorporan ejemplos específicos de fraude según los distintos tipos de rendimientos del IRPF (rendimientos del trabajo, actividades económicas, capital e imputaciones de renta), para ilustrar prácticas concretas empleadas por los contribuyentes. El trabajo concluye con una valoración crítica y personal sobre la eficacia del sistema sancionador y la necesidad de fomentar una verdadera cultura de cumplimiento fiscal.

ABSTRACT

This Final Degree Project explores the phenomenon of tax fraud within the Spanish Personal Income Tax (IRPF), focusing on the main mechanisms of evasion and the legal consequences they entail. The study covers common fraudulent practices such as income concealment, falsified deductible expenses, the use of tax havens, and simulation techniques. Both administrative and criminal sanctions are examined, along with several high-profile cases that have highlighted weaknesses in Spain's tax control system. Additionally, specific examples of fraud are presented across different types of IRPF income: employment income, business income, capital income, and imputed income. The project concludes with a critical and personal evaluation of the current sanctioning framework and emphasizes the need to promote a true culture of tax compliance.

PALABRAS CLAVE

Fraude fiscal, IRPF, evasión tributaria, sanciones, paraísos fiscales, sociedades interpuestas, ocultación de ingresos, simulación, rendimientos, conciencia fiscal.

KEY WORDS

Tax fraud, IRPF, tax evasion, sanctions, tax havens, interposed companies, income concealment, simulation, income types, tax compliance.

TABLA DE CONTENIDO

1) INTRODUCCIÓN	7
1.1) PLANTEAMIENTO DEL TEMA	7
1.2) JUSTIFICACIÓN Y RELEVANCIA DEL ESTUDIO.....	8
1.3) OBJETIVOS	10
1.4) DEFINICIÓN Y ELEMENTOS DEL FRAUDE FISCAL.....	11
2) MARCO NORMATIVO Y REGULACIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN EL IRPF	12
2.1) LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	12
2.2) CÓDIGO PENAL	15
2.3) REGLAMENTO DEL IRPF	16
2.4) NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL	18
3) EL IRPF Y SU RELACIÓN CON EL FRAUDE FISCAL	19
3.1) VULNERABILIDADES ESTRUCTURALES DEL IRPF FRENTE AL FRAUDE FISCAL	19
3.2) IMPACTO DEL FRAUDE FISCAL EN EL IRPF Y EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	21
4) MECANISMOS DE EVASIÓN FISCAL EN EL IRPF	23
4.1) OCULTACIÓN DE INGRESOS.....	23
4.2) FALSIFICACIÓN DE GASTOS DEDUCIBLES	24
4.3) USO DE PARAÍSO FISCALES	26
4.4) UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES INTERPUESTAS.....	27
4.5) FALSEAMIENTO DE LA CONTABILIDAD	28
4.6) SIMULACIÓN.....	29
4.7) SOCIEDADES PANTALLA	30
4.8) FALSEAR LA RESIDENCIA	31
5) CASUÍSTICA ESPECÍFICA DE FRAUDE EN LOS DISTINTOS TIPOS DE RENDIMIENTOS DEL IRPF	31

5.1) DIETAS EXENTAS COMO FORMA DE REMUNERACIÓN ENCUBIERTA	32
5.2) SIMULACIÓN DE ALQUILERES PARA EVITAR LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS	33
5.3) DEDUCCIÓN INDEBIDA DE GASTOS VINCULADOS A LA VIVIENDA HABITUAL EN ACTIVIDADES ECONÓMICAS	34
5.4) ABUSO DEL RÉGIMEN DE MÓDULOS Y BLANQUEO DE RENTAS NO DECLARADAS MEDIANTE TERCEROS	35
6) TIPOLOGÍA DE SANCIONES Y MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL	36
6.1) SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL ÁMBITO DEL IRPF	36
6.2) SANCIONES PENALES: EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	39
6.3) COORDINACIÓN ENTRE LA VÍA ADMINISTRATIVA Y LA VÍA PENAL	41
7) ACTUACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA EN LA DETECCIÓN DEL FRAUDE	42
7.1) PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMOS DE DETECCIÓN	43
7.2) PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	44
7.3) PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO	44
8) MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE EN EL IRPF	45
9) CASOS CON REPERCUSIÓN MEDIÁTICA	47
10) CONCLUSIONES	52
11) BIBLIOGRAFÍA.....	55

NOMENCLATURAS

- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- **FEDEA:** Fundación de Estudios de Economía Aplicada
- **PIB:** Producto Interior Bruto
- **IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido
- **IS:** Impuesto de Sociedades
- **NORMAS BEPS:** Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
- **LGT:** Ley General Tributaria
- **BOE:** Boletín Oficial del Estado
- **AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria

1) INTRODUCCIÓN

1.1) PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El fraude fiscal en el IRPF es uno de los desafíos más importantes para los sistemas tributarios modernos. Este fenómeno no solo afecta a la recaudación fiscal, sino que también genera desequilibrios en la justicia tributaria y en los principios fundamentales de equidad, progresividad y solidaridad que deben regir cualquier sistema impositivo. En el caso de España, el IRPF representa uno de los pilares fundamentales de los ingresos tributarios, dado su carácter directo, progresivo y universal, lo que lo convierte en un campo especialmente relevante para el análisis del fraude fiscal.

El IRPF grava los ingresos obtenidos por las personas físicas en sus diversas modalidades: rendimientos del trabajo, actividades económicas, capital mobiliario e inmobiliario, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Su naturaleza multifacética lo hace susceptible a múltiples formas de evasión y elusión fiscal, desde la ocultación de ingresos hasta la simulación de operaciones para reducir la base imponible. Estas prácticas fraudulentas no solo afectan las arcas del Estado, sino que también generan una sensación de desigualdad entre los ciudadanos, que perciben cómo algunos contribuyentes logran eludir sus obligaciones fiscales mientras otros cumplen estrictamente con ellas.

En este contexto, el fraude fiscal en el IRPF se convierte en un problema multidimensional. En primer lugar, tiene un **impacto económico directo**, ya que reduce la capacidad del Estado para financiar servicios públicos esenciales como la educación, la sanidad y las infraestructuras. Según la AEAT, la evasión del IRPF causa pérdidas millonarias al Estado cada año, afectando directamente la sostenibilidad del sistema fiscal. En segundo lugar, el fraude fiscal tiene una **dimensión social**, ya que deteriora la confianza de los ciudadanos en las instituciones e incrementa la percepción de impunidad para quienes incumplen las normas tributarias. Por último, desde una **perspectiva jurídica**, el fraude fiscal plantea importantes desafíos normativos, ya que los sistemas legales deben evolucionar constantemente para abordar nuevas formas de evasión derivadas de cambios tecnológicos y económicos.

El análisis del fraude fiscal en el IRPF resulta especialmente relevante en un contexto en el que el acceso a información digital y la globalización han generado nuevas oportunidades para elusión y evasión fiscal. Las prácticas fraudulentas van desde la

utilización de paraísos fiscales hasta el aprovechamiento de lagunas legales y el mal uso de deducciones o exenciones. Estos mecanismos no solo son aprovechados por grandes patrimonios y empresas, sino también por contribuyentes individuales que encuentran formas de manipular su declaración de la renta.

Además, el fraude en el IRPF ha estado en el centro de numerosos casos mediáticos que han generado un amplio debate público y han puesto de manifiesto la necesidad de un sistema fiscal más eficiente y transparente. La repercusión de estos casos, como se ha comentado antes, no solo afecta a las personas implicadas, sino también a la percepción colectiva, poniendo en entredicho la eficacia de las autoridades fiscales y la justicia del sistema tributario.

Este trabajo analizará en profundidad los mecanismos de fraude fiscal en el IRPF, las herramientas normativas para combatirlo y los casos más relevantes que han influido en el debate sobre la evasión fiscal en España. Además, se examinará la interacción entre estos elementos y las posibles medidas para mejorar la eficacia del sistema tributario y promover una mayor equidad fiscal.

1.2) JUSTIFICACIÓN Y RELEVANCIA DEL ESTUDIO

El fraude fiscal constituye un problema persistente y complejo que afecta tanto a los sistemas tributarios como al conjunto de la sociedad. Dentro del marco del sistema fiscal español, el IRPF desempeña un papel fundamental como una de las principales fuentes de recaudación para financiar el gasto público. Sin embargo, también se ha convertido en un ámbito propenso a conductas fraudulentas debido a la multiplicidad de rentas que gravan, la multiplicidad y diversidad de contribuyentes implicados y la existencia de lagunas normativas.

La justificación de este trabajo radica en tres pilares principales: la relevancia económica, la dimensión social y la necesidad de un marco jurídico sólido que combata el fraude fiscal en el IRPF.

1.2.1) Relevancia Económica

El fraude fiscal supone un impacto directo y negativo en las arcas públicas. Según estimaciones de la AEAT, cada año el Estado español deja de recaudar millas de millones de euros como resultado de prácticas fraudulentas, entre las que destacan la ocultación de ingresos, las deducciones indebidas y la simulación de operaciones económicas. Esta pérdida de recursos limita la capacidad del Estado para financiar servicios esenciales

como la sanidad, la educación y las infraestructuras, además de obstaculizar la implementación de políticas públicas orientadas al bienestar social y la sostenibilidad económica.

En un contexto de economía globalizada, la evasión fiscal en el IRPF no solo repercute en la Hacienda Pública nacional, sino que también genera efectos a nivel internacional, especialmente cuando se emplean mecanismos para desviar beneficios hacia territorios con menor carga impositiva o exentos de tributación. Este fenómeno resalta la necesidad de analizar el fraude fiscal de manera global, considerando sus efectos tanto a nivel nacional como internacional.

1.2.2) Dimensión Social

El fraude fiscal en el IRPF trasciende lo económico y tiene un impacto significativo en la percepción de equidad y justicia entre los ciudadanos. La existencia de contribuyentes que eluden o minimizan sus obligaciones fiscales mientras otros las cumplen genera un sentimiento de injusticia que puede provocar desconfianza en las instituciones y en el propio sistema tributario. Este fenómeno induce a la percepción de que el sistema favorece a los grandes patrimonios o a aquellos que tienen acceso a un asesoramiento especializado, mientras que penaliza a los contribuyentes más vulnerables, quienes soportan una carga fiscal proporcionalmente mayor.

Desde esta perspectiva, el estudio de las prácticas fraudulentas y las herramientas normativas disponibles para combatirlas resulta crucial para reforzar los valores de solidaridad, igualdad y responsabilidad colectiva.

1.2.3) Necesidad de un marco jurídico eficaz

El desarrollo constante de nuevas formas de evasión fiscal, muchas impulsadas por los avances tecnológicos, representa un desafío continuo para el marco normativo. Aunque el Código Penal tipifica el fraude fiscal como delito y establece diferentes sanciones, su eficacia depende de la habilidad de las instituciones fiscales y jurídicas para ajustarse a un entorno cambiante.

Este trabajo no solo busca describir los mecanismos actuales de evasión y elusión fiscal en el IRPF, sino también evaluar la eficacia de las normas vigentes y proponer mejoras que permitan un control más eficaz. En este sentido, el análisis de casos mediáticos de fraude puede ofrecer diferentes lecciones para la mejora de las políticas fiscales y de las estrategias de cumplimiento normativo.

1.3) OBJETIVOS

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como finalidad principal realizar un análisis sobre el fraude en el IRPF en España, abordando los mecanismos de evasión fiscal, las sanciones aplicables y los casos con repercusión mediática. Los objetivos se han estructurado en un objetivo general y varios específicos, los cuales en conjunto orientarán el desarrollo de este estudio.

El objetivo general de este trabajo es analizar los mecanismos de evasión fiscal en el IRPF, identificando las estrategias fraudulentas más comunes, evaluando las sanciones impuestas y examinando casos relevantes que permitan comprender el impacto de estas prácticas en el sistema tributario español. Este análisis busca, además, evaluar la eficacia del marco normativo actual y, en la medida de lo posible, proponer medidas para mejorar la lucha contra el fraude fiscal.

Para lograr este objetivo general, el estudio plantea varios objetivos específicos que abarcan distintos aspectos del fraude fiscal en el IRPF. Son los siguientes:

En primer lugar, se busca clasificar y describir los principales mecanismos de evasión fiscal, diferenciando entre aquellos que se aprovechan de vacíos legales, conocidos como elusión fiscal, y los que constituyen conductas ilícitas claramente tipificadas como evasión fiscal. Este análisis permitirá identificar patrones comunes en las prácticas fraudulentas, así como explorar las motivaciones y oportunidades que llevan a los contribuyentes a adoptar estas estrategias.

En segundo lugar, el trabajo pretende examinar el marco normativo vigente en materia de fraude fiscal, poniendo especial énfasis en la LGT, el Código Penal y las normativas específicas relacionadas con el IRPF. Este análisis incluye un intento de evaluación crítica de las sanciones contempladas en dichas normativas, con el fin de determinar su efectividad para prevenir y corregir las conductas fraudulentas.

En tercer lugar, otro de los objetivos clave de este TFG es el análisis de casos mediáticos relevantes relacionados con el fraude fiscal en el IRPF. Se seleccionarán casos que hayan generado debate público y jurídico, permitiendo identificar patrones en las estrategias fraudulentas empleadas y evaluar la respuesta de las autoridades fiscales y judiciales. Este análisis servirá también para estudiar el impacto que estos casos tienen en la percepción pública de la justicia y la eficacia del sistema tributario.

Además, el trabajo se propone identificar las principales limitaciones del sistema tributario español en la lucha contra el fraude fiscal. Este objetivo incluye analizar tanto las deficiencias normativas como las dificultades operativas y administrativas que obstaculizan la detección y sanción de estas conductas. Se considera, asimismo, de qué modo fenómenos como la globalización y la digitalización han facilitado la aparición de nuevos mecanismos de evasión fiscal, y cómo estos desafíos afectan la capacidad de las instituciones para actuar eficazmente.

Por último, el trabajo pretende ofrecer propuestas concretas para mejorar la lucha contra el fraude fiscal en el IRPF. Estas estarán orientadas a reforzar el marco normativo, optimizar los procesos de control y sanción y aprovechar tecnologías avanzadas, como la inteligencia artificial y el *big data*¹, para mejorar la detección de conductas fraudulentas.

1.4) DEFINICIÓN Y ELEMENTOS DEL FRAUDE FISCAL

El fraude fiscal implica la acción intencionada de no cumplir con las obligaciones tributarias, es decir, de no abonar a las Administraciones públicas los impuestos que corresponden a los ingresos o incrementos patrimoniales generados en un periodo concreto. Este comportamiento tiene como fin evitar total o parcialmente el pago de impuestos, lo que afecta negativamente la recaudación estatal y la equidad del sistema tributario.

El fraude fiscal está compuesto por tres elementos principales —el sujeto activo, la conducta típica y el elemento subjetivo— cuyo análisis permite entender la naturaleza jurídica de este delito y su diferenciación frente a otras irregularidades tributarias de menor gravedad.

- **Sujeto activo:** Se refiere a quién puede cometer el delito fiscal. En general, puede ser cualquier persona física o jurídica que tenga obligaciones tributarias frente a la Administración tributaria. Este concepto incluye tanto a los obligados tributarios como a los responsables solidarios o subsidiarios del pago.
- **Conducta típica:** Es la acción u omisión que constituye el delito fiscal. En este caso, puede tratarse de actos como ocultar ingresos, falsificar documentos o realizar maniobras para evadir el pago de impuestos. Estas acciones deben superar

¹ Big Data: conjunto de datos extremadamente grandes y complejos que no pueden ser gestionados, procesados ni analizados de manera eficiente con las herramientas y métodos tradicionales de manejo de datos, como bases de datos relacionales y aplicaciones de procesamiento de datos convencionales.

un umbral cuantitativo establecido en la normativa penal para ser consideradas delito y no una simple infracción administrativa.

- **Elemento subjetivo:** Implica la intencionalidad del sujeto activo, es decir, su voluntad consciente de defraudar a la Hacienda Pública. Este componente se conoce como *dolo*² y es un aspecto esencial que diferencia el delito fiscal de errores involuntarios o negligencias en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2) MARCO NORMATIVO Y REGULACIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN EL IRPF

El marco normativo que regula el fraude fiscal en el IRPF en España se encuentra principalmente en la LGT y en el Código Penal, además de otras disposiciones legales y reglamentarias que establecen medidas de control, prevención y sanción. A continuación, analizaremos cada una de ellas.

2.1) LEY GENERAL TRIBUTARIA

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) es el principal marco legal que regula la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria en España. Esta norma establece las reglas fundamentales para la gestión, recaudación, inspección y control de los tributos, así como el régimen sancionador en caso de incumplimientos. En el ámbito del IRPF, la LGT juega un papel esencial en la detección, prevención y sanción del fraude fiscal, proporcionando herramientas normativas y procedimentales para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El fraude fiscal en el IRPF se configura cuando un contribuyente, de manera dolosa, omite ingresos, declara gastos inexistentes, utiliza facturas falsas, se acoge indebidamente a deducciones o recurre a mecanismos de simulación con el objetivo de pagar menos impuestos de los que le corresponden. La LGT no solo define este tipo de prácticas, sino que también establece los procedimientos mediante los cuales la AEAT puede identificarlas y sancionarlas.

Uno de los aspectos clave de la LGT es la distinción entre infracción tributaria y delito fiscal. Las **infracciones tributarias** son incumplimientos administrativos sancionados

² Dolo: concepto jurídico que se refiere a la voluntad deliberada de cometer un acto que se sabe contrario a la ley.

con multas económicas, mientras que el **delito fiscal**, regulado en el artículo 305 del Código Penal, se produce cuando la cuantía defraudada supera los 120.000 euros en un ejercicio fiscal. Sin embargo, cuando la cuantía defraudada no alcanza dicho umbral, la actuación se mantiene en el ámbito administrativo y se sanciona conforme al régimen de infracciones y sanciones tributarias previsto en la propia ley.

El régimen sancionador de la LGT clasifica las infracciones en leves, graves o muy graves, en función de la cuantía defraudada y de la intencionalidad del infractor. Las multas pueden oscilar entre el 50% y el 150% del importe defraudado, dependiendo de la gravedad del incumplimiento. Asimismo, la ley contempla circunstancias agravantes, como la utilización de medios fraudulentos sofisticados, la reincidencia o la obstrucción a la labor de la Administración Tributaria. Por otro lado, la norma establece circunstancias atenuantes, como la colaboración voluntaria del contribuyente para regularizar su situación antes de la intervención de la AEAT o la aportación de información relevante para la detección de otros fraudes fiscales.

La LGT también establece un régimen de inspección y comprobación tributaria, otorgando a la AEAT amplias facultades para investigar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Los procedimientos de inspección pueden incluir requerimientos de información a los contribuyentes, acceso a libros contables y registros financieros, visitas a domicilios fiscales o establecimientos comerciales, e incluso el uso de herramientas de Big Data y análisis de datos masivos para detectar patrones de fraude. Estos procedimientos pueden realizarse de manera limitada, cuando se revisan aspectos concretos de la declaración del IRPF, o de manera completa, cuando se lleva a cabo una inspección integral de la situación fiscal del contribuyente.

Otro aspecto relevante de la LGT es la colaboración entre Administraciones y entidades privadas en la lucha contra el fraude fiscal. La ley establece mecanismos para el intercambio de información entre la AEAT y otros organismos públicos, como la Seguridad Social, el Banco de España y Registros mercantiles, con el fin de detectar irregularidades. Además, en el ámbito internacional, la LGT incorpora los principios de cooperación y asistencia mutua entre Administraciones tributarias de distintos países, en línea con las directivas de la Unión Europea y los convenios de doble imposición en los que España forma parte.

En los últimos años, la LGT ha sido objeto de diversas modificaciones con el objetivo de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión de impuestos. Entre las reformas más recientes y significativas se encuentra la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que introdujo limitaciones a los pagos en efectivo, reguló el uso de criptomonedas para evitar su empleo en operaciones opacas y reforzó las sanciones contra la simulación y la utilización de paraísos fiscales. Asimismo, se han implementado mecanismos de declaración obligatoria de bienes en el extranjero, como el modelo 720, con el fin de dificultar la ocultación de patrimonios fuera de España.

Además, conviene precisar que la Ley General Tributaria no solo regula el régimen sancionador en cuanto a su contenido, sino también en cuanto a su ámbito de aplicación. En primer lugar, su **aplicación territorial** se extiende, con carácter general, a todas las Administraciones tributarias del Estado, comunidades autónomas y entidades locales, conforme al artículo 1.1 de la propia ley y en conexión con el artículo 149.1.14.^a de la Constitución. No obstante, se reconocen **peculiaridades específicas** en los regímenes forales del País Vasco y Navarra, cuyas normas tributarias deben adecuarse a la LGT en terminología y conceptos, respetando a su vez su autonomía normativa conforme a sus respectivos convenios y concierto económicos. En segundo lugar, en cuanto al **ámbito material**, la LGT excluye expresamente determinadas materias, como las infracciones administrativas en materia de contrabando o las infracciones catastrales, que se rigen por normativa sectorial específica. Finalmente, desde un punto de vista doctrinal, se ha debatido si la LGT resulta aplicable a los tributos propios de las comunidades autónomas. Mientras parte de la doctrina niega dicha aplicación por la inexistencia de un título competencial estatal, otra parte sostiene su aplicabilidad general a todos los entes públicos, tesis que ha sido refrendada por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias que avalan la capacidad de las comunidades autónomas para dictar normas sancionadoras propias, siempre que respeten los principios generales del ordenamiento estatal³.

³ ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 19-23.

2.2) CÓDIGO PENAL

El Código Penal español es otro marco normativo fundamental en la tipificación del delito fiscal, estableciendo los criterios que diferencian una infracción administrativa de un delito penal en materia tributaria. Dentro de este contexto, el artículo 305 del Código Penal recoge las disposiciones relativas a la defraudación fiscal y establece las sanciones aplicables cuando la conducta ilícita excede determinados umbrales económicos.

El delito fiscal se configura cuando un contribuyente, con intención dolosa, defrauda a la Hacienda Pública una cuantía superior a 120.000 euros en un solo ejercicio fiscal, ya sea en el IRPF o en cualquier otro tributo. Esta cantidad constituye el límite entre una infracción administrativa, sancionable únicamente por la AEAT conforme a la LGT, y un delito penal, que puede llevar aparejada una condena privativa de libertad. En caso de que la defraudación supere los 600.000 euros, se considera un delito fiscal agravado, con penas más severas conforme a lo estipulado en el artículo 305 bis del Código Penal.

La pena principal para quienes cometan delito fiscal oscila entre uno y cinco años de prisión, junto con una multa económica que puede ser del doble y hasta seis veces el importe defraudado. Asimismo, el condenado puede enfrentarse a una inhabilitación especial para obtener subvenciones o ayudas públicas, celebrar contratos con la Administración o disfrutar de beneficios fiscales durante un periodo de hasta cinco años. En los casos de delito fiscal agravado, la pena de prisión puede ampliarse hasta los seis años, lo que implica que el delito no prescriba en el plazo habitual de cinco años, sino en diez años desde la comisión del fraude.

El Código Penal también establece circunstancias agravantes, que elevan las sanciones cuando la conducta del defraudador reviste especial gravedad. Entre ellas se encuentran la utilización de paraísos fiscales, la simulación de operaciones comerciales inexistentes, la ocultación sistemática de ingresos, el uso de entramados societarios opacos o la participación de organizaciones criminales en la ejecución del fraude. En contraste, el legislador prevé circunstancias atenuantes cuando el contribuyente colabora activamente con la Administración tributaria en la regularización de su situación fiscal antes de que se inicie el procedimiento penal. En particular, si el defraudador paga la cantidad adeudada antes de que Hacienda inicie la investigación, puede beneficiarse de una reducción de la pena o, en algunos casos, incluso evitar la condena penal.

Además de los artículos 305 y 305 bis, el Código Penal recoge en su artículo 310 una regulación específica para la manipulación dolosa de la contabilidad con la finalidad de ocultar el fraude fiscal. Este precepto sanciona la doble contabilidad, la falsificación de documentos fiscales o la omisión sistemática de registros contables, con penas de hasta tres años de prisión.

El procedimiento penal por delito fiscal se inicia generalmente por denuncia de la AEAT ante la jurisdicción penal, aunque también puede ser promovido por el Ministerio Fiscal o por cualquier persona que tenga conocimiento de los hechos. En el proceso, la Fiscalía y la Administración Tributaria deben probar la existencia del fraude, demostrando que el contribuyente actuó con dolo, es decir, con la voluntad consciente de evadir el pago de impuestos. La carga probatoria en estos casos es elevada, ya que se requiere demostrar no solo la cuantía defraudada, sino también la intencionalidad de la conducta.

En los últimos años, al igual que la LGT, el Código Penal ha sido objeto de reformas para reforzar la lucha contra el fraude fiscal, ampliando la responsabilidad penal a los asesores fiscales y gestores que diseñen estructuras de evasión tributaria con conocimiento de su ilegalidad. Asimismo, se ha intensificado el intercambio de información con administraciones tributarias extranjeras, lo que ha dificultado la ocultación de patrimonios en jurisdicciones opacas.

2.3) REGLAMENTO DEL IRPF

El Reglamento del IRPF, aprobado mediante el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, desarrolla y complementa las disposiciones establecidas en la Ley del IRPF y en la LGT. Su función principal es detallar las normas técnicas aplicables a la gestión, liquidación, inspección y control del impuesto, proporcionando un marco más preciso sobre las obligaciones de los contribuyentes y los mecanismos de fiscalización que emplea la Administración Tributaria.

El Reglamento del IRPF es una norma clave en la prevención y detección del fraude fiscal, ya que establece las bases normativas para la correcta aplicación del impuesto y especifica las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias. En este contexto, regula los procedimientos de declaración, los tipos de rentas sujetas a gravamen, los sistemas de retención y los beneficios fiscales.

Uno de los aspectos más relevantes del Reglamento es la obligación de declarar los ingresos obtenidos por el contribuyente, incluyendo tanto las rentas del trabajo como las

del capital, las actividades económicas, las ganancias patrimoniales y las imputaciones de renta. Para evitar el fraude fiscal, la normativa establece controles sobre determinadas rentas que históricamente han sido objeto de ocultación, como los rendimientos del capital mobiliario o los ingresos generados en el extranjero. En este sentido, se complementa con disposiciones como la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero a través del modelo 720, reforzando así la transparencia en la fiscalidad internacional.

El Reglamento también detalla el régimen de retenciones e ingresos a cuenta, un mecanismo esencial para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y minimizar el riesgo de evasión. En particular, regula las retenciones que deben practicar las empresas y empleadores sobre las rentas del trabajo, así como los pagos a cuenta que deben efectuarse sobre los rendimientos del capital y determinadas actividades económicas.

Otro punto importante en la lucha contra el fraude es la regulación de las deducciones y reducciones aplicables en el IRPF. El Reglamento establece con precisión los requisitos para aplicar beneficios fiscales, como las deducciones por inversión en vivienda habitual, aportaciones a planes de pensiones o rentas exentas. La existencia de estas normas es crucial para evitar abusos o declaraciones incorrectas en las que se apliquen beneficios fiscales sin cumplir los requisitos establecidos por la ley. De hecho, en muchas ocasiones, las actuaciones de inspección fiscal se centran en verificar la correcta aplicación de estas deducciones, ya que su uso indebido puede constituir un mecanismo de fraude fiscal.

Desde el punto de vista del procedimiento de comprobación, el Reglamento del IRPF otorga a la AEAT la capacidad de realizar comprobaciones y regularizaciones en caso de que detecte inconsistencias en las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Estas actuaciones pueden iniciarse mediante requerimientos de información, análisis de datos cruzados con otras administraciones y auditorías fiscales más exhaustivas. En este sentido, el Reglamento se vincula con las disposiciones de la LGT y del Código Penal en lo que respecta a la detección de fraude fiscal, permitiendo que la AEAT remita los expedientes a la jurisdicción penal cuando la defraudación supere los límites establecidos para constituir delito fiscal.

2.4) NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL

El fraude fiscal trasciende las fronteras nacionales, lo que hace necesaria una regulación coordinada a nivel comunitario e internacional para combatir la evasión y la elusión fiscal. En este sentido, tanto la Unión Europea como organismos internacionales como la OCDE han desarrollado normativas clave para reforzar la transparencia y el control sobre los contribuyentes que intentan evitar sus obligaciones fiscales.

En el ámbito comunitario, la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en materia fiscal establece el intercambio automático de información entre administraciones tributarias europeas, dificultando la ocultación de rentas en otros países. A esta directiva se han sumado reformas como la DAC ⁴, que obliga a informar sobre esquemas de planificación fiscal agresiva, y la Directiva 2016/1164/UE (ATAD I y II), que establece normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, a través de limitaciones a deducciones y regulación de entidades extranjeras controladas.

A nivel internacional, la OCDE y el G20⁵ han promovido iniciativas como el Plan de Acción BEPS, que combate la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios mediante estrategias artificiales. También destaca el Estándar Común de Reporte (CRS)⁶, que obliga a bancos e instituciones financieras a compartir información sobre cuentas de no residentes. Además, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal facilita la cooperación entre más de 100 países en la lucha contra el fraude tributario.

España ha incorporado estas normativas en su legislación, reforzando la supervisión de rentas internacionales y aumentando la capacidad de la AEAT para detectar irregularidades. Gracias a estas medidas, el intercambio de información ha permitido una mayor eficacia en la lucha contra la evasión fiscal en el IRPF, dificultando el uso de prácticas fraudulentas para la ocultación de patrimonio.

⁴ Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica, por quinta vez, la Directiva 2011/16/UE.

⁵ El Grupo de los Veinte (G20) es una plataforma internacional que facilita la cooperación en asuntos económicos y financieros entre las economías más influyentes del mundo. Está compuesto por países desarrollados y emergentes, cuyo objetivo es promover la estabilidad financiera global, fomentar el crecimiento económico sostenible y abordar desafíos internacionales en materia de comercio, inversión y desarrollo.

⁶ Estándar Común de Reporte: Se trata del sistema adoptado para el intercambio automático de datos financieros entre países con objetivos fiscales, fundamentado en el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Información de Cuentas Financieras, aprobado en octubre de 2014.

3) EL IRPF Y SU RELACIÓN CON EL FRAUDE FISCAL

El IRPF es una de las principales herramientas de recaudación del sistema tributario español y, al mismo tiempo, uno de los impuestos más vulnerables al fraude fiscal. Su diseño progresivo y su naturaleza personal buscan garantizar la equidad y la justicia en la tributación, pero estas mismas características generan complejidades normativas que pueden ser aprovechadas para evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Analizaremos las características estructurales del IRPF que lo convierten en un objetivo frecuente de prácticas fraudulentas y las consecuencias que este fraude tiene para el sistema tributario y la sociedad en general.

3.1) VULNERABILIDADES ESTRUCTURALES DEL IRPF FRENTE AL FRAUDE FISCAL

La propia naturaleza y estructura del IRPF presentan vulnerabilidades que son frecuentemente aprovechadas por los contribuyentes para cometer fraude fiscal. Entre estas debilidades destaca la complejidad normativa del impuesto, que incluye un amplio abanico de deducciones, exenciones y bonificaciones. Estas disposiciones, aunque buscan atender a las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, pueden dar lugar a interpretaciones ambiguas y ser utilizadas para eludir el pago de impuestos. Un ejemplo significativo es el sistema de estimación objetiva⁷, criticado por su simplicidad y su susceptibilidad a ser mal utilizado en ciertos sectores económicos⁸.

Otro aspecto relevante es la diversidad de rentas que grava el IRPF, abarcando desde rendimientos del trabajo y del capital hasta actividades económicas y ganancias patrimoniales. Esta amplia base imponible crea numerosos puntos de control para la Administración Tributaria, lo que complica la detección de irregularidades. En particular, la ocultación de ingresos provenientes de actividades informales y los alquileres no declarados son prácticas comunes que afectan la recaudación fiscal. Según datos de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), en España se defraudan

⁷ Sistema de Estimación Objetiva: El sistema de estimación objetiva te permite saber con antelación cuánto vas a pagar cada trimestre como autónomo.

⁸ Santacana, J. (2020). *La estimación objetiva del IRPF y el fraude fiscal*. [Trabajo de Fin de Máster, Universidad de Barcelona]. Obtenido de <https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/175238>. (Consulta: 14 de enero 2025).

anualmente al menos 20.000 millones de euros en el IRPF, una cifra significativa que refleja la magnitud del problema⁹.

La progresividad del impuesto, diseñada para garantizar que los contribuyentes con mayores ingresos soporten una mayor carga tributaria, también incentiva ciertas prácticas de fraude. Las rentas más altas suelen recurrir a estrategias sofisticadas para reducir su tributación, como el uso de sociedades interpuestas, la deslocalización de ingresos hacia paraísos fiscales o la manipulación de estructuras empresariales. Un estudio reciente señala que el 0,1% más rico de España oculta el 23% de sus ingresos, lo que supone pérdidas anuales de aproximadamente 7.000 millones de euros para la Hacienda Pública¹⁰.

Por otro lado, la economía sumergida es un factor crucial que agrava las vulnerabilidades del IRPF. España cuenta con una de las tasas más altas de economía informal en la Unión Europea, lo que permite que numerosos contribuyentes evadan impuestos a través de actividades no declaradas, pagos en efectivo y empleos irregulares. Gestha, el sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda, estima que el fraude fiscal en el país genera pérdidas de 60.600 millones de euros anuales, colocando a España en una posición destacada en términos de evasión fiscal en Europa.

Finalmente, la capacidad de la Administración Tributaria para combatir estas prácticas se ve limitada por la falta de recursos humanos y tecnológicos. Aunque se han implementado herramientas avanzadas como el cruce de datos y la inteligencia artificial, el déficit de personal especializado y la creciente sofisticación de las estrategias de los defraudadores dificultan una fiscalización efectiva. Según Gestha, sería necesario incrementar la plantilla de la AEAT en al menos 15.000 efectivos para alcanzar los estándares de control de otros países europeos¹¹.

⁹Fedea. (2016). *Las cifras del fraude fiscal y su importancia*. Obtenido de <https://datosmacro.expansion.com/analisis/actualidad/20160505/fraude-impuestos>. (Fecha de Consulta: 14 de enero 2025).

¹⁰ Sempere, P. (2022). *El fraude fiscal aumenta según crece la renta: el 0,1% más rico oculta el 23% de sus ingresos*. Cinco Días. Obtenido de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/08/25/economia/1661449570_854493.html. (Fecha de Consulta: 14 de enero 2025).

¹¹ Gestha. (2021). *El fraude fiscal en España: cifras, datos y medidas de prevención*. Obtenido de <https://www.muypymes.com/2021/11/12/fraude-fiscal-espana-cifras-datos-medidas-prevencion>. (Fecha de Consulta: 14 de enero 2025).

En conjunto, estas vulnerabilidades estructurales del IRPF no solo facilitan la evasión fiscal, sino que también erosionan la percepción de justicia entre los contribuyentes, afectando negativamente la confianza en el sistema tributario español y limitando la capacidad del Estado para financiar servicios esenciales.

3.2) IMPACTO DEL FRAUDE FISCAL EN EL IRPF Y EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El fraude fiscal constituye uno de los principales desafíos para el sistema tributario español. Este fenómeno no solo reduce la capacidad del Estado para financiar servicios esenciales, sino que también tiene repercusiones significativas en la equidad social y en la confianza de los ciudadanos hacia las instituciones públicas. Además, afecta negativamente la competitividad económica del país tanto a nivel nacional como internacional.

Este apartado analiza las consecuencias del fraude fiscal en el IRPF, abarcando sus dimensiones económicas y sociales, así como su impacto en el ámbito internacional.

3.2.1) Consecuencias Económicas del Fraude Fiscal

El fraude fiscal genera una significativa reducción de los ingresos del Estado. Según estimaciones de la FEDEA, la evasión en el IRPF se traduce en pérdidas que superan los 20.000 millones de euros anuales, lo cual representa alrededor del 1,7% del Producto Interior Bruto (PIB). Si se incluyen otros impuestos afectados, como el IVA y el IS, el impacto total asciende a unos 40.000 millones de euros anuales, lo que equivale entre el 3,5% y el 4% del PIB. Esta evasión representa una grave merma en la capacidad del Estado para financiar servicios públicos fundamentales como la sanidad, la educación y las infraestructuras¹².

Otra consecuencia económica significativa es la distorsión de la competencia en el mercado. Las empresas que evaden impuestos adquieren ventajas competitivas injustas frente a aquellas que cumplen con sus obligaciones tributarias, desincentivando la

¹² DOMÍNGUEZ BARRERO, F.; LÓPEZ LABORDA, J., y RODRIGO SAUCO, F., «El hueco que deja el diablo: Una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios», Estudios sobre economía y fraude fiscal de J. López Laborda (Coord.), Fundación de Estudios de Economía Aplicada (Fedea), Zaragoza, 2014 (p. 4).

inversión en sectores regulados y perjudicando especialmente a las pequeñas y medianas empresas, que constituyen el motor principal de la economía española¹³.

El fraude fiscal afecta la sostenibilidad de las políticas públicas a largo plazo. Cuando una parte significativa de la recaudación esperada no se materializa, los gobiernos se ven obligados a recurrir a alternativas como el aumento de la deuda pública o el incremento de impuestos, lo que genera inestabilidad económica y presiones adicionales sobre los contribuyentes cumplidores.

3.2.2) Consecuencias Sociales del Fraude Fiscal

En el ámbito social, el fraude fiscal genera un profundo impacto negativo. La percepción de que las grandes fortunas y empresas evaden impuestos mientras las clases medias y bajas cumplen con sus obligaciones incrementa el sentimiento de injusticia social. Esto refuerza la desconfianza hacia el sistema tributario y las instituciones encargadas de gestionarlo (Fundación Alternativas, 2020).

La desigualdad es una consecuencia directa del fraude fiscal. Las pérdidas de ingresos públicos afectan de manera desproporcionada a los sectores más vulnerables de la población, ya que los recursos disponibles para financiar políticas sociales y servicios públicos esenciales se ven reducidos. Esto perpetúa la brecha económica entre los diferentes estratos sociales, debilitando la cohesión social y fomentando tensiones políticas y económicas (Fedea, 2019).

Además, esta percepción de desigualdad puede tener efectos colaterales en la participación ciudadana. Cuando los ciudadanos sienten que el sistema no es justo, pueden desincentivarse a participar activamente en la vida pública, lo que debilita los pilares democráticos y la capacidad de las instituciones para generar consensos amplios.

3.2.3) Impacto Internacional

A nivel internacional, el elevado nivel de fraude fiscal en España afecta negativamente su reputación y credibilidad en el ámbito global. La OCDE ha señalado repetidamente la necesidad de implementar medidas más efectivas para combatir la evasión fiscal. Este

¹³ EAE Business School. (s.f.). Todas las cifras del fraude fiscal en España. EAE Business School. Obtenido de <https://www.eaeprogramas.es/blog/negocio/finanzas-economia/todas-las-cifras-del-fraude-fiscal-en-espana> (Fecha de Consulta: 19 de enero 2025).

problema reduce la confianza de los inversores extranjeros, dificultando la atracción de capital y perjudicando la competitividad económica del país¹⁴.

Para mitigar estos efectos, España ha adoptado medidas como el intercambio automático de información fiscal con otros países y la implementación de las normas BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)¹⁵, que buscan combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones con menores impuestos. Estas iniciativas han permitido identificar activos no declarados en paraísos fiscales y mejorar la transparencia en la gestión fiscal (Ministerio de Hacienda, 2021).

Asimismo, los acuerdos bilaterales con jurisdicciones consideradas paraísos fiscales han facilitado el acceso a información previamente inaccesible. Estas colaboraciones no solo ayudan a detectar fraudes existentes, sino que también desincentivan a futuros defraudadores al aumentar el riesgo de ser detectados. Esto representa un paso significativo hacia una mayor armonización de las políticas fiscales a nivel global.

4) MECANISMOS DE EVASIÓN FISCAL EN EL IRPF

En este apartado se estudiarán las distintas formas en las que los contribuyentes intentan evadir el IRPF, ya sea mediante la ocultación de ingresos, la manipulación de gastos deducibles o el uso de estructuras más sofisticadas, como sociedades interpuestas o falsificación de residencia fiscal. Se analizará el funcionamiento de cada mecanismo, los beneficios que buscan obtener quienes los emplean y los retos que supone su detección para la Administración tributaria.

4.1) OCULTACIÓN DE INGRESOS

Uno de los mecanismos más frecuentes y arraigados de evasión fiscal en el IRPF es la ocultación de ingresos, entendida como la conducta por la cual el contribuyente omite total o parcialmente rendimientos que deberían formar parte de su base imponible. Esta práctica puede adoptar diversas formas, aunque todas comparten el denominador común de eludir la tributación sobre ingresos realmente obtenidos, quebrantando el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 CE.

¹⁴ OCDE. (2021). Base erosion and profit shifting (BEPS). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

¹⁵ Normas BEPS: se conoce como proyecto BEPS la iniciativa puesta en marcha por la OCDE a partir de 2013 que trata de combatir estas prácticas de elusión fiscal a nivel internacional.

Desde un punto de vista práctico, la ocultación puede materializarse en actividades tan variadas como la no declaración de ingresos en efectivo (especialmente en sectores con alta proporción de pagos en metálico, como la hostelería, reformas, o profesiones liberales), la falta de inclusión de arrendamientos percibidos sin contrato registrado ni ingreso bancario, o la no declaración de rendimientos en especie, como puede ocurrir en el caso de utilización de vehículos, viviendas o suministros a cargo de la empresa sin imputación fiscal al trabajador.

La doctrina ha sido clara al calificar estas prácticas como conductas que, sin necesidad de estructuras jurídicas sofisticadas, constituyen una forma directa de fraude fiscal, especialmente lesiva para la Hacienda Pública debido a su extensión. La evasión fiscal se manifiesta de forma particularmente habitual a través de la omisión de ingresos, ya sea por actividades empresariales no declaradas, como por rentas accesorias obtenidas en negro o fuera del circuito financiero tradicional¹⁶. Esta omisión, al no ser detectada fácilmente por la Administración cuando los pagos no dejan rastro bancario, requiere de un esfuerzo probatorio significativo y el uso de técnicas indirectas.

Precisamente, desde una perspectiva probatoria, se ha señalado que cuando un contribuyente adquiere bienes que, de acuerdo con las rentas y el patrimonio declarados, no podría haber adquirido, es razonable presumir la existencia de ingresos no declarados, lo que permite aplicar los mecanismos de corrección de la base liquidable mediante métodos indirectos. Este tipo de indicios constituye una herramienta fundamental en la detección de ingresos ocultos, dado que permite a la Administración fundamentar la existencia de una fuente de renta no reconocida en la declaración del IRPF¹⁷

4.2) FALSIFICACIÓN DE GASTOS DEDUCIBLES

Uno de los mecanismos más habituales de evasión en el IRPF por parte de contribuyentes que desarrollan actividades económicas es la falsificación, manipulación o indebida deducción de gastos. Este tipo de prácticas tiene como finalidad reducir de forma artificiosa el rendimiento neto de la actividad, y por tanto la base imponible del impuesto, a través de la inclusión de gastos que no cumplen con los requisitos legales exigidos por la normativa fiscal.

¹⁶ ANDRÉS SERRANO, S., La evasión fiscal y el papel del gestor administrativo, Universidad Europea de Madrid, Madrid, 2022 (p. 9-10)

¹⁷ LARIO PARRA, M.^a J., El fraude a la ley tributaria. Las defraudaciones contra la Hacienda Pública, tesis doctoral dirigida por J. A. Sánchez Galiana, Editorial de la Universidad de Granada, Granada, 2012, p. 245.

El artículo 28 LIRPF establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará, con carácter general, por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles. No obstante, esta deducibilidad no es automática, sino que está sujeta a ciertos requisitos esenciales, como su correlación con los ingresos, su necesidad para la obtención de los mismos, la adecuada justificación documental, su registro contable y su imputación al ejercicio fiscal correspondiente (Ley 35/2006, art. 28.1; remisión al IS).

Entre las formas más comunes de fraude en este ámbito se encuentran:

La emisión o adquisición de facturas falsas, que simulan operaciones inexistentes para justificar gastos ficticios.

La imputación de gastos personales como si fueran profesionales, incluyendo comidas, viajes o compras privadas que se declaran como necesarios para la actividad.

La duplicidad o manipulación contable, como declarar el mismo gasto en ejercicios distintos o alterar los importes declarados.

La fragmentación artificial de gastos, con el fin de aparentar operaciones reiteradas y disimular su verdadera naturaleza.

La AEAT identifica este tipo de actuaciones como una prioridad dentro de sus planes anuales de control. En el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2023¹⁸, se señala expresamente que se intensificarán las comprobaciones de gastos en los regímenes de estimación directa y módulos, especialmente en sectores con riesgo fiscal elevado (Agencia Tributaria, 2023).

Por otro lado, el artículo 105.1 LGT deja claro que es el propio contribuyente quien debe probar los hechos que le resulten favorables. Esto implica, en el caso de los gastos deducibles, que debe justificar no solo que existen, sino también que están relacionados con su actividad económica y son necesarios para ella. En esta línea, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de julio de 2023 (recurso núm. 515/2022), señaló que: “Los intereses de demora tributarios tienen naturaleza indemnizatoria y, por tanto, deben

¹⁸ El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2023 es una estrategia elaborada por la Agencia Tributaria que marca las principales actuaciones para mejorar el cumplimiento fiscal, prevenir el fraude y reforzar el control sobre actividades económicas irregulares, tanto en el ámbito tributario como aduanero, durante el ejercicio 2023.

considerarse gastos deducibles en la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el IRPF.”¹⁹

Aunque esta sentencia no se refiere directamente a la falsificación de gastos, sí sienta criterio sobre cómo debe interpretarse qué es deducible en el IRPF, reforzando la importancia de que el gasto esté justificado y vinculado a la actividad del contribuyente.

En los casos en los que se incluyen gastos falsos y eso supone reducir de forma indebida la cantidad a pagar a Hacienda en más de 120.000 euros, estaríamos ante un posible delito contra la Hacienda Pública, según lo previsto en el artículo 305 del Código Penal. Además, si se han usado facturas falsas o documentos manipulados, también podría aplicarse el delito de falsedad documental del artículo 390.

En resumen, la falsificación de gastos deducibles es una forma bastante elaborada de evasión fiscal, que requiere un análisis cuidadoso por parte de la Administración. Si se detecta, las consecuencias pueden ir desde sanciones económicas hasta responsabilidades penales, sobre todo si hay una estrategia intencionada y repetida de ocultación o engaño.

4.3) USO DE PARAÍSO FISCALES

Los paraísos fiscales (o centros financieros offshore) son jurisdicciones que ofrecen secrecía bancaria, baja o nula tributación, y estructuras legales opacas, lo que los convierte en herramientas habituales para la evasión fiscal internacional en el IRPF.

En su uso más típico, los contribuyentes trasladan activos o sociedades a estos territorios para ocultar rentas generadas en España, reduciendo artificialmente su base imponible y, por ende, su tributación efectiva.

Este mecanismo opera de forma indirecta, mediante tres pasos principales:

- 1) Deslocalización de activos o sociedades a jurisdicciones opacas.
- 2) Ausencia de intercambio automático de información, lo que impide a la Hacienda española detectar los movimientos reales de bienes o fondos.

¹⁹ TRIBUNAL SUPREMO, Sentencia de 24 de julio de 2023, recurso núm. 515/2022. Deducibilidad de los intereses de demora satisfechos. (Fecha de Consulta: 3 abril 2025).

Obtenido de: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/deducibilidad-intereses-demora-satisfechos>

- 3) Recaída en el mundo onshore, donde se reintegran las rentas a través de préstamos, dividendos o precios de transferencia simulados, sin que queden fácilmente identificables.

Desde la perspectiva académica, los paraísos fiscales se describen como “un refugio para la elusión y evasión fiscal” que aprovechan la globalización financiera y la movilidad internacional de capitales. En una tesis reciente, se sostiene que estos mecanismos han permitido trasladar recursos no declarados desde España, afectando negativamente la recaudación nacional y facilitando prácticas tributarias ilegales²⁰.

Numerosos estudios estiman las pérdidas fiscales para España debido a la riqueza offshore. Un análisis de Péramo (2017) estima que entre 1980 y 2013 se depositaron en paraísos fiscales montos de riqueza que habrían representado una pérdida acumulada en ingresos tributarios de hasta 116.000 millones de euros.

El uso de paraísos fiscales, al combinar la ocultación de activos con la falta de transparencia, representa un ataque directo al principio de tributación según la capacidad económica real, y exige la aplicación de técnicas de investigación, como el análisis de incrementos patrimoniales ocultos y la colaboración internacional. La OCDE y la UE han implementado múltiples iniciativas (intercambio automático de información, listas de jurisdicciones no cooperativas...) para mitigar su impacto, si bien persisten importantes lagunas que habilitan estas prácticas evasoras²¹.

4.4) UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES INTERPUESTAS

Una de las formas más recurrentes de evasión en el ámbito del IRPF es la utilización de sociedades interpuestas. Esta práctica consiste en canalizar rentas personales, obtenidas por una persona física en el ejercicio de una actividad profesional, a través de una entidad mercantil controlada por el propio contribuyente. El objetivo es eludir la progresividad del impuesto y beneficiarse de la tributación a un tipo fijo más reducido en el IS.

El esquema suele implicar que la sociedad carece de verdadera sustancia económica, sin medios personales ni materiales suficientes para desarrollar una actividad propia. En estos supuestos, la entidad actúa como un mero instrumento, y los ingresos que formalmente

²⁰ LEAL CAÑADA, G., Los paraísos fiscales, refugio de la elusión y evasión fiscal, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2016, p. 5.

²¹ PÉRAMO, J. C., Paraísos fiscales, riqueza offshore y evasión fiscal. Una estimación para España (1980-2013), Papeles de Europa, vol. 29, núm. 1, 2016, pp. 1–30

percibe en realidad proceden del trabajo o actividad personal del socio. Esta estructura permite, además, reducir o diferir la tributación mediante la percepción de retribuciones ficticias, dividendos diferidos o préstamos simulados.

La AEAT ha identificado esta figura como una forma de planificación fiscal abusiva. En sus Directrices generales del *Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2023*, se señala expresamente que se prestará especial atención a la correcta imputación de rentas en casos donde existan indicios de interposición artificiosa de sociedades por parte de personas físicas, especialmente en sectores como el artístico, deportivo o profesional.

Desde el punto de vista jurisprudencial, la STS de 17 de diciembre de 2020 aborda esta cuestión de forma clara. En ella se analiza el caso de unos contribuyentes que facturaban a través de sociedades que carecían de medios materiales y personales, con la única finalidad de obtener ventajas fiscales indebidas. El Tribunal concluye que: “La utilización de sociedades interpuestas para facturar servicios profesionales, cuando dichas entidades carecen de estructura propia y no aportan valor añadido alguno, constituye una interposición artificiosa que debe ser rechazada, imputándose los rendimientos directamente a la persona física que los ha generado.”

El Tribunal afirma, además, que la personalidad jurídica no puede utilizarse como un instrumento para eludir la carga tributaria, y que este tipo de prácticas contravienen los principios de capacidad económica y justicia tributaria.

Es importante destacar que la creación de una sociedad no es ilícita como tal, sin embargo, su uso con el único propósito de reducir la carga fiscal, sin una actividad económica real y diferenciada, puede ser calificado como simulación conforme al artículo 16 LGT. Esta calificación puede dar lugar a regularizaciones tributarias, sanciones administrativas e incluso responsabilidad penal, si se supera el umbral de los 120.000 euros de cuota defraudada que establece el artículo 305 del Código Penal.

4.5) FALSEAMIENTO DE LA CONTABILIDAD

El falseamiento de la contabilidad es un mecanismo de evasión fiscal que consiste en alterar, omitir o manipular los registros contables y financieros con el objetivo de ocultar la verdadera situación económica del contribuyente y, en consecuencia, reducir artificialmente la base imponible del IRPF. Esta conducta no solo implica una infracción tributaria grave, sino que, si alcanza ciertos umbrales, puede constituir un delito contable tipificado en el artículo 310 CP.

En la práctica, dicho falseamiento puede manifestarse de las siguientes formas:

- 1) Llevar doble contabilidad: una oficial para Hacienda y otra real, con cifras cuidadosamente modificadas para minimizar ingresos o exagerar gastos.
- 2) No registrar operaciones o anotarlas con cifras superiores o inferiores a las reales, ocultando rendimientos o inflando deducciones.
- 3) Introducir apuntes ficticios, como facturas falsas, para reducir la base imponible o crear una apariencia de actividad económica inexistente.

Estas prácticas, para ser consideradas delito contable, deben realizarse con ánimo deliberado de fraude y superar el umbral mínimo establecido.

Desde una perspectiva doctrinal y penal, este tipo de manipulación contable se considera una infraestructura del delito fiscal, ya que prepara el escenario para el fraude. Así lo explica la jurisprudencia y la doctrina penal, que consideran el delito contable como un acto preparatorio autónomo o una modalidad previa a la defraudación tributaria propiamente dicha, susceptible de condena independiente según el artículo 310 CP.

4.6) SIMULACIÓN

La simulación en el ámbito del IRPF consiste en la apariencia formal de actos jurídicos que encubren una realidad económica distinta, con la intención de eludir la tributación efectiva. Está regulada por el artículo 16 LGT, que distingue entre simulación absoluta (ausencia real del acto declarado) y relativa (diferencia entre la causa real y la causa aparente).

Un ejemplo típico es la interposición de sociedades instrumentales, en la que una persona física canaliza sus ingresos a través de una sociedad carente de medios reales, con el fin de beneficiarse de una tributación más baja. En ese contexto, Manuel Lucas Durán, en su artículo “La singular doctrina sobre simulación tributaria en casos de ‘interposición’ de sociedades por personas físicas” (Taxlandia, 15 feb. 2024), explica cómo la Administración utiliza el artículo 16 LGT para recalificar estas operaciones, especialmente cuando la sociedad carece de medios humanos y materiales para operar²².

Cuando se acredita que la sociedad carece de capacidad operativa para prestar los servicios que factura, la operación puede calificarse como simulada. Ante este tipo de

²² DURÁN, M. L., “La singular doctrina sobre simulación tributaria en casos de ‘interposición’ de sociedades por personas físicas”, Taxlandia, 15 febrero 2024

estructuras, la Administración Tributaria está facultada para anular sus efectos, exigir la regularización de la deuda tributaria correspondiente, aplicar los intereses de demora y las sanciones oportunas e, incluso, en los casos más graves, iniciar actuaciones penales por delito fiscal.

4.7) SOCIEDADES PANTALLA

Las sociedades pantalla (también llamadas entidades interpuestas o instrumentales) se basan en la creación y uso de personas jurídicas sin actividad real, constituidas con el fin de ocultar rentas, bienes o transacciones de la persona física. Funcionan como un velo que separa al titular económico del patrimonio fiscalmente relevante, dificultando su trazabilidad por parte de la Hacienda.

Este mecanismo se emplea para canalizar ingresos de forma opaca, desviándolos a una sociedad que, en apariencia, realiza actividades legítimas, aunque carece de empleados, medios materiales o infraestructura operativa real. La corporación recibe pagos o facturas mientras el beneficiario real (persona física) evita declarar esos rendimientos en su IRPF.

- Desde una perspectiva jurídica, la doctrina reconoce tres elementos caracterizadores:
- Ausencia de actividad operativa real.
- Falta de una estructura mínima (personal, contabilidad o medios operativos).

Finalidad exclusiva de evadir la tributación directa. Cuando concurren estos elementos, se considera que la sociedad pantalla sirve como método para encubrir beneficios que, de haberse generado directamente, habrían tributado en el IRPF.

En jurisprudencia, el TS ha aplicado la doctrina del “levantamiento del velo” para imputar directamente al titular económico, considerando la sociedad como un mero instrumento de transmisión de rentas ocultas. Esta técnica judicial permite saltar la personalidad jurídica falsa y regularizar la tributación conforme al verdadero beneficiario.

Dado su potencial, la AEAT ha desarrollado programas especializados para investigar estas estructuras, utilizando métodos como el análisis de datos patrimoniales, detección de falta de capacidad operativa y cruzamiento de información con registros mercantiles. En casos de detección, puede recabar liquidaciones complementarias con ajustes por simulación, aplicar sanciones y, si se supera el umbral delictivo, remitir al contribuyente al ámbito penal.

4.8) FALSEAR LA RESIDENCIA

El falseamiento de la residencia fiscal es una estrategia evasiva utilizada por determinados contribuyentes para simular que residen fuera de España, generalmente en jurisdicciones con menor presión fiscal, cuando en realidad mantienen su centro de intereses económicos y personales en territorio español. Esta práctica busca eludir el IRPF mediante un cambio meramente formal de residencia, sin que exista una desconexión material con España.

Según el artículo 9 LIRPF, una persona física será considerada residente fiscal en España si permanece más de 183 días durante el año natural, o si tiene aquí el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. No basta, por tanto, con contar con un empadronamiento o un certificado de residencia en el extranjero, si no hay un traslado efectivo de la vida personal, patrimonial y profesional del contribuyente.

Así lo explica el estudio dirigido por Manuel Lucas Durán, donde se señala que la determinación de la residencia en el caso de personas físicas atiende a motivos fácticos, como la vinculación real con el Estado. En ese sentido, solo quienes mantienen una relación sustancial y efectiva con el país pueden ser considerados residentes a efectos fiscales, más allá de lo que formalmente se declare²³.

Cuando la AEAT detecta una simulación de residencia, puede proceder a regularizar la situación, exigir las cuotas del IRPF no declaradas, aplicar intereses de demora y sanciones, e incluso derivar el caso a la jurisdicción penal si concurren elementos suficientes de dolo y cuantía.

5) CASUÍSTICA ESPECÍFICA DE FRAUDE EN LOS DISTINTOS TIPOS DE RENDIMIENTOS DEL IRPF

A lo largo del presente trabajo se han analizado diversos mecanismos generales de evasión fiscal en el ámbito del IRPF. No obstante, conviene dedicar una atención específica a algunos casos particularmente frecuentes de fraude que se producen en relación con los distintos tipos de rendimientos regulados por la normativa del impuesto. Estos supuestos, basados en prácticas habituales en la realidad tributaria española, permiten ilustrar cómo

²³ LUCAS DURÁN, M. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo 6/2019, Madrid, 2019, p. 38.

determinadas lagunas normativas, deficiencias en el control o márgenes de interpretación son aprovechados por los contribuyentes para reducir ilícitamente su carga fiscal.

A continuación, se presentan cinco ejemplos representativos de estas conductas evasivas, estructurados según el tipo de rendimiento afectado: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas e imputaciones de renta, así como una referencia específica al tratamiento de las ganancias patrimoniales.

5.1) DIETAS EXENTAS COMO FORMA DE REMUNERACIÓN ENCUBIERTA

Uno de los fraudes más frecuentes vinculados a los rendimientos del trabajo consiste en el uso indebido de dietas exentas como mecanismo para retribuir al trabajador sin que esa remuneración tribute en el IRPF.

La normativa permite que determinadas dietas queden exentas de gravamen, en especial las destinadas a cubrir gastos por desplazamiento, manutención o estancia del trabajador fuera de su lugar habitual de trabajo, conforme a los límites establecidos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF. No obstante, en la práctica, es común que algunas empresas abusen de esta exención para ocultar parte del salario real del trabajador, simulando desplazamientos que en realidad no se producen.

Esta práctica suele materializarse de forma sencilla: se pacta con el trabajador un salario base muy próximo al salario mínimo, y el resto de la remuneración se canaliza mediante dietas teóricamente justificadas por desplazamientos. De este modo, se evita que esa cantidad tribute en el IRPF ni genere cotizaciones sociales. Sin embargo, Hacienda no suele disponer de medios efectivos para comprobar si realmente ha habido un desplazamiento o si el trabajador se ha limitado a acudir cada día a su centro habitual de trabajo. Dado que no existe un control detallado de kilometraje o de localización, muchas de estas dietas fraudulentas pasan desapercibidas.

El problema jurídico y tributario reside en que dichas dietas, aun cuando aparecen formalmente justificadas, constituyen en realidad una forma de remuneración encubierta. Se está, por tanto, ante un supuesto de simulación relativa, en el que se disfraza un salario como si fuera un gasto exento, afectando a la base imponible del IRPF y a las cotizaciones sociales. Esta forma de fraude es difícilmente detectable sin una inspección en

profundidad y sin acceso a medios probatorios adicionales que permitan verificar la existencia de los desplazamientos alegados.

Por tanto, la utilización de dietas exentas para ocultar una parte del salario constituye una vía habitual de evasión fiscal en el ámbito de los rendimientos del trabajo, cuya detección y control sigue siendo un reto relevante para la Administración Tributaria.

5.2) SIMULACIÓN DE ALQUILERES PARA EVITAR LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

Otra práctica habitual de evasión en el IRPF afecta a la imputación de rentas inmobiliarias. Como es sabido, cuando un contribuyente posee una vivienda que no constituye su residencia habitual ni está alquilada, la ley le obliga a declarar una renta presunta (la llamada imputación de rentas inmobiliarias) calculada como un porcentaje del valor catastral del inmueble (art. 85 LIRPF).

Para evitar este gravamen, algunos contribuyentes recurren a la simulación de un contrato de arrendamiento, normalmente con un familiar o amigo, por un precio simbólico. Dado que el contrato puede ser verbal (y, por tanto, legalmente válido), no resulta fácil para la Administración acreditar que el arrendamiento no es real. El objetivo es doble: por un lado, eludir la imputación de rentas; por otro, generar un rendimiento negativo del capital inmobiliario a través de la deducción de gastos asociados a ese falso alquiler.

En estos casos, el contribuyente declara unos ingresos mínimos (por ejemplo, 600 € anuales, a razón de 50 € mensuales), pero deduce todos los gastos admisibles: IBI, tasa de basuras, seguros, gastos de comunidad e incluso amortización del inmueble. El resultado es un rendimiento neto negativo que se puede compensar con otros rendimientos del IRPF, generando un ahorro fiscal indebido. Todo ello sin que realmente exista una cesión del inmueble, pues el supuesto arrendatario ni siquiera reside en él ni paga renta efectiva.

Además, es común que el supuesto inquilino ni figure empadronado en la vivienda ni abone los pagos mediante métodos rastreables (como transferencias o Bizum), optando por entregas en efectivo esporádicas o directamente simuladas.

Estamos, de nuevo, ante un supuesto de simulación contractual, en el que se aparenta un arrendamiento inexistente con el fin de eludir la tributación por imputación de rentas y generar artificialmente un rendimiento negativo. Aunque Hacienda puede comprobar el

uso efectivo del inmueble en determinados casos, la baja cuantía de los ingresos declarados y la apariencia formal de legalidad dificultan su detección, especialmente cuando los contratos son verbales y los pagos no dejan rastro bancario.

5.3) DEDUCCIÓN INDEBIDA DE GASTOS VINCULADOS A LA VIVIENDA HABITUAL EN ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, es frecuente que algunos contribuyentes traten de aumentar artificialmente sus gastos deducibles utilizando de forma abusiva su vivienda habitual como supuesto centro de trabajo. Esta práctica tiene como finalidad reducir la base imponible del IRPF mediante la declaración de gastos que, en realidad, no guardan una relación directa ni proporcionada con la actividad económica desarrollada.

La LIRPF permite, con ciertos límites, la deducción de los gastos asociados a la parte de la vivienda habitual que se destina al ejercicio de la actividad profesional, siempre que se trate de un espacio claramente identificado y diferenciado del resto del domicilio. No obstante, en la práctica, muchos contribuyentes extienden esta deducción a porcentajes desproporcionados del inmueble o a gastos que no deberían ser imputables (como el seguro completo del hogar, la totalidad de la cuota de comunidad, o incluso el IBI del inmueble completo), sin que exista una separación física o funcional efectiva del espacio utilizado.

Este tipo de fraude es particularmente común entre profesionales liberales (como médicos, psicólogos, abogados o arquitectos) que, aunque desempeñan su labor fuera del domicilio (hospitales, bufetes, clínicas), alegan que realizan una parte del trabajo en casa (revisión de informes, preparación de casos...) para justificar la deducción de estos gastos. A menudo, ni siquiera existe una habitación claramente destinada a uso exclusivo de la actividad profesional, lo cual sería un requisito básico para aplicar la deducción de forma legítima.

La normativa vigente, a través del artículo 30 LIRPF y el artículo 22 del Reglamento del IRPF, establece que solo serán deducibles los gastos afectos a la actividad, y exclusivamente en la parte proporcional al uso profesional. No obstante, el control efectivo de este tipo de deducciones resulta complejo para la Administración Tributaria, ya que requiere acreditar no solo la existencia de una actividad económica, sino también

el uso real, exclusivo y proporcional de una parte del domicilio particular para su ejercicio.

Este tipo de deducciones indebidas, por tanto, constituyen una vía frecuente de evasión fiscal dentro del régimen de estimación directa, al permitir que gastos personales o domésticos se declaren como profesionales, minorando de forma fraudulenta el rendimiento neto de la actividad.

5.4) ABUSO DEL RÉGIMEN DE MÓDULOS Y BLANQUEO DE RENTAS NO DECLARADAS MEDIANTE TERCEROS

El régimen de estimación objetiva, comúnmente conocido como “módulos”, fue concebido como un método simplificado para facilitar el cumplimiento fiscal de pequeños empresarios y profesionales. Este sistema determina la base imponible del IRPF a partir de parámetros indirectos (como el número de empleados, la superficie del local, la potencia eléctrica instalada...) sin tener en cuenta los ingresos reales del contribuyente.

Sin embargo, esta falta de vinculación directa con los ingresos efectivos ha convertido al régimen de módulos en un instrumento propicio para la evasión fiscal, especialmente en sectores con alto volumen de pagos en efectivo (como la hostelería, peluquerías, comercio minorista, o talleres mecánicos).

Esta práctica genera una economía sumergida que, en ocasiones, alcanza niveles significativos, permitiendo a los contribuyentes formar auténticas “cajas B” con grandes cantidades de efectivo no declarado. Para dar salida a este dinero y evitar levantar sospechas, es común que se simule que dichos fondos pertenecen a un familiar (habitualmente el cónyuge) que también tributa en módulos y cuyos ingresos reales son difícilmente comprobables por Hacienda.

Un ejemplo típico es el del matrimonio en el que el marido, profesional con altos ingresos no declarados, utiliza a su esposa (autónoma en módulos) para justificar la compra de un inmueble. Así, aunque él solo declare 30.000 euros anuales y no pueda justificar una inversión elevada, se alega que la esposa ha tenido “buenos años” en su actividad económica, permitiendo atribuirle la capacidad económica necesaria para realizar la compra. De esta forma, se blanquea el dinero oculto del marido sin que la operación levante sospechas inmediatas, dado que la estimación objetiva no requiere justificar los ingresos reales obtenidos.

Este tipo de fraudes resulta difícil de perseguir, ya que el sistema de módulos, al basarse en parámetros indirectos, impide a la Administración comprobar si el nivel de vida del contribuyente se corresponde o no con su renta declarada. Además, mientras no existan indicios claros de desproporción patrimonial o uso de facturas falsas, es complejo justificar una inspección más agresiva.

El abuso del régimen de módulos y su utilización como vía para el blanqueo de rentas no declaradas constituye, por tanto, un importante foco de evasión fiscal, cuya corrección pasa, según diversos expertos, por una progresiva eliminación del sistema o por un control más exhaustivo de los sectores incluidos en él.

6) TIPOLOGÍA DE SANCIONES Y MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL

El ordenamiento tributario español contempla una reacción diferenciada frente a las conductas que suponen un incumplimiento de las obligaciones fiscales. Esta reacción puede ser de naturaleza administrativa o penal, dependiendo de la gravedad del comportamiento, la cuantía defraudada y la concurrencia de dolo por parte del obligado tributario.

Mientras que las sanciones administrativas operan como la respuesta ordinaria ante infracciones tributarias de menor entidad, el Derecho penal interviene únicamente en aquellos supuestos donde la defraudación alcanza especial gravedad, superando los umbrales económicos establecidos y afectando de forma más intensa a los intereses económicos públicos. Esta diferenciación busca respetar los principios de proporcionalidad y mínima intervención penal, fundamentales en nuestro sistema jurídico.

6.1) SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL ÁMBITO DEL IRPF

Las sanciones administrativas derivadas de incumplimientos tributarios se encuentran reguladas en la LGT, concretamente en sus artículos 183 a 207.

De acuerdo con el artículo 183.1 LGT, constituye infracción tributaria toda acción u omisión que, con dolo, culpa o simple negligencia, implique el incumplimiento de obligaciones tributarias y esté tipificada como tal en la norma. Esta definición amplía el

ámbito de responsabilidad, permitiendo sancionar incluso comportamientos no dolosos, pero sí negligentes o imprudentes.

La infracción tributaria, aunque inspirada en elementos propios del Derecho penal como la tipicidad, la antijuridicidad o la culpabilidad, presenta una configuración específica dentro del ámbito administrativo, lo que permite una respuesta más ágil por parte de la Administración tributaria y adaptada a las necesidades del sistema fiscal.

La LGT clasifica las infracciones en función del tipo de incumplimiento, entre las que destacan:

- Dejar de ingresar dentro del plazo establecido (art. 191).
- Obtener indebidamente devoluciones (art. 194).
- No presentar autoliquidaciones o declaraciones (art. 198).

En particular, en el caso de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, la gravedad de la infracción (leve, grave o muy grave) se determina en función de la cuantía de la base de la sanción y de la existencia de ocultación:

- La infracción será leve si la base de la sanción es igual o inferior a 3.000 euros, o siendo superior, no existe ocultación.
- Será grave si existe ocultación, sin que concurren medios fraudulentos especialmente agravados.
- Será muy grave cuando además de la ocultación, se utilicen medios fraudulentos como la facturación falsa o la doble contabilidad.

Esta clasificación en leves, graves o muy graves no depende exclusivamente de la voluntad del contribuyente, sino de circunstancias objetivas apreciables por la Administración, como la inexistencia de contabilidad fiable, la utilización de facturas falsas o la resistencia a la labor inspectora.

La cuantía de las sanciones se determina partiendo de la base de la sanción, constituida generalmente por el importe de la deuda tributaria no ingresada, y aplicando los criterios de graduación previstos en el artículo 187 LGT. Entre los factores que pueden agravar la sanción se encuentran la comisión repetida de infracciones, la utilización de medios fraudulentos o la resistencia a la actuación inspectora.

Reducción de las Sanciones

El régimen sancionador contempla reducciones en los importes de las sanciones con el objetivo de incentivar la colaboración voluntaria del contribuyente durante el procedimiento. Conforme al artículo 188 LGT, las principales reducciones aplicables son:

- Una reducción del 30% cuando el contribuyente muestre su conformidad con la propuesta de regularización y no interponga recurso contra la liquidación o la sanción.
- Una reducción adicional del 40% sobre el importe restante de la sanción (una vez aplicada la reducción del 30%) si el obligado al pago realiza el ingreso total dentro del plazo voluntario establecido y no recurre en vía administrativa ni contencioso-administrativa.

Estas reducciones son acumulables, siempre que se cumplan los requisitos exigidos, pudiendo suponer una disminución muy significativa del importe final de la sanción.

Por otro lado, para las sanciones derivadas de actas con acuerdo (previstas en el artículo 155 LGT), se contempla una reducción específica del 65% del importe de la sanción.

Además, el régimen jurídico prevé una especialidad en los efectos procesales derivados de la pérdida de las reducciones. De acuerdo con el artículo 188.4 LGT, cuando la Administración exija el importe correspondiente a una reducción previamente aplicada (por incumplimiento de los requisitos establecidos en los apartados anteriores), no será necesario que el contribuyente interponga un recurso independiente contra este nuevo acto de liquidación.

En estos casos, si el contribuyente ya hubiera recurrido la sanción reducida, se entenderá que dicho recurso también se refiere al importe total de la sanción, sin necesidad de ampliarlo expresamente. Asimismo, los efectos suspensivos del recurso (como la paralización de la ejecución de la sanción mientras se resuelve el recurso) se extenderán automáticamente a la cantidad adicional derivada de la pérdida de la reducción.

Este mecanismo facilita la defensa de los derechos del contribuyente, evitando duplicidades procesales y garantizando una protección efectiva frente a actuaciones de la Administración tributaria.

Por último, el artículo 189 LGT establece que el derecho de la Administración a imponer sanciones prescribe en un plazo de cuatro años, comenzando a contar desde que se llevaron a cabo las infracciones.

6.2) SANCIONES PENALES: EL DELITO CONTRA LA HACIENDA

PÚBLICA

La comisión de fraudes fiscales de especial gravedad puede constituir delito y dar lugar a la aplicación del Derecho penal, cuya regulación se recoge en los artículos 305 y siguientes del Código Penal, dentro del Título XIV *"De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social"*. El legislador penal reserva este tipo de respuesta sancionadora para aquellas conductas que, por su entidad, lesionan gravemente el interés financiero público, superando los márgenes de actuación propios del Derecho administrativo sancionador.

El artículo 305.1 tipifica como delito la acción u omisión que defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, ya sea eludiendo el pago de tributos, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de forma ilícita, siempre que la cuantía defraudada exceda de 120.000 euros. Para que se configure el delito, no basta con superar este umbral cuantitativo: es imprescindible, además, que la conducta del obligado tributario sea dolosa, es decir, que exista conocimiento de la obligación tributaria y voluntad de eludirla de manera consciente. En consecuencia, no es posible cometer este delito por mera negligencia.

Las penas previstas para el delito fiscal básico son severas, comprendiendo una pena de prisión de uno a cinco años, una multa proporcional de entre el tanto y el séxtuplo de la cantidad defraudada, así como la inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena. El Código Penal prevé también la posibilidad de atenuar la responsabilidad penal en aquellos casos en los que el contribuyente regularice voluntariamente su situación fiscal antes de que la Administración tributaria haya conocido los hechos o iniciado actuaciones tendentes a su descubrimiento, eximiéndole en tal supuesto de toda responsabilidad penal, conforme a lo dispuesto en el artículo 305.4.

Junto al tipo básico, el Código Penal contempla en el artículo 305 bis un supuesto de delito fiscal agravado, aplicable en casos de especial gravedad. En particular, se agrava la pena cuando la cuantía defraudada supera los 600.000 euros, cuando el fraude se

comete en el seno de una organización o grupo criminal, o cuando se utilizan mecanismos que dificultan la identificación del obligado tributario o la determinación de la cuantía defraudada, tales como la interposición de personas o el uso de jurisdicciones fiscales opacas. En estos casos, las penas se incrementan sustancialmente, estableciéndose penas de prisión de dos a seis años, multas de entre el doble y el séxtuplo de la cantidad defraudada, y inhabilitación especial para subvenciones y contratos públicos durante cuatro a ocho años. Además, el delito fiscal agravado conlleva un plazo de prescripción más largo, ampliándose de cinco a diez años, de acuerdo con las reglas del artículo 131 del Código Penal.

El Código Penal también sanciona otras conductas lesivas para los intereses financieros públicos. Así, el artículo 306 castiga los fraudes que afecten a los presupuestos generales de la Unión Europea o a otros fondos administrados por esta. En concreto, se sanciona a quien, mediante acción u omisión, defraude a dichos fondos en cuantía superior a 50.000 euros, eludiendo pagos, dando a los fondos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados o falseando las condiciones exigidas para su concesión. Las penas previstas son similares a las del delito fiscal básico: prisión de uno a cinco años, multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios fiscales o de la Seguridad Social por un período de tres a seis años.

Por su parte, el artículo 308 sanciona el fraude en subvenciones o ayudas públicas, tanto de administraciones españolas como de la Unión Europea. Será castigado quien obtenga subvenciones o ayudas en cuantía superior a 100.000 euros, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que habrían impedido su otorgamiento. Las penas asociadas a este delito son prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe, salvo que se lleve a cabo el reintegro voluntario en los términos previstos en el propio Código Penal.

El procedimiento penal por delito fiscal puede iniciarse a partir de una denuncia formulada por la AEAT, del ejercicio de la acción pública por parte del Ministerio Fiscal, o incluso mediante denuncia de particulares. Durante el proceso, recae sobre la acusación pública la carga de probar la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda Pública o para los fondos públicos afectados, la cuantía exacta defraudada y la concurrencia del elemento subjetivo del dolo. El Derecho penal tributario, además, prevé incentivos a la colaboración: el reconocimiento de los hechos, el pago de las cantidades

adeudadas o la cooperación con la justicia pueden conducir a la atenuación de la pena conforme a las circunstancias previstas en el artículo 21 del Código Penal.

En definitiva, el delito fiscal y los delitos conexos en materia de fraude a subvenciones y fondos europeos constituyen manifestaciones de la intervención penal mínima, reservada para los supuestos de fraude económico más graves. La severidad de las penas y la ampliación de los plazos de prescripción en los casos agravados reflejan la especial importancia que el ordenamiento jurídico atribuye a la protección de la Hacienda Pública y del correcto destino de los fondos públicos.

6.3) COORDINACIÓN ENTRE LA VÍA ADMINISTRATIVA Y LA VÍA PENAL

Como ya hemos comentado anteriormente, el ordenamiento jurídico español contempla la coexistencia de dos vías posibles de reacción frente a las conductas ilícitas en materia tributaria: la vía administrativa, a través del régimen de infracciones y sanciones establecido en la LGT, y la vía penal, cuando los hechos revisten especial gravedad y reúnen los elementos propios del delito fiscal. Esta coexistencia exige un especial equilibrio entre ambas potestades sancionadoras, de forma que se respeten los derechos del contribuyente y se garantice una actuación proporcionada por parte de la Administración y de los órganos jurisdiccionales.

En este contexto, cobra especial relevancia el principio *non bis in idem*, reconocido tanto en el ámbito constitucional como en el derecho administrativo sancionador. Este principio prohíbe que una misma conducta sea sancionada más de una vez por la misma Administración o por diferentes órganos jurisdiccionales, si concurren identidad de sujeto, hecho y fundamento. Su finalidad es garantizar la seguridad jurídica, la proporcionalidad del castigo y la protección frente a abusos sancionadores.

La LGT, en su artículo 180.1, establece expresamente que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de que una infracción tributaria pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, deberá suspender la tramitación del procedimiento administrativo sancionador y remitir el expediente completo al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente. A partir de ese momento, la actuación administrativa queda en suspenso, a la espera de lo que se resuelva penalmente. Este mecanismo tiene como finalidad evitar interferencias entre procedimientos y garantizar que no se

impongan sanciones administrativas si los mismos hechos van a ser valorados penalmente.

En el supuesto de que el procedimiento penal finalice con una sentencia condenatoria, la potestad sancionadora administrativa desaparece por completo, al haber sido ya castigada la conducta en vía penal. En cambio, si el órgano jurisdiccional dicta una sentencia absolutoria y esta se fundamenta en la inexistencia de delito, pero no niega la existencia de una infracción administrativa, la Administración tributaria puede retomar la tramitación del expediente sancionador e imponer la sanción administrativa correspondiente, en función de la calificación de los hechos que haya resultado del proceso judicial.

Por tanto, el principio de coordinación entre ambas vías no implica una renuncia automática de la Administración a ejercer su potestad sancionadora, sino que condiciona su ejercicio a que no exista una sanción penal previa que impida sancionar los mismos hechos. Este sistema permite adaptar la respuesta del ordenamiento jurídico a la gravedad del caso, evitando que las infracciones más leves colapsen los tribunales penales, y reservando la intervención penal para los supuestos más graves o complejos de fraude fiscal.

Desde un punto de vista práctico, este modelo obliga a los órganos de inspección y recaudación de la AEAT a actuar con cautela cuando detectan hechos susceptibles de constituir delito, valorando no solo la cuantía defraudada, sino también la existencia de dolo, la reiteración de conductas y los medios empleados para ejecutar el fraude. La correcta calificación jurídica de los hechos es clave para determinar si deben resolverse por la vía administrativa o si procede su judicialización.

7) ACTUACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA EN LA DETECCIÓN DEL FRAUDE

La Administración Tributaria desempeña una función esencial en la detección y corrección del fraude fiscal, apoyándose en una combinación de procedimientos administrativos, herramientas tecnológicas, colaboraciones institucionales y una planificación estratégica anual que permite orientar sus recursos hacia áreas de mayor riesgo. Su labor no solo es reactiva, sino también preventiva, y se concreta en diversos

tipos de actuaciones que se distribuyen entre los órganos de gestión y los órganos de inspección, según lo dispuesto en la LGT.

Entre las herramientas más destacadas utilizadas por la Administración Tributaria se encuentran los cruces de datos automatizados, que permiten comparar la información declarada por los contribuyentes con la obtenida de terceros, tales como entidades financieras, notarios, registros públicos o administraciones públicas. Esta labor de análisis se realiza mediante técnicas de minería de datos y uso de modelos predictivos, lo que facilita la detección temprana de incoherencias o indicios de fraude.

El artículo 93 LGT establece la obligación general de suministrar información con trascendencia tributaria, permitiendo así a la Administración Tributaria requerir datos no solo a los obligados tributarios, sino también a terceros que hayan tenido relación con ellos. A ello se suma el artículo 95 bis, que ampara el uso de tecnologías de análisis masivo de datos para mejorar la eficacia del control tributario.

7.1) PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMOS DE DETECCIÓN

Los órganos de gestión tributaria, cuya competencia se delimita en el artículo 117 LGT, desarrollan funciones que, aunque limitadas en intensidad frente a la inspección, pueden ser muy eficaces en la detección de irregularidades o fraudes menos complejos. Entre los procedimientos más relevantes destacan:

- Verificación de datos (arts. 131 a 133 LGT): procedimiento que permite corregir errores aritméticos, incoherencias entre declaraciones, o justificar datos dudosos. Suele apoyarse en cruces de información y se aplica principalmente en el IRPF y el IVA.
- Comprobación limitada (arts. 136 a 140 LGT): permite comprobar determinados extremos de las declaraciones sin necesidad de examinar la contabilidad mercantil. Se utilizan requerimientos, análisis de documentación aportada y comparación con datos de terceros. Puede iniciarse de oficio si la Administración Tributaria dispone de información suficiente.
- Comprobación de valores (art. 134 LGT): se emplea especialmente en impuestos como Sucesiones y Donaciones o Transmisiones Patrimoniales, para verificar que el valor declarado por el contribuyente se ajusta al valor real del bien transmitido.

Todos estos procedimientos se rigen por principios de economía procedimental, evitando cargas innecesarias para el contribuyente, pero permitiendo una actuación eficaz por parte de la Administración Tributaria.

7.2) PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La inspección tributaria, regulada en los artículos 141 a 159 LGT, tiene como finalidad comprobar e investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, regularizar la situación del obligado mediante una o varias liquidaciones. La inspección se caracteriza por su mayor intensidad y profundidad, permitiendo acceder a la contabilidad del contribuyente, practicar actuaciones en su domicilio o sede de actividad, y realizar comprobaciones presenciales.

La inspección puede iniciarse de oficio, generalmente en el marco del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, o bien a raíz de una denuncia pública (art. 114 LGT). Entre sus facultades se encuentran la entrada en domicilios previa autorización judicial, el precinto o incautación de documentación, y la comparecencia personal del obligado tributario, no delegable en su representante.

La tramitación de este procedimiento incluye una fase de investigación exhaustiva, y finaliza mediante la emisión de actas, que pueden ser de conformidad, de disconformidad o con acuerdo, según la postura del obligado frente a la propuesta de regularización. Las liquidaciones derivadas del procedimiento podrán tener carácter provisional o definitivo, dependiendo del alcance de las actuaciones practicadas.

7.3) PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO

El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, previsto en el artículo 116 LGT, es el instrumento clave de planificación de la Administración Tributaria. En él se establecen las líneas generales de actuación y los criterios de selección de riesgos fiscales. Aunque el contenido específico del plan tiene carácter reservado para garantizar su efectividad, las directrices generales se publican anualmente en el BOE, ofreciendo transparencia sobre las áreas prioritarias de control, como economía sumergida, economía digital, operaciones inmobiliarias, grandes patrimonios o estructuras societarias opacas.

El plan permite una mejor asignación de recursos humanos y técnicos, y constituye el eje central sobre el que se articulan muchas de las actuaciones inspectoras y de gestión tributaria.

7.4) COLABORACIÓN CON OTRAS ADMINISTRACIONES

La Administración Tributaria no actúa de forma aislada, sino que participa en una amplia red de colaboración institucional tanto a nivel nacional como internacional. A nivel interno, mantiene convenios de intercambio de información con otras Administraciones públicas, tales como la Seguridad Social, Catastro, Registro Mercantil o Administraciones autonómicas y locales.

En el plano internacional, se articula una cooperación activa con otras Administraciones tributarias extranjeras en el marco de la Unión Europea y de organizaciones como la OCDE. Esta colaboración incluye desde el intercambio de información automática (p. ej., cuentas financieras) hasta la realización de controles simultáneos o presencia de funcionarios de un Estado en actuaciones del otro (art. 177 ter LGT). Todo ello contribuye a detectar conductas fraudulentas que trascienden el ámbito nacional, como el uso de paraísos fiscales o estructuras offshore²⁴.

8) MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE EN EL IRPF

La lucha contra el fraude fiscal en el IRPF no puede limitarse exclusivamente a la reacción ante conductas ilícitas ya cometidas, sino que debe orientarse también hacia la prevención, es decir, a anticiparse a los comportamientos fraudulentos y crear un entorno que desincentive activamente su aparición. En esta línea, la Administración tributaria ha desarrollado en los últimos años un amplio abanico de medidas encaminadas a reducir el margen de maniobra de los evasores, fomentar la transparencia y promover una cultura de cumplimiento voluntario.

Una de las estrategias preventivas más destacadas es el diseño y ejecución del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, que establece las directrices básicas de actuación para cada ejercicio fiscal. Este plan no solo fija objetivos de control, sino que también identifica sectores o perfiles de contribuyentes con mayor riesgo potencial de fraude, orientando así los recursos de forma estratégica. Mediante el análisis de datos, patrones

²⁴ Estructuras Offshore: se entiende por estructura offshore aquella entidad jurídica creada en una jurisdicción extranjera, habitualmente de baja tributación, que permite ocultar la identidad del titular o reducir la carga fiscal real.

de comportamiento y antecedentes declarativos, se busca prevenir el fraude antes de que se materialice, actuando de manera temprana.

En paralelo, se ha fortalecido notablemente el sistema de obtención y tratamiento de información. Gracias a la interconexión de bases de datos públicas y privadas, así como al intercambio automático de información entre administraciones tributarias de diferentes países, es posible detectar incongruencias entre lo declarado y la realidad económica de los contribuyentes. Esta capacidad de detección anticipada no solo dificulta el fraude, sino que también genera un efecto disuasorio, ya que aumenta la percepción de riesgo entre los potenciales infractores.

Dentro de este enfoque preventivo, también se ha apostado por la digitalización del sistema tributario. La generalización de la presentación telemática de declaraciones, el uso de sistemas de verificación automatizada y la implantación progresiva de tecnologías como el *big data* y la inteligencia artificial permiten una supervisión más rápida y precisa. Estas herramientas no solo agilizan la gestión, sino que detectan indicios tempranos de fraude y ayudan a realizar un seguimiento más eficaz del comportamiento fiscal de los contribuyentes.

Otra medida de corte preventivo ha sido la limitación del uso del efectivo, cuyo objetivo principal es evitar que las operaciones económicas escapen del control fiscal. En este sentido, la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha reducido el umbral de pagos en efectivo entre empresarios y profesionales a 1.000 euros, impulsando el uso de medios de pago trazables. Esta misma norma también ha regulado y sancionado la tenencia de software de doble uso, es decir, programas informáticos diseñados para manipular la contabilidad y ocultar ingresos.

Asimismo, la transparencia se ha consolidado como herramienta preventiva clave. La publicación de listados de deudores, prevista en la LGT (art. 95 bis), cumple una función disuasoria al exponer públicamente a quienes mantienen deudas significativas con la Hacienda Pública. Esta medida, además de facilitar la presión reputacional, busca reforzar el mensaje de que el fraude no solo conlleva consecuencias jurídicas, sino también sociales.

Por último, pero no menos relevante, la Administración ha comenzado a prestar atención al factor educativo y cultural en la prevención del fraude. Las campañas de concienciación fiscal, la mejora de los canales de atención al contribuyente y la promoción de la

corresponsabilidad fiscal son elementos fundamentales para generar un entorno de cumplimiento sostenido. En este sentido, se pretende que los ciudadanos no solo paguen por temor a la sanción, sino por convicción, entendiendo que el sostenimiento del gasto público requiere de la contribución de todos.

En conclusión, el enfoque preventivo en la lucha contra el fraude en el IRPF se basa en reducir las oportunidades, aumentar la percepción de control y fomentar actitudes cooperativas por parte de los ciudadanos. La combinación de tecnología, normativa eficaz, transparencia y educación fiscal permite construir un sistema más justo, en el que el cumplimiento tributario no dependa exclusivamente de la capacidad punitiva del Estado, sino de un compromiso social más amplio y sólido.

9) CASOS CON REPERCUSIÓN MEDIÁTICA

9.1) INTRODUCCIÓN

La lucha contra el fraude fiscal no se limita al ámbito técnico o jurídico, sino que también se manifiesta en la esfera pública, donde los casos protagonizados por personajes conocidos adquieren una enorme repercusión mediática. Estos casos contribuyen a visibilizar la problemática del fraude en el IRPF, revelando tanto la sofisticación de algunos mecanismos de evasión como las debilidades del sistema para detectarlos con rapidez. Además, generan un fuerte impacto en la opinión pública, que exige respuestas contundentes por parte de las instituciones.

A través del análisis de ciertos ejemplos con notoriedad mediática, es posible comprender mejor cómo se articulan las prácticas fraudulentas en la realidad, qué tipo de sanciones se imponen y qué consecuencias sociales y reputacionales enfrentan quienes las cometen. En este apartado se abordarán tres casos representativos: los de Shakira, Arantxa Sánchez Vicario y Cristiano Ronaldo, todos ellos vinculados a la comisión de infracciones tributarias en relación con el IRPF y tratados ampliamente por los medios de comunicación.

9.2) CASO DE SHAKIRA

Uno de los casos más relevantes y mediáticos en relación con el fraude en el IRPF en los últimos años ha sido el protagonizado por la cantante Shakira Isabel Mebarak Ripoll, conocida artísticamente como Shakira. Esta artista de fama internacional fue investigada por la AEAT española por posibles delitos contra la Hacienda Pública cometidos durante

los ejercicios fiscales de 2012, 2013 y 2014, por un importe total de 14,5 millones de euros supuestamente defraudados al Estado.

La cuestión central del caso giró en torno a su residencia fiscal. Según la legislación española, concretamente el artículo 9 LIRPF, se considera que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español si permanece en él durante más de 183 días en el año natural, o si radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, directa o indirectamente. Shakira sostenía que durante los años investigados su residencia fiscal estaba fijada en las Islas Bahamas, país considerado paraíso fiscal, y que solo visitaba España de forma esporádica.

Sin embargo, la AEAT realizó una exhaustiva investigación con el fin de acreditar su presencia efectiva en España. Para ello, recurrió a diversas fuentes de prueba, como el análisis de sus movimientos migratorios, publicaciones en redes sociales, pagos con tarjetas bancarias, facturas médicas, testimonios de empleados, seguimiento de su agenda profesional e, incluso, la localización de su estilista personal. A partir de estos indicios, la Agencia concluyó que Shakira había residido en España más tiempo del permitido para mantener su estatus de no residente fiscal y, por tanto, debía haber tributado en este país.

La investigación derivó en una querrela de la Fiscalía que fue admitida a trámite por el Juzgado de Instrucción nº 2 de Esplugues de Llobregat (Barcelona). Se le imputaron seis delitos contra la Hacienda Pública, uno por cada ejercicio fiscal en el que se habría producido el fraude. La acusación sostenía que Shakira, con la ayuda de asesores fiscales, habría articulado una estructura societaria compleja utilizando sociedades interpuestas en países con baja tributación, con el fin de ocultar sus ingresos y reducir artificialmente su carga fiscal.

El procedimiento penal se mantuvo abierto durante varios años, generando una gran atención mediática tanto en España como a nivel internacional. Finalmente, en noviembre de 2023, poco antes del inicio del juicio oral, Shakira alcanzó un acuerdo con la Fiscalía, la Abogacía del Estado y la Generalitat de Cataluña. En virtud de este acuerdo, la artista reconoció los hechos, aceptó una pena de tres años de prisión, que fue suspendida a cambio del pago de una multa de más de 7 millones de euros, y confirmó haber abonado previamente la deuda tributaria, con sus intereses y recargos, lo cual ascendía a más de 17 millones de euros en total.

La aplicación del artículo 88 del Código Penal (actual artículo 34 de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal) permitió sustituir la pena privativa de libertad por una sanción económica, dado que se cumplían los requisitos exigidos: reparación del daño, reconocimiento de culpabilidad y ausencia de antecedentes penales. Esta salida negociada evitó la celebración del juicio y supuso una resolución eficaz del conflicto penal.

Desde el punto de vista jurídico, el caso de Shakira pone de manifiesto la importancia de la residencia fiscal como criterio determinante en la tributación por el IRPF, y la dificultad que supone delimitarla en casos de personas con alta movilidad internacional. Asimismo, evidencia el uso de estructuras opacas y sociedades interpuestas como mecanismos típicos de evasión, especialmente en el ámbito de los derechos de imagen y la industria del entretenimiento.

Por otro lado, el tratamiento mediático del caso tuvo un gran impacto en la opinión pública. Algunos sectores interpretaron el acuerdo como un trato de favor a una persona con recursos suficientes para evitar la cárcel, mientras que otros lo vieron como un ejemplo del poder del Estado para hacer frente al fraude fiscal, incluso cuando el infractor es una figura de alcance global. En todo caso, se trata de un ejemplo paradigmático de cómo el fraude en el IRPF puede tener consecuencias penales y económicas significativas, incluso para quienes gozan de una posición de privilegio económico y social.

9.3) CASO DE ARANTXA SÁNCHEZ VICARIO

Otro de los casos más sonados en relación con el fraude en el IRPF ha sido el de la extenista profesional Arantxa Sánchez Vicario, una de las figuras más importantes del deporte español en los años noventa. La controversia fiscal que rodeó a la deportista tuvo su origen en el conflicto sobre su residencia fiscal durante los años 1989 a 1993, un periodo en el que, según la AEAT, debía haber tributado en España por su renta mundial, al entender que residía de manera habitual en territorio nacional, a pesar de que ella alegaba residir en Andorra.

En concreto, la tenista mantenía que su domicilio fiscal se encontraba en el Principado, lo que le permitía beneficiarse de un régimen fiscal considerablemente más favorable. Sin embargo, la AEAT argumentó que esa residencia era ficticia, y que, en realidad, pasaba la mayor parte del año en España, mantenía allí su entorno personal y profesional, y no cumplía con los requisitos exigidos por la normativa tributaria española para ser

considerada no residente. Por ello, se le reclamó el pago de una cantidad superior a los 3,5 millones de euros en concepto de IRPF correspondiente a los rendimientos obtenidos durante aquellos años.

El caso fue llevado ante los tribunales, y en el año 2009 el Tribunal Supremo confirmó que Sánchez Vicario debía tributar en España, considerando que su estancia en Andorra no podía calificarse como residencia habitual a efectos fiscales. En su defensa, la deportista alegó haber seguido las indicaciones de sus padres y de sus asesores, descargando en ellos la responsabilidad por la decisión de fijar su domicilio fiscal en el extranjero.

El conflicto se agravó posteriormente cuando, en 2023, la Audiencia de Barcelona condenó a Sánchez Vicario por un delito de alzamiento de bienes, en un procedimiento penal relacionado con la ocultación de su patrimonio para evitar el pago de la deuda con la Hacienda Pública. Junto con su exmarido, fue acusada de haber maquinado una estrategia para vaciar su patrimonio personal y frustrar la ejecución de la deuda. En este caso, la extenista reconoció los hechos, llegó a un acuerdo de conformidad con la Fiscalía, y fue condenada a una pena de dos años de prisión, que no implicó su ingreso efectivo en la cárcel por no tener antecedentes penales.

Este caso, al igual que el de Shakira, ilustra las dificultades que plantea la determinación de la residencia fiscal en personas con alto nivel de ingresos y movilidad internacional. Sin embargo, introduce un matiz adicional de relevancia penal: el alzamiento de bienes como delito asociado, es decir, el intento de ocultar activos para eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias. Asimismo, pone en evidencia cómo el uso de terceros o testaferros para la gestión del patrimonio puede tener consecuencias legales si se demuestra que existe una voluntad dolosa de fraude.

Desde el punto de vista mediático, el caso de Sánchez Vicario tuvo gran repercusión por tratarse de una figura histórica del deporte español, y porque ella misma reconoció públicamente sentirse utilizada por su entorno más cercano. La mezcla de elementos personales, deportivos y jurídicos convirtió este caso en uno de los más emblemáticos en la relación entre fraude fiscal y personajes públicos.

9.4) CASO DE CRISTIANO RONALDO

El caso de Cristiano Ronaldo, uno de los futbolistas más exitosos y mediáticos de la historia, representa otro ejemplo paradigmático de fraude en el IRPF por parte de un contribuyente de gran notoriedad pública. La controversia giró en torno a los ejercicios fiscales entre 2011 y 2014, durante los cuales la AEAT acusó al jugador de haber defraudado más de 14,7 millones de euros mediante un sistema de evasión vinculado a los derechos de imagen.

La acusación sostenía que Ronaldo utilizó una estructura societaria opaca radicada en las Islas Vírgenes Británicas e Irlanda, países con regímenes fiscales favorables, para gestionar y ocultar los ingresos derivados de la explotación de su imagen. En lugar de declarar directamente estos rendimientos ante la Hacienda española, el jugador cedía sus derechos de imagen a dichas sociedades interpuestas, las cuales facturaban los contratos publicitarios y luego canalizaban el dinero de forma indirecta al futbolista, reduciendo artificialmente su carga tributaria.

Según la Fiscalía de Delitos Económicos de Madrid, esta actuación fue deliberada y planificada con el objetivo de evitar el pago del IRPF correspondiente. El fraude se basaba en la simulación jurídica de la cesión de derechos a entidades sin sustancia económica real, lo que encajaba dentro de los supuestos de sociedades pantalla, ya tratados anteriormente en este trabajo.

En 2017, la AEAT presentó la denuncia formal y el caso fue instruido por el Juzgado de Instrucción nº 1 de Pozuelo de Alarcón. El jugador negó inicialmente las acusaciones, alegando que sus asesores fiscales (entre ellos un despacho de prestigio internacional) se habían encargado de la planificación y que no existía voluntad defraudadora por su parte. Sin embargo, ante la solidez de las pruebas y con el objetivo de evitar la apertura de juicio oral, Cristiano Ronaldo llegó en 2019 a un acuerdo con la Fiscalía y la Abogacía del Estado.

En virtud de dicho acuerdo, el futbolista reconoció cuatro delitos fiscales y aceptó una pena de 23 meses de prisión, que fue suspendida a cambio del pago de una multa de 18,8 millones de euros, lo que incluía la cuota defraudada, intereses, recargos y sanción. La suspensión de la pena se sustentó, nuevamente, en lo dispuesto en el artículo 88 del Código Penal, al tratarse de un condenado sin antecedentes penales y al haberse producido la reparación del daño.

Este caso presenta un especial interés para el estudio del fraude en el IRPF por varias razones. En primer lugar, porque pone de manifiesto cómo el uso de estructuras internacionales y planificación fiscal agresiva puede transformarse en delito cuando se sobrepasan ciertos límites legales. En segundo lugar, porque plantea el debate sobre la responsabilidad penal de los asesores fiscales, que en este caso quedaron fuera del procedimiento pese a su implicación en la estrategia.

Asimismo, el tratamiento mediático del caso tuvo gran impacto, tanto en España como a nivel internacional. El hecho de que una figura del nivel de Cristiano Ronaldo fuese juzgada y condenada por fraude fiscal sirvió como mensaje ejemplarizante por parte de las instituciones tributarias y judiciales. No obstante, también generó cierta controversia sobre si las multas millonarias sustituyen con demasiada facilidad las penas de prisión en casos de delincuencia económica protagonizada por personas con gran capacidad económica.

Desde una perspectiva jurídica y social, este caso refuerza la idea de que la notoriedad pública no excluye de la aplicación del Derecho penal tributario, pero también evidencia las limitaciones del sistema punitivo cuando se trata de grandes contribuyentes que pueden reparar el daño con rapidez y evitar así consecuencias penales más graves.

10) CONCLUSIONES

A continuación, procedo a exponer de manera breve las conclusiones que he obtenido tras la realización del presente trabajo.

Primero. El fraude fiscal en el IRPF representa una amenaza multidimensional para el sistema tributario español, afectando tanto la recaudación como la equidad y la confianza ciudadana. Su complejidad radica en la multiplicidad de formas que puede adoptar, desde las más directas como la ocultación de ingresos hasta las más sofisticadas como la interposición de sociedades o el uso de paraísos fiscales. A lo largo del trabajo se ha constatado que estas prácticas generan una notable desigualdad entre contribuyentes y erosionan los principios de justicia tributaria.

Segundo. La regulación del fraude fiscal en el IRPF se apoya fundamentalmente en la Ley General Tributaria, el Código Penal y el Reglamento del IRPF, complementados por normativa internacional y comunitaria. Aunque el marco legal es extenso y ha sido objeto

de reformas recientes, siguen existiendo lagunas que permiten la planificación fiscal agresiva. Además, la efectividad de estas normas depende en gran medida de su correcta aplicación por parte de la Administración Tributaria, la cual aún enfrenta limitaciones técnicas y humanas.

Tercero. El diseño del IRPF, con su amplio abanico de deducciones, la diversidad de rendimientos que grava y su carácter progresivo, lo hace particularmente susceptible al fraude. Factores como la economía sumergida, la complejidad normativa y la limitada capacidad de control contribuyen a aumentar la incidencia de estas prácticas. Las estadísticas revisadas reflejan una evasión relevante en términos cuantitativos, que compromete gravemente la financiación de servicios públicos esenciales.

Cuarto. Se ha comprobado que los mecanismos de evasión más frecuentes incluyen la ocultación de ingresos, la falsificación de gastos, la simulación contractual, la utilización de sociedades interpuestas, el falseamiento de la residencia y el uso de paraísos fiscales. Estas prácticas muestran distintos grados de sofisticación y afectan a todas las categorías de contribuyentes. La AEAT ha identificado estos mecanismos como áreas prioritarias de control, aunque su detección sigue siendo compleja sin una mejora tecnológica y un refuerzo en medios humanos.

Quinto. Los ejemplos estudiados en el apartado 5 reflejan cómo el fraude fiscal se manifiesta en cada categoría de rendimientos: dietas ficticias en los rendimientos del trabajo, simulación de arrendamientos para eludir imputaciones, deducciones indebidas en actividades económicas o abusos del régimen de módulos. Estos casos ponen de relieve que muchos fraudes se producen aprovechando zonas grises normativas o la dificultad de verificación de ciertas situaciones, lo cual plantea la necesidad de mayor precisión legislativa y control preventivo.

Sexto. El régimen sancionador español contempla una diferenciación entre infracción administrativa y delito fiscal. Si bien la LGT y el Código Penal establecen sanciones proporcionales y progresivas, su aplicación efectiva requiere una actuación más decidida y coordinada entre la AEAT y los órganos jurisdiccionales. A pesar de los avances en cooperación interadministrativa e internacional, aún existen obstáculos en la detección de fraudes transnacionales o en estructuras societarias opacas.

Séptimo. Las medidas preventivas, aunque bien diseñadas en algunos casos (como el uso del Big Data, el modelo 720 o el intercambio automático de información), siguen sin ser

plenamente eficaces por la falta de medios y por la capacidad de adaptación de los defraudadores. El trabajo evidencia que, sin una modernización de las herramientas de control, una mayor educación fiscal y una cultura de cumplimiento más arraigada, la lucha contra el fraude seguirá siendo limitada.

Octavo. Los casos de Shakira, Arantxa Sánchez Vicario y Cristiano Ronaldo demuestran que el fraude fiscal no es exclusivo de contribuyentes comunes, sino que también afecta a figuras públicas con altos ingresos. Estos casos, además de su repercusión penal y económica, tienen un fuerte impacto en la opinión pública y en la percepción de la justicia tributaria. También reflejan cómo la presión mediática puede acelerar la actuación de las autoridades y cómo el acuerdo extrajudicial se utiliza como fórmula de reparación.

Noveno. El fraude fiscal en el IRPF refleja una desconexión preocupante entre el diseño del sistema tributario y la realidad social y económica de los contribuyentes. A lo largo de este trabajo he podido constatar que, aunque existen mecanismos legales para detectar y sancionar estas prácticas, su eficacia sigue siendo limitada si no va acompañada de una mayor transparencia institucional y de una percepción de justicia en la aplicación de las normas. Creo firmemente que solo cuando los ciudadanos perciban que el sistema es justo, proporcional y que el esfuerzo fiscal se distribuye de forma equilibrada, se generará un verdadero compromiso colectivo con el cumplimiento. En este sentido, más que reforzar la presión sancionadora, considero esencial recuperar la confianza en las instituciones y fomentar un mayor sentido de responsabilidad fiscal compartida.

11) BIBLIOGRAFÍA

AUTORES

ANDRÉS SERRANO, S., La evasión fiscal y el papel del gestor administrativo, Universidad Europea de Madrid, Madrid, 2022.

ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B., Infracciones y sanciones tributarias, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F.; LÓPEZ LABORDA, J., y RODRIGO SAUCO, F., “El hueco que deja el diablo: Una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios”, Estudios sobre economía y fraude fiscal de J. López Laborda (Coord.), Fundación de Estudios de Economía Aplicada (Fedea), Zaragoza, 2014.

LARIO PARRA, M.^a J., El fraude a la ley tributaria. Las defraudaciones contra la Hacienda Pública, tesis doctoral dirigida por J. A. Sánchez Galiana, Editorial de la Universidad de Granada, Granada, 2012, p. 245.

LEAL CAÑADA, G., Los paraísos fiscales, refugio de la elusión y evasión fiscal, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2016, p. 5.

LUCAS DURÁN, M., Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo 6/2019, Madrid, 2019, p. 38.

PÉRAMO, J. C., Paraísos fiscales, riqueza offshore y evasión fiscal. Una estimación para España (1980-2013), Papeles de Europa, vol. 29, núm. 1, 2016, pp. 1–30.

SANTACANA, J., La estimación objetiva del IRPF y el fraude fiscal, Universidad de Barcelona, 2020.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL SUPREMO, Sentencia de 17 de diciembre de 2020, recurso núm. 5977/2018.

AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID, Sección 17.^a, Sentencia núm. 53/2019, de 22 de enero, Procedimiento Abreviado 1716/2018, Juzgado de 1.^a Instancia e Instrucción núm. 1 de Pozuelo de Alarcón, Ponente: José Luis Sánchez Trujillano.

OTRAS FUENTES NORMATIVAS

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). Boletín Oficial del Estado (BOE), núm. 302. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>

Código Penal Español, artículo 305. (1995). Boletín Oficial del Estado (BOE), núm. 281. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (2007). BOE núm. 78. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-6820>

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. (2021). BOE núm. 164. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-11473>

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Texto consolidado. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444> (Consulta: 30 abr. 2025).

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal. (2012). BOE núm. 312. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-15649>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 285. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-20764>

Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011. Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE), L 64. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0016>

Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. (1988, modificada en 2010). OCDE. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>

Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). (2015). OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/>

Agencia Estatal de Administración Tributaria, Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2024. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Actualidad/Notas_prensa/2024/29-02-2024_NP_AEAT_DIRECTRICES_PLAN_CONTROL_TRIBUTARIO_2024.pdf (Consulta: 3 mayo 2025).

Ministerio de Hacienda y Función Pública. Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-11473> (Consulta: 3 mayo 2025).

Agencia Tributaria. (s.f.). Criterios de residencia fiscal en España. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Ministerio de Hacienda. (2021). Evaluación intermedia de los efectos de la Ley contra el fraude fiscal. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/30-12-22-Informe-Evaluacion-intermedia-efectos-Ley-LuchaContraFraude.pdf>

Fedea. (2016). Las cifras del fraude fiscal y su importancia. <https://datosmacro.expansion.com/analisis/actualidad/20160505/fraude-impuestos>

Gestha. (2021). El fraude fiscal en España: cifras, datos y medidas de prevención. <https://www.muypymes.com/2021/11/12/fraude-fiscal-espana-cifras-datos-medidas-prevencion>

Uría Menéndez. (2021). DAC6 en España: Preguntas recurrentes. <https://www.uria.com/es/publicaciones?search=dac6%20>

EAE Business School. (s.f.). Todas las cifras del fraude fiscal en España. <https://www.eaeprogramas.es/blog/negocio/finanzas-economia/todas-las-cifras-del-fraude-fiscal-en-espana>

García Bueno, J. (2023, 20 de noviembre). “Shakira acepta tres años de cárcel y una multa de 7,3 millones y no ingresará en prisión”. El País. <https://elpais.com/economia/2023-11-20/shakira-acepta-tres-anos-de-carcel-y-una-multa-de-siete-millones-para-no-ingresar-en-prision.html> (Consulta: 3 mayo 2025).

Reuters. (2019, 22 de enero). Cristiano Ronaldo paga multa para zanjar caso de fraude fiscal en España, evita cárcel. <https://www.reuters.com/article/sports/cristiano-ronaldo-paga-multa-para-zanjar-caso-de-fraude-fiscal-en-espaa-evita-idUSKCN1PG11H> (Consulta: 5 mayo 2025).