



Universidad
de Huelva

FACULTAD DE DERECHO
GRADO EN DERECHO
2023-2024

EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

Retos y Estrategias para una Reforma Tributaria

Autor: Jaime Pérez Hermo
Tutor: Pablo Martínez Gálvez

RESUMEN

El trabajo analiza el complejo escenario del fraude fiscal en el sistema tributario español, abordando su definición, sus manifestaciones y sus implicaciones legales. También examina las diversas técnicas utilizadas por los contribuyentes para contravenir el ordenamiento tributario, como son la supresión electrónica de ventas, el fraude inmobiliario o las redes de facturas falsas, entre otras.

Asimismo, destaca la importancia de los medios, herramientas y facultades de la inspección tributaria para el cumplimiento adecuado de sus fines. Y enfatiza sobre la necesidad de emprender reformas legales globales y efectivas que aseguren el adecuado y voluntario cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Se destacan los modelos tributarios de Irlanda y de Suecia como ejemplos efectivos para la lucha contra el fraude fiscal.

PALABRAS CLAVE: fraude fiscal, sistema tributario, simulación, supresión electrónica de las ventas, fraude inmobiliario, redes de facturas falsas, inspección tributaria, Irlanda y Suecia.

ABSTRACT

The work analyzes the complex scenario of tax fraud in the Spanish tax system, addressing its definition, manifestations, and legal implications. It also examines the various techniques used by taxpayers to contravene the tax regulations, such as electronic suppression of sales, real estate fraud, or networks of fake invoices, among others.

Likewise, it highlights the importance of the means, tools, and powers of tax inspection for the proper fulfillment of its objectives. And it emphasizes the need to undertake comprehensive and effective legal reforms that ensure the adequate and voluntary compliance with tax obligations.

The tax models of Ireland and Sweden are highlighted as effective examples in the fight against tax fraud.

KEY WORDS: tax fraud, Spanish tax system, simulation electronic suppression of sales, real estate fraud, networks of fake invoices, tax inspection, Ireland and Sweden.

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	3
1.1. Contexto y relevancia de una reforma del sistema fiscal español.....	3
1.2. Objetivos del trabajo y justificación de la elección del tema.....	4
2. EL FRAUDE FISCAL	4
2.1. Concepto de fraude fiscal.....	4
2.2. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria	9
2.3. La simulación.....	13
2.4. La elusión y la evasión fiscal.....	15
2.5. Consecuencias penales del fraude fiscal.....	17
3. LAS TÉCNICAS USADAS POR LOS CONTRIBUYENTES	19
3.1. El fraude en el impuesto sobre el valor añadido.....	19
3.2. La supresión electrónica de ventas.....	22
3.3. La ingeniería fiscal.....	26
3.4. Ocultación de rentas y patrimonios mediante el empleo de testaferros y sociedades pantalla.....	27
3.5. El fraude inmobiliario.....	28
3.6. Las redes de facturas falsas.....	30
4. LAS FACULTADES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA	32
4.1. La inspección de los documentos o bienes del sujeto investigado.....	32
4.2. La entrada en locales y domicilios.....	33
4.3. Otras facultades.....	37
5. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL	38
5.1. Irlanda y Suecia como ejemplos a seguir.....	38
5.1.1. Irlanda.....	39
5.1.2. Suecia.....	41
5.2. Propuesta de medidas para luchar contra el fraude fiscal.....	44
6. CONCLUSIÓN	46
7. BIBLIOGRAFÍA	48
7.1. Autores.....	48
7.2. Webgrafía.....	49

1. INTRODUCCIÓN

1.1. CONTEXTO Y RELEVANCIA DE UNA REFORMA DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

La supervisión fiscal en España desempeña un papel fundamental en el contexto tributario, especialmente en la financiación de servicios públicos esenciales como la educación y la salud. En una era de economía globalizada, donde las transacciones comerciales pueden cruzar fácilmente las fronteras nacionales, la necesidad de un sistema fiscal sólido se vuelve aún más crucial.

Los datos respaldan la urgencia de una reforma en el sistema fiscal español. Según un estudio de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), los contribuyentes evaden al menos 20.000 millones de euros anuales en el impuesto del IRPF, equivalente al 1,7% del PIB. Además, se registra un fraude anual de otros 40.000 millones de euros en impuestos como el IVA y el Impuesto de Sociedades, representando entre el 3,5% y el 4% del PIB.

El informe "El avance del fraude en España durante la crisis," elaborado por el sindicato de técnicos de Hacienda (GESTHA) en colaboración con la Universidad Rovira y Virgili, revela cifras aún más alarmantes: más de 253.000 millones de euros permanecen ocultos al fisco en España. Durante la crisis económica, la economía sumergida experimentó un aumento de 60.000 millones de euros, según el mismo informe.

Como se aprecia, la supervisión fiscal no solo es esencial para garantizar la equidad y eficiencia del sistema tributario, sino que también tiene un impacto directo en la capacidad del Estado para financiar servicios públicos vitales. La evasión fiscal y el fraude erosionan la base impositiva, afectando negativamente la distribución justa de la carga tributaria y dejando recursos necesarios para servicios esenciales fuera del alcance.

En este contexto, una reforma del sistema fiscal español se vuelve imperativa. Debería abordar la evasión y el fraude de manera integral, fortaleciendo la supervisión y cerrando las brechas que permiten estas prácticas. Al hacerlo, no solo se incrementaría la equidad en el sistema tributario, sino que también se proporcionarían recursos adicionales para financiar servicios públicos esenciales, contribuyendo así al bienestar general de la sociedad.

1.2. OBJETIVOS DEL TRABAJO Y JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

El presente trabajo tiene como objetivo principal analizar el fenómeno del fraude fiscal en España, identificando sus diversas manifestaciones, técnicas utilizadas por los contribuyentes y las implicaciones legales asociadas. A través de este trabajo de fin de grado, se pretende alcanzar los siguientes objetivos específicos.

Se busca comprender la relevancia del tema explorando el contexto actual del sistema fiscal español y su importancia en la recaudación de fondos para el sostenimiento de los servicios públicos. Además, se evalúa la magnitud y las consecuencias del fraude fiscal en la economía, destacando su impacto en la equidad y la eficiencia del sistema tributario.

Se lleva a cabo un análisis de las diversas formas de fraude fiscal, como la simulación y evasión fiscal, las técnicas de ingeniería fiscal, la ocultación de rentas, el fraude inmobiliario, las redes de facturas falsas y otros métodos empleados por los contribuyentes para eludir sus obligaciones tributarias.

Asimismo, formular de propuestas concretas para su introducción al sistema fiscal español basadas en las mejores prácticas observadas en países como Irlanda y Suecia que fortalecen la capacidad del sistema para prevenir y combatir el fraude fiscal de manera efectiva.

La elección de este tema se justifica en la necesidad de abordar un problema actual y relevante que afecta directamente a la estabilidad financiera del Estado y la equidad en el cumplimiento de obligaciones fiscales. El análisis del fraude fiscal contribuirá a la formulación de estrategias más efectivas para combatir estas prácticas legales.

2. EL FRAUDE FISCAL

2.1. CONCEPTO DEL FRAUDE FISCAL

De acuerdo con la definición proporcionada por el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el fraude fiscal representa una infracción que va en contra de la verdad y la rectitud, y que tiene consecuencias perjudiciales para la persona o entidad contra la

cual se comete. Esta definición abarca dos aspectos esenciales del fraude fiscal: la deshonestidad en la conducta y el perjuicio que causa.

El primero de estos aspectos consiste en una acción que contradice la verdad y la rectitud. En otras palabras, se refiere a comportamientos que están en desacuerdo con los principios éticos y morales que deben guiar las relaciones sociales y económicas. Quienes cometen fraude fiscal tienden a actuar de manera engañosa, ocultando información relevante, falseando documentos, o utilizando artimañas para evadir sus responsabilidades tributarias. Esta falta de honestidad en las acciones es un elemento fundamental que distingue al fraude fiscal de la mera discrepancia en la interpretación de la ley fiscal.

El segundo aspecto esencial se refiere a la producción de perjuicios a la persona o entidad afectada por esta conducta deshonestas. En el contexto del fraude fiscal, las víctimas pueden ser tanto el Estado como terceros, como proveedores, competidores o ciudadanos en general. Cuando se elude el pago de impuestos o se obtienen beneficios fiscales de manera indebida, se generan efectos negativos en la recaudación de ingresos públicos, lo que a su vez limita la capacidad del Estado para financiar servicios públicos esenciales, como educación, salud, infraestructura y seguridad. Además, el fraude fiscal puede distorsionar la competencia en el mercado al proporcionar ventajas injustas a quienes lo practican en detrimento de aquellos que cumplen con sus obligaciones fiscales de manera adecuada.

Por otro lado, una de las características clave del fraude fiscal es la figura del defraudador, que representa el actor principal en esta infracción. El defraudador puede ser tanto una persona física como una entidad, como una empresa o una organización. Lo que distingue a un defraudador es su conducta intencional y calculada para eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo cual implica una serie de elementos que profundizan en la comprensión de esta figura.

En primer lugar, el defraudador actúa de manera consciente y deliberada. Esto significa que no se trata de errores involuntarios o malentendidos sobre las obligaciones tributarias, sino de una conducta planificada con el propósito de evitar el pago de impuestos o de obtener beneficios fiscales indebidos. El defraudador, por lo tanto, tiene pleno conocimiento de sus acciones y sus implicaciones legales.

En segundo lugar, el defraudador emplea diversas estrategias y artimañas para alcanzar sus objetivos de evasión fiscal. Estas estrategias pueden incluir la manipulación de registros contables, la no declaración de ingresos, la sobrevaloración de gastos, la creación de estructuras empresariales complejas para ocultar ingresos o la utilización de paraísos fiscales para evadir impuestos. Estas tácticas reflejan una intención clara de evitar el pago de impuestos legítimamente debidos.

Por último, el defraudador actúa en detrimento de la Hacienda Pública, es decir, del sistema de recaudación de ingresos públicos que financia el funcionamiento del Estado y la provisión de servicios esenciales.

En cuanto a términos legales, el marco normativo que aborda el delito fiscal se encuentra detallado en el Título XIV del Código Penal, titulado "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social". Este conjunto de disposiciones legales, que abarcan los artículos 305 a 310, establece las bases jurídicas para la identificación y persecución de actos que constituyan fraude fiscal.

En particular, el artículo 305.1 del Código Penal ofrece una definición específica del fraude fiscal que resulta esencial para su comprensión y aplicación. Este artículo establece que el fraude fiscal ocurre cuando una persona, ya sea física o jurídica, defrauda a la Hacienda Pública en sus distintos niveles: estatal, autonómico, foral o local. ¿Cómo lo hace? A través de diversas acciones fraudulentas que incluyen la elusión del pago de tributos, la omisión del pago de cantidades retenidas, la obtención indebida de devoluciones tributarias, o el disfrute de beneficios fiscales de manera indebida.

Este artículo, por tanto, define con precisión las conductas que constituyen fraude fiscal, abarcando una amplia gama de prácticas fraudulentas que van desde la evasión de impuestos hasta la obtención de ventajas fiscales de manera ilícita. Al especificar que el fraude fiscal puede afectar a distintos niveles de la administración tributaria, el artículo reconoce la diversidad de jurisdicciones fiscales dentro de un país, lo que refuerza la idea de que el fraude fiscal puede tener un alcance amplio y variado.

Además de establecer las definiciones y alcances del fraude fiscal, estos artículos del Código Penal también establecen las posibles consecuencias legales y castigos para quienes cometan estas infracciones. Estas sanciones pueden incluir multas significativas, penas de prisión e incluso la responsabilidad civil para resarcir los daños causados a la Hacienda Pública y a terceros afectados.

Por otro lado, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante) desempeña un papel fundamental en la regulación de las infracciones tributarias y en la diferenciación entre estas acciones y los delitos fiscales. La LGT establece el marco normativo que rige la gestión de los tributos y las obligaciones fiscales, proporcionando directrices claras para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento.

Las infracciones tributarias se consideran fraudulentas de menor grado en comparación con acciones con los delitos fiscales. Esta distinción se basa en la gravedad de las acciones y en la intención detrás de ellas. Mientras que las infracciones tributarias suelen involucrar incumplimientos de carácter administrativo o negligente, los delitos fiscales implican acciones deliberadas y fraudulentas destinadas a evadir impuestos o a obtener beneficios fiscales de manera indebida.

La delimitación del fraude fiscal en la LGT se centra principalmente en el no pago de tributos. Esto significa que, en este contexto, el fraude fiscal se refiere específicamente a la evasión de impuestos o al incumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el pago de impuestos. Esta delimitación es importante para distinguir claramente entre las infracciones tributarias, que pueden ser sancionadas con multas y penalizaciones administrativas, y los delitos fiscales, que pueden llevar a acciones legales más graves, como penas de prisión.

Aunque la LGT delimita el fraude fiscal al no pago de tributos, es importante destacar que el concepto en sí mismo es bastante amplio. El fraude fiscal puede manifestarse de diversas maneras, como la manipulación de registros contables, la falsificación de documentos, la ocultación de ingresos, la sobrevaloración de gastos y muchas otras acciones fraudulentas destinadas a eludir el pago de impuestos o a obtener beneficios fiscales indebidos.

Por otra parte, el observatorio del delito fiscal desglosa con precisión el concepto del fraude fiscal al distinguir entre el hecho en sí, que se refiere al delito fiscal, y la conducta defraudadora que lo origina. Esta distinción arroja luz sobre la naturaleza y los elementos esenciales que componen el fraude fiscal como un fenómeno legal y fiscal complejo.

Se identifica el hecho o el delito fiscal como la consecuencia legal de una conducta defraudadora. El delito fiscal es la infracción real de las leyes tributarias que ocurre cuando alguien incumple sus obligaciones fiscales de manera deliberada o negligente.

Esta infracción puede manifestarse de varias maneras, como la evasión de impuestos, la presentación de declaraciones falsas, la omisión de ingresos, o cualquier otro acto que vulnere las leyes fiscales.

Por tanto, la conducta defraudadora se refiere a la acción o comportamiento de un individuo o entidad que busca eludir sus responsabilidades tributarias o beneficiarse de manera indebida de las leyes fiscales. Esta conducta puede ser activa o pasiva y puede implicar acciones conscientes destinadas a engañar a las autoridades fiscales o simplemente acciones la omisión de declarar información relevante.

Es fundamental comprender que el delito fiscal puede producirse tanto por acción consciente, lo que significa que alguien comete un acto ilegal de manera deliberada y con conocimiento de las consecuencias, como por omisión, que se refiere a la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales, como no declarar ciertos ingresos o actividades. En ambos casos, la presencia del elemento culpabilístico, es decir, el ánimo defraudatorio, es crucial.

El ánimo defraudatorio implica la intención o la voluntad de eludir las obligaciones fiscales o de obtener beneficios fiscales indebidos. Este elemento subjetivo es esencial para distinguir entre una mera negligencia o error y una conducta fraudulenta. Para que se considere un delito fiscal, debe existir la intención deliberada de cometer un acto ilegal con respecto a las obligaciones fiscales.

Bajo el enfoque de la doctrina tributaria más convencional, se pueden considerar dos modalidades de fraude fiscal. Estas modalidades ofrecen una visión más detallada de las prácticas fraudulentas que pueden surgir en el ámbito tributario.

La modalidad "elusión de las obligaciones fiscales" se refiere a la práctica de no pagar impuestos en general o de pagar menos de lo que se debería en función de la situación financiera y las actividades económicas reales. Implica estrategias y acciones destinadas a reducir la carga tributaria de manera ilegal o poco ética. Los impuestos que suelen ser objeto de elusión en esta modalidad incluyen el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante), el Impuesto sobre Sociedades (IS en adelante) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante). Los defraudadores pueden utilizar diversas tácticas, como la no declaración de ingresos, la sobrevaloración de gastos o la ocultación de activos, para reducir artificialmente su responsabilidad fiscal.

La segunda modalidad es la "beneficiación indebida de la norma fiscal". En este caso, se trata de aprovechar el sistema fiscal de manera indebida cuando legalmente no se tiene derecho a hacerlo. Implica obtener beneficios fiscales o incentivos fiscales de manera injustificada o fraudulenta. Un ejemplo sería una empresa que se beneficia de incentivos fiscales, como una amortización acelerada o una devolución de IVA, cuando en realidad no cumple con los requisitos legales para acceder a estos beneficios. Esta modalidad de fraude fiscal se centra en el aprovechamiento incorrecto de las disposiciones fiscales destinadas a fomentar ciertos comportamientos o actividades económicas.

Ambas modalidades de fraude fiscal subrayan la importancia de que las autoridades fiscales sean capaces de detectar y combatir estas prácticas fraudulentas para garantizar la equidad y la integridad del sistema tributario. La creatividad y diversidad de estrategias utilizadas para evadir impuestos u obtener ventajas fiscales de manera indebida son un desafío constante que requiere una supervisión efectiva y una aplicación justa de las leyes tributarias.

En definitiva, el fraude fiscal es una práctica que socava la honestidad y la integridad en asuntos tributarios, generando perjuicios tanto para el Estado como para terceros. Se distingue por la intención deliberada de evadir impuestos o aprovechar beneficios fiscales de manera indebida. Las leyes, como el Código Penal y la Ley General Tributaria, definen y sancionan estas conductas, mientras que, desde la perspectiva de la doctrina tributaria, existen modalidades como la elusión de obligaciones fiscales y el beneficio indebido de la norma fiscal. Abordar el fraude fiscal requiere una supervisión efectiva y la aplicación justa de las leyes para preservar la equidad y la integridad del sistema tributario.

2.2. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Es esencial comprender cuándo una conducta se considera una forma de evadir impuestos y cuándo la Administración tributaria puede tomar medidas al respecto. Para esto, será necesario detallar la ubicación de este fenómeno en la LGT. El artículo 15 de la LGT proporciona una base fundamental para la identificación de estas conductas y establece las pautas que guiarán la actuación de las autoridades fiscales en la lucha contra la evasión de impuestos.

En esencia, este artículo establece el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en los siguientes casos.

Por un lado, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible. Esto significa que una persona o entidad lleva a cabo acciones destinadas a evitar la generación de un hecho imponible, es decir, la situación que da lugar a la obligación de pagar impuestos. Esto puede implicar, por ejemplo, la reestructuración de negocios de manera artificial para evitar el reconocimiento de ciertas ganancias como ingresos tributables. Y, por otra parte, cuando se reduzca la base o la deuda tributaria. En otras palabras, si se disminuye artificialmente la base imponible o la deuda tributaria, estaríamos ante una situación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Además, también será preciso que se cumplan una serie de requisitos para que se considere que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Por un lado, que los actos o negocios involucrados sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Esto significa que las acciones emprendidas deben ser claramente artificiales o inusuales, no siguiendo un curso normal de negocios o transacciones. Se busca identificar la falta de autenticidad en las operaciones realizadas. Y, por otro lado, que la utilización de estos actos o negocios no genere efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios habituales o propios. Esta condición se refiere a que, además de ser artificiosos, estos actos o negocios no deben tener un propósito legítimo más allá del ahorro fiscal. En otras palabras, si no se están obteniendo beneficios legítimos o efectos económicos genuinos, aparte del ahorro de impuestos, se considera una forma de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Según el autor Pérez Royo, el artículo 15 de la LGT aborda la figura conocida como fraude de ley y cuenta con un respaldo significativo en la jurisprudencia. Un ejemplo de esto es la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021, en la que se hace mención continua al fraude de ley, refiriéndose al conflicto en la aplicación de la norma tributaria contemplada en el mencionado artículo.

La figura del fraude de ley puede definirse como la realización de uno o varios actos que generan un resultado opuesto a una ley, pero que están amparados por otra ley promulgada con un propósito diferente.

Este concepto revela la existencia de requisitos fundamentales para que se configure el fraude de ley. La presencia de una "ley de cobertura", que tiene un propósito distinto, y una "ley defraudada" que se contrapone a la primera. La Resolución de 8 de noviembre de 1994 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respalda esta noción al afirmar que en el fraude de ley se involucran dos normas, y se utiliza una de ellas, llamada de cobertura, para eludir la aplicación de otra y lograr un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento jurídico.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2014 complementa esta idea, al hacer referencia a las leyes "de cobertura" y "defraudada". Establece que el fraude de ley implica actos o negocios jurídicos válidos que cumplen con todos los requisitos del ordenamiento jurídico. Sin embargo, estos actos se realizan bajo el amparo de una normativa específica (la norma de cobertura) que no se aplica a ellos, ya que no persigue sus resultados habituales. Por lo tanto, se aplica la norma tributaria (la norma defraudada) que sería aplicable a actos o negocios jurídicos convencionales a la luz de los efectos producidos y las circunstancias concurrentes.

Por su parte, Pérez Royo se refiere al fraude de ley como aquellos casos en los que los hechos objeto de calificación, presentan características atípicas que sugieren que se han llevado a cabo con la intención de eludir, es decir, enmarcar esos hechos en una norma más favorable que la que se aplicaría en condiciones normales.

Esta definición aporta claridad a la existencia de requisitos para el fraude de ley y añade uno adicional: la realización de conductas inusuales o no convencionales.

Por otro lado, Martín Queralt amplía la figura del fraude de ley desde la perspectiva del derecho tributario, definiéndola como la producción de un resultado contrario a una norma tributaria mediante uno o varios actos realizados bajo el amparo formal de una ley tributaria con un propósito diferente al perseguido por los interesados

Para explicar de manera más práctica todo lo comentado a cerca del fraude fiscal, podemos usar el siguiente ejemplo a modo clarificador.

Imaginemos una situación en la que dos personas, X e Y, desean transferir una propiedad de alto valor entre ellas con el objetivo de minimizar su carga tributaria. En lugar de llevar a cabo una venta tradicional, en la que se aplicarían las normas tributarias asociadas a la

transmisión de propiedades, deciden emplear un enfoque alternativo para eludir parte de los impuestos.

Primero, X y Y crean una entidad conjunta, una especie de sociedad o empresa ficticia, donde X aporta la propiedad en cuestión y Y realiza una aportación de efectivo equivalente al valor de la propiedad. Luego, proceden a disolver esta entidad conjunta. Como parte de la liquidación, acuerdan que X recibirá el dinero aportado por Y y, a cambio, Y obtendrá la propiedad de la misma manera que estaba antes de la transacción. En resumen, la propiedad regresa a Y, y X recibe una suma de dinero equivalente al valor de la propiedad.

Aunque este proceso parece ser una transacción de compraventa encubierta, en realidad se trata de una estrategia destinada a evitar las normativas tributarias que normalmente se aplicarían en una venta directa de la propiedad. En lugar de cumplir con las reglas tributarias establecidas para las ventas de bienes raíces, están utilizando la creación y disolución de la entidad conjunta como un medio para reducir su carga fiscal. Esta estrategia se basa en la existencia de dos conjuntos de normas legales, una que regula las transacciones de compraventa y otra que rige la creación y disolución de entidades conjuntas, y aprovecha la última, que resulta en un tratamiento fiscal más favorable.

Como podemos observar, el ejemplo proporcionado cumple con los requisitos establecidos por la LGT y el requisito adicional al que se refiere, pues en el supuesto imaginario, X e Y buscan evitar la generación del hecho imponible, que sería la obligación de pagar impuestos asociada a una venta tradicional de la propiedad. Esto lo logran al estructurar la transacción a través de la creación de una entidad conjunta y su posterior disolución, evitando así la tributación que hubiera resultado de una venta directa. Además, al finalizar el proceso, la propiedad vuelve a Y, y X recibe una suma de dinero equivalente al valor de la propiedad. Esto sugiere una minimización de la base o deuda tributaria, ya que la transacción tiene un efecto económico similar al de una venta tradicional, pero se realiza de una manera que podría diferir la base imponible o la deuda tributaria.

En cuanto al requisito adicional, en el que el fraude de ley se da en casos en los que los hechos objeto de calificación presentan características atípicas o inusuales y muestran un espíritu elusivo, en el ejemplo, se pueden identificar características atípicas en la transacción, ya que, en lugar de realizar una venta directa, X e Y optan por crear una entidad conjunta y disolverla. Esta estrategia es poco convencional y poco habitual para

transferir una propiedad. Además, la finalidad de esta estructura es claramente elusiva, ya que su objetivo principal es enmarcar la transacción en una norma más favorable desde el punto de vista fiscal. Es decir, están buscando beneficiarse de una norma más favorable a pesar de que la transacción en sí podría considerarse equivalente a una venta tradicional.

2.3. LA SIMULACIÓN

La simulación se aborda en el artículo 16 de la LGT y se refiere a la falsedad o engaño en la realización de actos o negocios con el fin de eludir o reducir la carga tributaria. En tales casos, la administración tributaria considerará como hecho imponible gravado el acto o negocio que realmente se llevó a cabo entre las partes involucradas, ignorando la apariencia o falsedad del acto y gravando fiscalmente lo que verdaderamente ocurrió en la transacción.

La administración tributaria tiene la facultad de determinar si existe simulación en un acto o negocio y declararla como tal en el proceso de liquidación de impuestos. Esta calificación de simulación no tiene efectos legales o consecuencias más allá de los aspectos tributarios. No implica que se anule el acto o negocio en sí, sino que se ajusta desde el punto de vista fiscal.

Cuando se determina la existencia de simulación y se corrige la tributación de acuerdo con el acto o negocio real, la administración tributaria procederá a regularizar la situación. Esto implica que se cobrarán los impuestos que correspondan de acuerdo con el acto auténtico, junto con los intereses de demora en caso de que se haya producido un retraso en el pago. Además, en casos graves de simulación, se puede aplicar una sanción específica como castigo por intentar evadir el pago de impuestos.

Según Pérez Royo, la simulación negocial se da cuando las partes acuerdan presentar relaciones ficticias ante terceros. Esto puede deberse a que las relaciones o transferencias patrimoniales aparentes pactadas no existen en absoluto (simulación absoluta) o porque la relación realmente acordada difiere de lo que se describe en el contrato (simulación relativa).

Un aspecto importante a considerar es el voto particular del magistrado Frías Ponce en la sentencia del Tribunal Supremo del 24 de febrero de 2016, que resume los elementos esenciales de la simulación. Esto incluye un acuerdo simulatorio que permanece oculto a

terceros, un motivo o causa de encubrimiento (una intención disimulada), un negocio simulado o ficticio (una declaración de voluntad aparente que no coincide con lo deseado por las partes), y en el caso de la simulación relativa, un negocio disimulado que difiere del negocio jurídico aparente.

Un ejemplo que aclara este concepto es la sentencia de la Audiencia Nacional del 13 de mayo de 2019, que brinda una comprensión más profunda de la simulación, en particular, la simulación absoluta. En este caso, un deportista profesional cedió sus derechos de imagen a una sociedad representada por su padre a cambio de una contraprestación de 3000€. Sin embargo, tras una inspección, se determinó que este contrato de cesión de derechos era una simulación absoluta. El deportista continuó explotando personalmente su imagen, no se acreditó el pago de la cantidad pactada y presentó declaraciones de ingresos por derechos de esponsorización en el Reino Unido. El propósito de esta simulación era atribuir los ingresos de la explotación de derechos de imagen a la sociedad adquirente en lugar del futbolista, reduciendo así su carga fiscal.

Respecto a la simulación relativa podemos ofrecer como ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo del 26 de febrero de 2007. D. Silvio, un mediador comercial con discapacidad visual, necesitaba los servicios de un chófer debido a su pérdida parcial de visión. Su hermano, D. Salvador, le ofreció estos servicios y, con el tiempo, aprovechó la vulnerabilidad de D. Silvio, incluso llegando a intimidarlo. D. Salvador, quien solo tenía ingresos como chófer, adquirió varias propiedades.

En este contexto, el 9 de septiembre de 1992, D. Silvio aparentemente vendió a D. Salvador la nuda propiedad de dos fincas urbanas por 17.500.000 pesetas. Sin embargo, este precio fue ficticio y nunca se pagó, ya que en realidad se trataba de una donación encubierta de las dos fincas.

La supuesta venta, en realidad, era un negocio jurídico simulado, ya que el verdadero propósito de D. Silvio era donar las fincas a su hermano D. Salvador. La donación, que era el negocio jurídico oculto, cumplía con todos los requisitos necesarios para su validez, incluyendo la existencia de una escritura pública, tal como lo exige la normativa. En este caso, el negocio simulado, la venta, sería nulo, mientras que el negocio disimulado, la donación, sería válido.

La distinción entre simulación absoluta y relativa radica en la genuinidad de la transacción y la intención subyacente. En la simulación absoluta, como se ejemplifica en el caso de

la sentencia de la Audiencia Nacional del 13 de mayo de 2019, se crea una apariencia ficticia que carece de fundamento en la realidad. En contraste, en la simulación relativa, como se ilustra en la sentencia del Tribunal Supremo del 26 de febrero de 2007, existe una transacción genuina, pero las partes intentan encubrir su verdadera naturaleza.

En definitiva, la simulación es una estrategia en la que las partes acuerdan presentar relaciones ficticias con el fin de ocultar transacciones reales o modificar su naturaleza para obtener beneficios fiscales indebidos. Estas prácticas son evaluadas y sancionadas por la legislación fiscal y los tribunales para garantizar la equidad y la integridad del sistema tributario.

La simulación se trata de una ocultación y de un negocio jurídico querido por las partes donde además el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado, a diferencia del conflicto en la aplicación de la norma donde no se oculta nada, el negocio jurídico si es querido por las partes y el hecho imponible gravado no es el efectivamente realizado.

2.4. LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL

Cuando se aborda el tema de la evasión fiscal, resulta fundamental destacar y examinar otros términos que comúnmente, tanto en las decisiones judiciales como en la doctrina de varios escritores, se relacionan estrechamente e incluso se emplean en conjunto para referirse a la misma circunstancia o desacuerdo.

Es el supuesto de la figura de la elusión fiscal, la cual es definida por el jurista Xavier Alberto: *“De tal manera, la elusión fiscal internacional consiste en evitar la aplicación de una o varias normas por medio de actos indirectos dirigidos a impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un determinado sistema fiscal menos favorable, produciendo dichas consecuencias en un sistema tributario más favorable para el «contribuyente» en relación con los objetivos patrimoniales de su actividad”*.

A partir de la definición ofrecida por el autor podemos establecer que, la elusión fiscal, implica la búsqueda de formas legales para evitar que se apliquen una o varias normas fiscales específicas. Estas normas pueden incluir tasas impositivas altas, restricciones o condiciones que, de otro modo, generarían una obligación tributaria significativa.

En lugar de desafiar directamente las leyes fiscales, los contribuyentes que emplean la elusión fiscal recurren a acciones indirectas. Estos actos pueden incluir la reestructuración

de negocios, la ubicación de activos en jurisdicciones fiscales más favorables o el uso de estructuras financieras complejas para lograr sus objetivos.

La esencia de la elusión fiscal radica en la comparación entre diferentes sistemas fiscales. Los contribuyentes intentan llevar a cabo sus actividades económicas y financieras de tal manera que se vean menos afectados por las implicaciones fiscales en un sistema menos favorable y, en cambio, obtengan ventajas fiscales en un sistema más favorable.

El objetivo final de la elusión fiscal es beneficiar al contribuyente al reducir su carga fiscal, lo que puede aumentar sus ganancias netas y su capacidad para invertir o reinvertir en su actividad económica. Además, esta estrategia también se relaciona con la optimización de la situación patrimonial del contribuyente, lo que implica la gestión de sus activos y pasivos de manera que se maximicen sus beneficios y se minimicen los costos fiscales.

A pesar de su legalidad, la elusión fiscal puede ser una práctica controvertida, ya que los gobiernos y las autoridades fiscales a menudo buscan cerrar lagunas fiscales y prevenir el abuso de estas estrategias. En algunos casos, la elusión fiscal puede ser considerada evasión fiscal si cruza la línea entre la legalidad y la ilegalidad. Por lo tanto, es esencial considerar tanto los aspectos legales como los éticos de la planificación fiscal internacional al abordar este tema complejo.

Por lo expuesto, aquella persona que lleve a la práctica la elusión fiscal, en principio no comete ninguna infracción recogida en nuestro ordenamiento jurídico. La elusión fiscal se asemeja más al término de planificación fiscal que al de fraude de ley.

Para comprender mejor este término y diferenciarlo de la evasión fiscal, será precisa la aportación de un ejemplo práctico.

Supongamos que una empresa española con una tasa de impuesto sobre sociedades del 25% está buscando reducir su carga fiscal de manera legal. Para lograrlo, decide reorganizar sus operaciones y estructura de negocios de la siguiente manera: establece una filial en un país con una tasa de impuesto sobre sociedades mucho más baja, como Luxemburgo, donde la tasa es del 15%. Transfiere una parte significativa de sus beneficios a través de transacciones intragrupo hacia la filial en Luxemburgo, lo que reduce los beneficios sujetos a impuestos en España. Aprovecha las ventajas fiscales y los tratados de doble imposición entre España y Luxemburgo para minimizar la carga

fiscal global de la empresa. Cumple con todas las regulaciones fiscales y presenta todas las declaraciones requeridas en ambas jurisdicciones.

En este escenario, la empresa está utilizando la elusión fiscal para reducir su obligación tributaria en España de manera legal. A través de esta estrategia, busca evitar la aplicación de las tasas impositivas más altas en España y, en su lugar, obtiene beneficios fiscales al aprovechar el sistema fiscal más favorable de Luxemburgo.

Este ejemplo se relaciona con la teoría de la elusión fiscal descrita, ya que la empresa está utilizando actos indirectos, como la creación de una filial en un sistema fiscal más favorable, para evitar la aplicación de las normas fiscales menos favorables de España. El objetivo final es reducir su carga fiscal y maximizar sus beneficios dentro de los límites legales y éticos.

Sin embargo, es importante destacar que las autoridades fiscales pueden revisar y ajustar estas estrategias si consideran que cruzan la línea entre la legalidad y la ilegalidad.

En contraste, la evasión fiscal es una práctica ilegal que implica la ocultación de ingresos o activos para evitar el pago de impuestos. Por ejemplo, un residente en un país con una tasa de impuesto sobre la renta del 30%, ha estado generando ingresos significativos a través de inversiones en el extranjero. En lugar de informar honestamente estos ingresos en su declaración de impuestos locales, decide mantenerlos ocultos de las autoridades fiscales. Abre cuentas bancarias en paraísos fiscales y traslada sus fondos allí, lejos del alcance de las autoridades fiscales de su país de residencia. No declare estos ingresos en su declaración de impuestos local, lo que le permite evadir el pago de impuestos sobre esos ingresos.

Es importante destacar que la elusión fiscal se basa en una planificación fiscal cuidadosa y en el aprovechamiento de lagunas legales, siempre dentro de los límites de la ley. En cambio, la evasión fiscal implica una violación directa de las leyes fiscales y puede llevar a sanciones legales severas, incluyendo multas, penas de prisión y la obligación de pagar los impuestos evadidos, además de intereses y penalizaciones.

2.5. CONSECUENCIAS PENALES DEL FRAUDE FISCAL

El fraude fiscal en España se considera un delito grave con consecuencias legales de gran alcance, especialmente dirigido hacia aquellos individuos o entidades que mantienen una

relación directa con la Administración Tributaria. Estos delitos fiscales son específicos y están restringidos a aquellos que tienen una relación tributaria previa, lo que abarca a contribuyentes directos, sustitutos, responsables del pago de deudas tributarias y beneficiarios indebidos de devoluciones o beneficios fiscales.

Las implicaciones de estos delitos abarcan tanto a los contribuyentes directos como a otros actores relacionados, como los sustitutos, responsables del pago de deudas o beneficiarios indebidos de devoluciones fiscales. Además, se evalúa la posible implicación de asesores fiscales u otras personas en la comisión del delito, lo que hace que cada caso sea único en su determinación de responsabilidad.

Para que se apliquen los artículos 305 y 305 bis del Código Penal sobre delitos fiscales, se requiere que exista una relación tributaria previa con la persona legalmente obligada a cumplir con estas obligaciones. Esto incluye tanto a individuos como a entidades, y se investiga el uso de estructuras legales para ocultar la verdadera responsabilidad, lo que se conoce como levantamiento del velo corporativo.

La responsabilidad de los asesores fiscales se analiza minuciosamente, considerando su grado de participación, conocimiento y posible intención en el fraude fiscal. Los artículos del Código Penal establecen penas significativas, incluyendo penas de prisión que pueden variar entre uno y cinco años, y multas que oscilan entre el tanto y el séxtuplo de la cantidad defraudada.

Además de las penas de prisión y multa, se prevé la privación de obtener subvenciones o ayudas públicas, así como la pérdida del derecho a beneficios fiscales o de la Seguridad Social por un período que puede extenderse entre tres y seis años. Esas sanciones económicas y legales son parte integral de las consecuencias por fraude fiscal en España.

El artículo 305 bis del Código Penal establece tipos cualificados de fraude fiscal que conllevan sanciones aún más severas. Por ejemplo, si la cantidad defraudada supera los seiscientos mil euros, el delito se considera cualificado, implicando penas de prisión de dos a seis años y multas del doble al séxtuplo de la cuota defraudada. Además, se incluye la pérdida de beneficios por periodos de cuatro a ocho años.

Cuando el fraude se lleva a cabo dentro de organizaciones criminales o se usan estructuras para ocultar la identidad del responsable, las penas son más severas, reflejando la gravedad de estas acciones y buscando disuadir tales prácticas.

En resumen, el fraude fiscal conlleva consecuencias legales serias, desde penas de prisión y multas considerables hasta la privación de beneficios durante años. Los casos más graves, como montos defraudados significativamente altos o la participación en organizaciones criminales, reciben sanciones aún más severas. Esto refuerza la importancia de cumplir con las obligaciones tributarias y actuar dentro de los límites legales establecidos.

3. LAS TÉCNICAS UTILIZADAS POR LOS CONTRIBUYENTES

3.1. FRAUDE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El fraude en el IVA es una cuestión de gran relevancia en el ámbito fiscal europeo. Dentro de las diversas formas de fraude relacionadas con el IVA, es crucial distinguir entre el fraude llevado a cabo a través de tramas organizadas, comúnmente conocido como el "fraude carrusel," y el fraude general en el IVA, ambos de gran preocupación en la Unión Europea.

Uno de los aspectos más perjudiciales en términos de fraude organizado a nivel europeo es el fenómeno de las tramas organizadas que operan en el ámbito del IVA. Estas redes criminales se dedican a defraudar a través de complejas estrategias relacionadas con el IVA, y su impacto se extiende por todo el territorio de la Unión Europea.

Un informe emitido por la Comisión Europea resalta que, aunque resulta difícil precisar el índice de detección de fraude y la cantidad exacta de dinero involucrado, las sumas evadidas como resultado de este tipo de actividades fraudulentas son considerablemente elevadas. En algunos Estados miembros de la UE, se ha estimado que las pérdidas en la recaudación neta de IVA podrían alcanzar hasta un 10%.

Una de las barreras para combatir eficazmente esta modalidad de fraude radica en el lapso de tiempo que transcurre entre la fecha de la transacción y la disponibilidad de información relevante para los Estados miembros. Normalmente, se requieren al menos tres meses desde la fecha de la transacción hasta la correspondiente transmisión de datos, lo que a menudo otorga a los operadores fraudulentos un margen de tiempo suficiente para evadir las autoridades.

El IVA es un impuesto armonizado que se aplica de manera general en toda la Unión Europea, estableciendo normas comunes para la determinación de la base imponible. La creación del mercado único interior, a partir del 1 de enero de 1993, implicó la eliminación de las barreras fiscales, lo que a su vez generó la necesidad de regular un nuevo hecho imponible en el IVA: la adquisición intracomunitaria de bienes. Este cambio se implementó con el fin de gravar las operaciones en el mercado interior común, ya que las importaciones entre los Estados miembros de la Unión Europea dejaron de existir.

Para comprender mejor esta modalidad de fraude en el IVA, se expondrá un ejemplo clarificador y la doctrina precisa.

En primer lugar, el “fraude carrusel”, según el autor Camarero García, se trata de una modalidad de fraude fiscal en la que un grupo de personas o empresas, a menudo interconectadas, crea una cadena ficticia de transacciones con bienes o servicios sujetos a IVA. El objetivo es obtener reembolsos ilegítimos de IVA del gobierno, normalmente en una etapa tardía de la cadena, antes de que las autoridades fiscales tengan la oportunidad de detectar la actividad fraudulenta.

Para comprenderlo en detalle, se pueden desglosar las acciones de las empresas involucradas:

- Empresa A (Missing Trader o "Trucha"): Esta empresa inicia el proceso adquiriendo mercancías en otro país de la Unión Europea. En la compra, se auto repercute la cuota de IVA, lo que significa que registra y deduce el IVA pagado. Teóricamente, esto debería llevar al pago del IVA al Estado. Sin embargo, en lugar de hacerlo, la empresa desaparece rápidamente. Esto se logra a menudo a través de la administración de personas insolventes y la falta de estructura empresarial, lo que dificulta el rastreo de la empresa por parte de las autoridades fiscales.
- Empresa B (Empresas "Pantalla" o Conduit Companies): Esta empresa es una pieza clave en el fraude carrusel. Compra mercancías a la Empresa A y luego las revende al destinatario final (Empresa C) con un margen de beneficio mínimo. Aquí es donde se produce una manipulación: esta empresa deduce las cuotas de IVA que pagó a la Empresa A en la compra y, al mismo tiempo, repercute las cuotas inteligentes correspondientes al destinatario final. Esto significa que la Empresa B declara y paga el IVA al Estado, cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

- Empresa C: En este punto, hay dos posibles escenarios:
 - a. Empresa C Legítima: Si es una empresa genuina, compra la mercancía a la Empresa B. Debido a que la Empresa B dedujo las cuotas de IVA en la compra a la Empresa A, el precio al que adquiere la mercancía es más bajo de lo que Serían si todas las empresas involucradas serían legítimas. Por lo tanto, esta empresa puede vender sus productos a precios más competitivos en el mercado.
 - b. Empresa C Fraudulenta: En este caso, la empresa está diseñada específicamente para participar en el fraude. Una vez que ha comprado la mercancía, la vende nuevamente al país X oa otro país de la Unión Europea. Debido a que se trata de una Entrega Intracomunitaria exenta, puede solicitar la devolución de las cuotas de IVA que soportó en la compra. Esta acción cierra el ciclo y permite que la trama fraudulenta se reinicie, generando así el "carrusel" del fraude.

Además, el fraude carrusel es un esquema que puede presentar variantes con el propósito de aumentar su complejidad y dificultar su detección por parte de las autoridades fiscales.

En algunos casos, en lugar de utilizar mercancías reales, las empresas involucradas pueden utilizar cajas vacías o mercancías tan deterioradas que no tienen ningún valor. Esto se hace para aparecer transacciones comerciales y evadir el IVA sin que haya una verdadera actividad comercial.

Otra variante implica la circulación de únicamente facturas y documentos falsos de transporte en lugar de movilizar mercancía real. Estos documentos ficticios crean la apariencia de transacciones comerciales legítimas, pero en realidad, no se realiza ninguna entrega de bienes.

Además, en el fraude carrusel pueden existir múltiples empresas tipo B (pantalla) en cadena. Estas empresas pantalla pueden estar involucradas en actividades comerciales normales en paralelo a la trama de fraude, lo que complica aún más la identificación de las operaciones fraudulentas.

En algunos casos, la última empresa pantalla puede vender directamente a consumidores finales en lugar de vender a otra empresa de tipo C (de salida). Esto permite a las empresas involucradas en el fraude llegar directamente al mercado de consumo.

También, la empresa de salida C puede simular una venta al extranjero, pero en realidad, la mercancía se queda en el mercado interior. Esta estrategia puede involucrar documentos de exportación falsos, lo que dificulta el rastreo de la mercancía.

Finalmente, existe la variante del "cruz belga", en la cual puede haber un circuito interior desde el fabricante hasta la empresa de salida que vende correctamente en el mercado interior. Sin embargo, la empresa que debía ingresar la mayor cantidad de cuota de IVA ha obtenido cuotas deducibles mediante otra cadena fraudulenta, lo que resulta en que no ingresa nada o solo una pequeña cantidad de IVA al Estado.

Todas estas variantes demuestran la creatividad y complejidad de los esquemas de fraude carrusel. Los defraudadores buscan continuamente nuevas formas de evadir el IVA y ocultar sus actividades fraudulentas.

Las consecuencias del fraude carrusel son perjudiciales para la Hacienda Pública y para la competencia en el mercado. Las empresas involucradas obtienen beneficios significativos a gastos del IVA que deberían haber sido recaudados por el Estado, lo que reduce los ingresos fiscales disponibles para servicios públicos y proyectos gubernamentales. Además, las empresas legítimas enfrentan una competencia desleal, ya que las empresas involucradas en el fraude pueden ofrecer productos a precios más bajos debido a la evasión de impuestos.

La complejidad de estas operaciones y la participación de múltiples empresas ficticias o fraudulentas hacen que el fraude carrusel sea un desafío para las autoridades fiscales, que deben invertir recursos considerables en la detección y prevención de estas prácticas. Las soluciones a menudo involucran una mayor cooperación entre los Estados miembros de la Unión Europea y la implementación de medidas de control más efectivas para combatir este tipo de evasión fiscal.

3.2. LA SUPRESIÓN ELECTRÓNICA DE LAS VENTAS

A lo largo de la historia, la evasión fiscal ha experimentado una transformación continua, pasando de la manipulación tradicional de registros contables, enfocada en transacciones

en efectivo para dejar menos rastro, a una forma más sofisticada y tecnológicamente avanzada. En este contexto, la evolución tecnológica ha jugado un papel paradójico, ya que, aunque se esperaba que los pagos electrónicos redujeran el fraude fiscal, la realidad revela que la tecnología también ha facilitado la aparición de prácticas más refinadas y difíciles de detectar.

La incorporación de funcionalidades ocultas en los programas de gestión empresarial y terminales de punto de venta (TPV) modernos marca un hito en la sofisticación del fraude fiscal. Estas funcionalidades clandestinas permiten la supresión electrónica de ventas, incluso en transacciones electrónicas, desafiando las expectativas de un mayor control con el uso de medios de pago electrónicos.

En el núcleo de este sistema, el software de supresión electrónica de ventas opera como una herramienta automatizada, eliminando ingresos registrados en la actividad económica. Este proceso automatizado se ejecuta sin requerir la complicidad de empleados o clientes, ya que el propio programa se encarga de rehacer la caja y borrar cualquier rastro de transacciones eliminadas, asegurando la apariencia de legalidad en las facturas emitidas.

La flexibilidad del software fraudulento se manifiesta en su capacidad para configurarse de diversas maneras. Desde la eliminación selectiva de operaciones hasta la modificación de precios o la sustitución de artículos, estas opciones proporcionan una adaptabilidad que complica aún más la detección del fraude. Esta versatilidad lo convierte en un instrumento adaptado a las necesidades específicas de cada negocio, generando un desafío adicional para las autoridades fiscales.

Particularmente prevalente en negocios que manejan grandes sumas de efectivo, el fraude encuentra terreno fértil en la eliminación de transacciones en efectivo, dificultando la auditoría y dejando menos rastro. La limitación del pago en efectivo, una respuesta regulatoria, busca mitigar estas prácticas al reducir los límites para pagos en efectivo, aunque la tecnología también ha encontrado formas de sortear estas restricciones.

El software de supresión de ventas recibe diversas denominaciones, como "software de ocultación" o "software de doble uso" entre otras.

Encontramos tres clases de mecanismos de supresión de ventas: el sistema phantomware, el sistema zapper y los programas zappers en línea. Esta diversificación de métodos aumenta la complejidad del panorama del fraude fiscal.

El phantomware es un tipo de software fraudulento diseñado para manipular los registros contables y ocultar transacciones de forma discreta. Su nombre proviene de la capacidad de este programa para operar como un "fantasma", invisiblemente alterando los datos financieros sin dejar rastro aparente en la interfaz principal del sistema.

Este tipo de software generalmente se instala directamente en el sistema operativo del punto de venta (TPV) o en el software de gestión utilizado por un negocio. Una vez activado, crea un menú oculto al que solo pueden acceder aquellos que conocen ciertas combinaciones de teclas o procedimientos específicos. Dentro de este menú, los usuarios autorizados, a menudo empleados del negocio, pueden realizar ajustes no registrados en la contabilidad oficial.

Imaginemos un pequeño comercio minorista que utiliza un TPV con phantomware. Un empleado, con conocimiento de la combinación de teclas, accede al menú oculto. En este menú, encuentra opciones que le permiten eliminar selectivamente ciertas transacciones en efectivo. Supongamos que este empleado decide eliminar las ventas de un producto específico o ajustar hacia abajo el monto total de las transacciones en efectivo del día.

Desde la perspectiva del negocio, la interfaz principal del TPV muestra la información aparentemente normal y las transacciones eliminadas no se reflejan en la contabilidad oficial. Las facturas y registros contables parecen coincidir con la realidad, pero en realidad, parte de las ventas ha sido eliminada discretamente.

Este proceso puede repetirse con regularidad, lo que facilita la ocultación de ingresos y la evasión fiscal de manera persistente.

Por otro lado, el sistema zapper es una estrategia de manipulación de registros contables que implica el uso de un dispositivo externo, por lo general conectado al sistema de punto de venta (TPV) del negocio a través de un puerto USB. A diferencia del sistema phantomware, que se instala directamente en el sistema operativo del TPV, el sistema zapper funciona de manera más discreta al operar desde un dispositivo separado.

Este dispositivo externo contiene un software diseñado para alterar los datos financieros y contables almacenados en el TPV. Puede manipular registros de ventas, eliminar

transacciones en efectivo y reorganizar la información financiera sin modificar directamente el sistema operativo principal del TPV.

Supongamos una tienda de electrónica que utiliza un sistema de punto de venta con un zapper externo conectado a través de un puerto USB. Al final del día, el propietario de la tienda conecta este dispositivo al TPV. El software del zapper externo le permite revisar y modificar selectivamente las transacciones en efectivo registradas durante el día.

En este caso, el propietario podría decidir reducir la cantidad total de ingresos en efectivo declarados, eliminando ciertas transacciones o ajustando los montos de algunas ventas. Este proceso ocurre sin dejar rastro visible en la interfaz principal del TPV. La información financiera que se muestra en el sistema parece legítima y coincide con las expectativas, pero parte de las transacciones en efectivo ha sido manipulada y ocultada gracias al zapper externo.

En situaciones en las que se anticipa una inspección fiscal, simplemente desconectar el dispositivo USB eliminará cualquier evidencia de manipulación, ya que el software zapper no deja marcas directas en el sistema operativo del TPV. El zapper externo proporciona una forma más avanzada y sigilosa de evadir impuestos, aprovechando la tecnología externa para realizar cambios en los registros contables.

Por último, el sistema zapper en línea es una modalidad más avanzada de manipulación de registros contables que aprovecha la conectividad a Internet. En lugar de depender de un dispositivo físico conectado localmente, el zapper en línea opera a través de servidores remotos. Este enfoque permite realizar ajustes en los registros de ventas de manera remota y, al mismo tiempo, dificulta la detección por parte de las autoridades fiscales locales.

Imaginemos una cadena de restaurantes que utiliza un sistema de gestión centralizado basado en la nube. En este escenario, los propietarios de los restaurantes pueden acceder a una plataforma en línea desde cualquier ubicación. A través de esta plataforma, tienen la capacidad de manipular electrónicamente los registros de ventas de cada establecimiento de la cadena.

Supongamos que el propietario de uno de los restaurantes desea ocultar una parte de las transacciones en efectivo. Utilizando el zapper en línea, accede a una herramienta en el servidor remoto que le permite revisar y ajustar selectivamente los registros de ventas.

Puede eliminar transacciones específicas, ajustar montos o incluso reorganizar la información financiera de manera que oculte una porción de los ingresos.

La principal ventaja del zapper en línea es su capacidad para operar de manera remota, lo que hace que sea más difícil para las autoridades fiscales locales detectar la manipulación de registros. Este tipo de fraude destaca la sofisticación tecnológica utilizada para evadir impuestos y resalta la importancia de las medidas regulatorias y de seguridad para abordar este tipo de prácticas.

La posibilidad de utilizar estos sistemas no solo para la eliminación, sino también para aumentar artificialmente las ventas y facilitar el lavado de dinero, añade una capa adicional de complejidad. Aunque este enfoque no reduciría directamente los tributos, podría ser una estrategia para legitimar ingresos ilícitos, lo que destaca la necesidad de abordar integralmente estas prácticas fraudulentas.

En conclusión, la supresión electrónica de ventas representa un desafío significativo para las autoridades fiscales. La sofisticación y adaptabilidad de este tipo de fraude requieren una implementación efectiva de medidas regulatorias y de control para detectar y prevenir eficazmente estas prácticas evasivas. La evolución tecnológica, lejos de ser un impedimento, exige una respuesta proactiva y ágil por parte de las autoridades fiscales para mantener la integridad del sistema tributario.

3.3. LA INGENIERÍA FISCAL

Las operaciones de ingeniería fiscal son estrategias o prácticas utilizadas en el ámbito financiero y tributario con el objetivo de reducir o eliminar la carga fiscal de una entidad o individuo. Aunque a menudo se llevan a cabo dentro de los límites legales, lo característico de la ingeniería fiscal es que implica una red de operaciones que, si se evalúan por separado, pueden parecer lícitas y conformes a la normativa fiscal vigente. Sin embargo, en su conjunto, estas operaciones se diseñan de manera integral para defraudar al fisco, es decir, para eludir el pago de impuestos de manera injusta.

Una manifestación típica de la ingeniería fiscal es la explotación abusiva de regímenes fiscales especiales. Algunas empresas o individuos utilizan estos beneficios tributarios de manera excesiva o inapropiada para acumular un patrimonio considerable a lo largo de varios años, sin pagar impuestos adecuados. Esto se logra mediante una serie de

operaciones sucesivas que se aprovechan de los diferentes beneficios fiscales vigentes en cada período.

Por tanto, no todas las operaciones de ingeniería fiscal son lícitas, ya que la intención detrás de estas operaciones es, en última instancia, defraudar al fisco. Para combatir la ingeniería fiscal y descubrir estos fraudes, se requiere una investigación exhaustiva y detallada por parte de las autoridades fiscales. Las medidas para prevenir y combatir la ingeniería fiscal suelen incluir la promulgación de legislación más estricta, la supervisión y el seguimiento de las operaciones financieras, así como la imposición de sanciones y penalizaciones significativas a quienes se dedican a estas prácticas fraudulentas.

3.4. OCULTACIÓN DE RENTAS Y PATRIMONIOS MEDIANTE EL EMPLEO DE TESTAFERROS Y SOCIEDADES PANTALLA

La utilización de testaferros es una práctica común en el ámbito de la evasión fiscal y el fraude financiero. Un testaferro es una persona o entidad que actúa en nombre de otra, ocultando la verdadera identidad del individuo o entidad que está detrás de las operaciones financieras. Esta estrategia se utiliza para dificultar la identificación de quienes están detrás de actividades ilícitas o fraudulentas, como la evasión de impuestos o el ocultamiento de patrimonio y rentas.

En el contexto de la evasión fiscal y el fraude financiero, es frecuente observar cómo se recurre a sociedades pantalla para ocultar patrimonios y rentas. Estas sociedades son empresas creadas con el propósito de actuar como intermediarias en transacciones financieras o comerciales, con el fin de esconder la verdadera propiedad de los activos. Para complicar aún más la detección de quienes están detrás de estas empresas pantalla, se emplea la figura del interlocutor para ejercer el cargo de administrador en estas empresas.

En casos más sofisticados y organizados de fraude, los testaferros suelen ser personas con escasos recursos económicos, como indigentes, personas de bajos recursos o mendigos. Estas personas acceden a las pretensiones de los defraudadores a cambio de pequeñas sumas de dinero u otros incentivos. Su participación como administradores de estas sociedades pantalla se utiliza para desviar la atención de las autoridades fiscales y

judiciales, dificultando así la identificación de los verdaderos beneficiarios de las operaciones financieras.

A modo explicativo, el siguiente ejemplo ilustra perfectamente estas dos técnicas de evasión de impuestos.

Supongamos que un individuo, Juan, desea ocultar la propiedad de una cadena de restaurantes que es muy exitosa. Para hacerlo, decide crear una empresa llamada "Restaurante Ficticio S.A." y registra a un amigo, Pedro, como el director de la empresa. Pedro se convierte en el testaferro, ya que no tiene una participación real en el negocio y simplemente actúa en nombre de Juan.

Juan proporciona los fondos y recursos necesarios para operar los restaurantes, pero su nombre no aparece en ningún documento público relacionado con la empresa. La sociedad pantalla se utiliza para ocultar la verdadera propiedad de los restaurantes.

A medida que los restaurantes generan ingresos, estos fluyen a través de la sociedad pantalla, y la empresa paga impuestos sobre las ganancias como cualquier negocio legítimo.

Juan y Pedro acuerdan que Pedro recibirá un salario nominal como director de la empresa, pero el resto de las ganancias se distribuirán de manera discreta a Juan a través de cuentas bancarias secretas o transacciones financieras opacas.

Juan puede utilizar la sociedad pantalla para lavar dinero de actividades ilícitas, como el tráfico de drogas o la corrupción, mezclando estos fondos con los ingresos legítimos de los restaurantes.

En este ejemplo, "Restaurante Ficticio S.A." es la sociedad pantalla y Pedro es el testaferro que actúa en nombre de Juan. La sociedad pantalla se utiliza para ocultar la propiedad real de los activos y los ingresos de los restaurantes, lo que dificulta que las autoridades fiscales y legales rastreen la verdadera fuente de los fondos.

3.5. EL FRAUDE INMOBILIARIO

El fraude inmobiliario es una práctica ilegal que abarca diversas estrategias destinadas a engañar o manipular el sistema económico relacionado con el sector de bienes raíces. En España, este tipo de fraude es bastante común y afecta a todas las fases del proceso

económico vinculado al sector inmobiliario, desde la adquisición y transformación de terrenos hasta la promoción, construcción, venta y alquiler de propiedades.

El sector inmobiliario en España, como en muchos otros países, puede ser atractivo para el blanqueo de dinero por diversas razones. En primer lugar, la adquisición de propiedades inmobiliarias suele requerir la inversión de cantidades significativas de dinero en una sola transacción, proporcionando así una oportunidad conveniente para lavar dinero ilícito, ya que los delincuentes pueden comprar propiedades utilizando efectivo no declarado.

Además, las propiedades inmobiliarias tienden a aumentar de valor con el tiempo, lo que facilita el proceso de blanqueo, ya que el dinero ilegal invertido en una propiedad puede ganar apariencia de legitimidad a medida que la propiedad se revalúa. Las transacciones inmobiliarias implican la transferencia de propiedad, lo que permite a los delincuentes cambiar la titularidad de los activos y dificulta la identificación de los verdaderos propietarios. Esto se ve facilitado por la posibilidad de utilizar empresas ficticias o sociedades pantalla para ocultar la propiedad real.

Aunque ha habido esfuerzos para aumentar la regulación y supervisión de las transacciones inmobiliarias en España, el sector aún puede ser menos vigilado en comparación con las transacciones financieras en instituciones bancarias. Esto puede hacer que sea más fácil para los delincuentes ocultar el origen ilícito de sus fondos a través de inversiones inmobiliarias.

Los delincuentes también pueden diversificar sus activos comprando múltiples propiedades en diferentes ubicaciones, lo que dificulta la detección y el rastreo de actividades ilegales, pues distribuyen sus inversiones ilegales en propiedades inmobiliarias. En algunos casos, pueden utilizar propiedades como garantía para obtener financiamiento adicional, lo que les permite expandir sus inversiones ilícitas y lavar más dinero a través del sector inmobiliario.

Entre las principales formas de fraude inmobiliario encontramos la ocultación de plusvalías por la transformación de suelo rústico no edificable. Este tipo de fraude implica ocultar las ganancias generadas por la conversión de terrenos rústicos, originalmente no aptos para la construcción, en terrenos edificables. Los individuos o empresas involucrados pueden no declarar adecuadamente estas plusvalías, evadiendo impuestos y enriqueciéndose ilegalmente.

Por otro lado, otra técnica de fraude inmobiliario consiste en la ocultación de rendimientos de promotores o constructores. Promotores y constructores a menudo obtienen beneficios sustanciales en el proceso de desarrollo y venta de propiedades. El fraude puede surgir cuando estos beneficios no se declaran correctamente a las autoridades fiscales, lo que resulta en evasión de impuestos.

También, otra forma muy común consiste en la transmisión de inmuebles a precios inferiores a los reales. Esta táctica implica vender propiedades a precios artificialmente bajos, a menudo a familiares o socios, con el propósito de pagar menos impuestos por las transacciones. La diferencia entre el precio real y el declarado puede ser utilizada para evadir impuestos de transferencia.

Por último, podemos mencionar el blanqueo de capitales a través del sector inmobiliario. El sector inmobiliario se convierte en un vehículo atractivo para el blanqueo de dinero procedente de actividades delictivas. Los individuos utilizan propiedades y transacciones inmobiliarias para "limpiar" fondos ilegales y hacer que parezcan legítimos.

En definitiva, el fraude inmobiliario representa una amenaza significativa para la economía y la integridad del sistema fiscal, ya que involucra grandes sumas de dinero en efectivo no declarado. Estas actividades ilícitas socavan la transparencia y la equidad en el mercado inmobiliario y representan un problema importante en España.

3.6. REDES DE FACTURAS FALSAS:

Este fraude se produce cuando los contribuyentes, en su mayoría autónomos o empresarios individuales que están registrados en el régimen de estimación objetiva del IRPF, emiten facturas falsas.

Para comprenderlo con más detalle, en el "Régimen de Estimación Objetiva", los contribuyentes no tributan en función de su beneficio real, sino que se basan en parámetros predefinidos. Estos parámetros dependen de variables como el tamaño del local de negocios, el consumo de energía, el número de mesas, metros de la barra de un bar, personal empleado, etc. Además, las obligaciones formales, como la llevanza de contabilidad, son más sencillas.

En cuanto a la emisión de facturas falsas, los contribuyentes que están en este régimen de módulos emiten facturas falsas a otros empresarios o individuos que tributan en régimen

de estimación directa o el Impuesto sobre Sociedades. Estas facturas son ficticias y no representan transacciones comerciales reales.

Las consecuencias para el emisor son que para los emisores de las facturas falsas que se encuentran en el régimen de módulos, no les supone un costo adicional significativo, pues pagarán impuestos basados en los parámetros predefinidos, independientemente de la cantidad que facturen. Emitir una factura falsa no afecta sustancialmente a sus impuestos.

Sin embargo, las "Consecuencias para el Receptor" son diferentes. El receptor de la factura falsa puede deducirse el IVA de esa factura y aumentar sus gastos comerciales legítimos. Esto tiene el efecto de reducir su base imponible, lo que significa que paga menos impuestos.

El problema radica en que estos empresarios que emiten facturas falsas a menudo las venden a otros que desean aprovechar las ventajas fiscales, lo que resulta en ingresos adicionales para quienes las emiten.

Este tipo de fraude perjudica al sistema tributario y al Estado, ya que conlleva pérdidas de ingresos fiscales y distorsiona la competencia en el mercado al permitir que ciertos negocios eviten sus responsabilidades fiscales de manera injusta. Por tanto, las autoridades fiscales suelen realizar esfuerzos para combatir esta práctica ilegal y sancionar a quienes la llevan a cabo.

Esta técnica de defraudación es compleja y conviene la aportación de un ejemplo práctico. Imaginemos a Juan, un propietario de un pequeño restaurante que opera bajo el régimen de estimación objetiva. Juan tiene un restaurante de tamaño modesto, con un local pequeño y un número limitado de mesas. Debido a su situación fiscal, él calcula sus impuestos en función de los parámetros predefinidos que se aplican a su tipo de negocio, sin tener en cuenta sus beneficios reales.

Un día, Juan conoce a María, quien es dueña de una empresa de catering que opera bajo el régimen de estimación directa. María necesita incrementar sus gastos deducibles para reducir su base imponible y pagar menos impuestos. Para lograrlo, María le propone a Juan emitir facturas falsas por servicios de catering que nunca se llevaron a cabo en el restaurante de Juan. Estas facturas falsas reflejan un monto considerable y son ficticias, ya que ningún evento de catering tuvo lugar en realidad en el restaurante de Juan.

Juan acepta la propuesta de María, ya que no le supone un costo adicional significativo. Como opera bajo el régimen de módulos, sus impuestos se basan en los parámetros predefinidos, y no en sus ingresos reales. Por lo tanto, emitir estas facturas falsas no afecta sustancialmente a sus impuestos.

María, por otro lado, utiliza estas facturas falsas para deducir el IVA de los servicios de catering ficticios y así aumentar sus gastos comerciales legítimos. Esto tiene el efecto de reducir su base imponible, lo que significa que paga menos impuestos.

En este ejemplo, Juan y María están participando en el fraude de emisión de facturas falsas. Juan emite facturas falsas sin consecuencias fiscales significativas para él, mientras que María aprovecha las ventajas fiscales para reducir sus impuestos de manera ilícita.

4. FACULTADES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

4.1. EXAMEN O INSPECCIÓN DE LOS DOCUMENTOS O BIENES DEL SUJETO INVESTIGADO:

El artículo 142.1 de la LGT es la columna vertebral de las investigaciones fiscales realizadas por la Administración tributaria. En este contexto, se otorgan facultades sustanciales a los inspectores de Hacienda para llevar a cabo revisiones exhaustivas destinadas a determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Estas revisiones abarcan una variedad de elementos críticos, siendo los documentos de vital importancia.

Los documentos presentados ante la Administración tributaria, que abarcan desde declaraciones y autoliquidaciones hasta comunicaciones de datos y solicitudes de impuestos, están sujetos a escrutinio minucioso por parte de los inspectores. Esta amplitud de documentos implica que prácticamente cualquier formulario o declaración relacionada con impuestos puede ser objeto de análisis riguroso, lo que establece una base sólida para el proceso de inspección.

Además de los documentos, la contabilidad de los obligados tributarios desempeña un papel fundamental en estas investigaciones. Esto incluye no solo los registros contables

en sí, sino también los soportes y hojas accesorios que respaldan y justifican las anotaciones contables. En esencia, esta faceta de la inspección se concentra en verificar que los registros contables sean precisos y reflejen adecuadamente las transacciones económicas.

Los libros registro, establecidos de acuerdo con las regulaciones fiscales, también son objeto de escrutinio. Estos libros se consideran cruciales para mantener un registro organizado de transacciones específicas y, por lo tanto, están sujetos a inspección. Esto garantiza que los contribuyentes cumplan con la normativa al mantener y presentar estos registros de acuerdo con las regulaciones tributarias vigentes.

La inspección se extiende aún más para incluir facturas, comprobantes y documentos sustitutivos relacionados con transacciones económicas. Esta parte del proceso de inspección se enfoca en asegurar que las transacciones económicas estén respaldadas por documentación adecuada y que las facturas sean consistentes con las declaraciones fiscales presentadas.

Finalmente, el artículo 171.1 del RGGI amplía la lista de documentos y bienes que pueden ser sometidos a inspección. Además de los documentos mencionados anteriormente, este artículo permite a los inspectores investigar cualquier otro documento que tenga relevancia tributaria, incluyendo datos, informes, antecedentes y otros documentos de importancia fiscal.

4.2. ENTRADA EN LOCALES Y DOMICILIOS.

En el sistema legal de España, la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental consagrado en el artículo 18.2 de la Constitución. Este derecho se extiende por todos los rincones de nuestro ordenamiento jurídico, incluyendo el ámbito tributario, donde cumple la función crucial de equilibrar las amplias prerrogativas otorgadas a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos, especialmente en los procesos de inspección y, en menor medida, en la recaudación.

La delimitación de este derecho no ha sido una cuestión sin controversia. La ausencia de una ley orgánica específica que lo desarrollase ha llevado a nuestros tribunales a pronunciarse repetidamente sobre su alcance y contenido. En este sentido, la jurisprudencia ha revelado una evolución en la interpretación de este derecho, ampliando

inicialmente la protección a las personas físicas y, posteriormente, también a las personas jurídicas. Sin embargo, esta evolución está lejos de estar completa.

Una sentencia reciente del Tribunal Supremo, emitida el 1 de octubre de 2020, ilustra esta evolución en curso y también refleja el impulso normativo que ciertos fallos judiciales pueden generar. Además, esta dinámica se ha visto influenciada por las modificaciones introducidas en la LGT a través de la Ley 11/2021, medidas de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Estos cambios legislativos trascienden el ámbito procesal y pretenden redefinir el equilibrio entre la protección del domicilio y la eficacia de las inspecciones tributarias.

El artículo 113 de la LGT establece el principio fundamental relacionado con la protección de la privacidad y el domicilio de los obligados tributarios. En este contexto, el "domicilio constitucionalmente protegido" se refiere a la vivienda o residencia de una persona o entidad, y su protección se basa en principios constitucionales que salvaguardan la intimidad y la inviolabilidad del hogar, como establece la Constitución Española.

Cuando la Administración Tributaria necesita acceder al domicilio de un obligado tributario con el propósito de realizar inspecciones o registros, se enfrenta a una limitación importante en sus facultades. Este artículo establece que, en tales circunstancias, es necesario obtener el consentimiento del obligado tributario o, en su defecto, obtener un acuerdo de entrada dictado por la autoridad administrativa competente, y en caso de que se trate del domicilio constitucionalmente, será preciso una autorización judicial que incluya un acuerdo de entrada dictado por el delegado o director actuante, todo esto antes de proceder con la entrada y registro.

La solicitud de autorización judicial debe estar cuidadosamente fundamentada y justificada. Esto significa que la Administración Tributaria debe explicar con detalle por qué considera necesario acceder al domicilio del obligado tributario, demostrando la finalidad, necesidad y proporcionalidad de esta medida. En otras palabras, se debe argumentar claramente por qué no es posible lograr los mismos objetivos de inspección o comprobación de otra manera menos invasiva.

Un punto importante es que la solicitud y la concesión de esta autorización judicial pueden llevarse a cabo incluso antes de que se inicie formalmente el procedimiento de inspección o comprobación. Para ello, es necesario que el acuerdo de entrada contemple la identificación del obligado tributario y especifique los conceptos y períodos que serán

objeto de revisión. Esto facilita que la Administración Tributaria pueda prepararse para llevar a cabo la inspección de manera efectiva una vez que obtenga la autorización.

El marco legal establecido en el artículo 113 de la LGT, que resguarda la privacidad y el domicilio de los obligados tributarios, encuentra un contrapunto en el artículo 142.2 de la misma LGT, que confiere a los funcionarios de inspección de tributos. una autoridad considerable para ingresar en diversos tipos de propiedades e inmuebles. Esta autoridad se extiende a lugares donde se desarrollan actividades económicas sujetas a gravamen fiscal y donde se generan hechos imponible o se albergan bienes sujetos a tributación. Aunque ambos artículos se enmarcan en el contexto de la fiscalización tributaria, se produce un equilibrio entre la protección del domicilio y la capacidad de los funcionarios de inspección para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la entrada en ubicaciones físicas,

El artículo 142.2 de la LGT concede a los funcionarios encargados de las funciones de inspección de los tributos un poder considerable en el ejercicio de sus trabajos de fiscalización. Bajo ciertas condiciones y de acuerdo con las regulaciones establecidas, estos funcionarios tienen la facultad de ingresar en propiedades e inmuebles de diversos tipos.

Estos lugares pueden incluir fincas, locales comerciales y otros establecimientos donde se realizan actividades económicas sujetas a gravamen fiscal. Además, los funcionarios pueden entrar en lugares donde existen bienes que están sujetos a tributación, donde se generan hechos imponible o situaciones que activan obligaciones tributarias, o donde existen pruebas que pueden ser relevantes para las investigaciones tributarias en curso.

En esencia, este artículo les otorga a los funcionarios de inspección la autoridad para acceder a ubicaciones físicas con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y recopilar información necesaria para llevar a cabo a cabo investigaciones tributarias.

Sin embargo, el artículo 172.1 del RGGI ha suscitado un intenso debate en el ámbito legal y tributario, en gran medida debido a su significativa expansión de las facultades de entrada y reconocimiento de lugares que originalmente se otorgaban exclusivamente a los funcionarios de inspección de tributos, tal como se establece en el artículo 142.2 de la LGT.

Esta disposición del RGGI amplía dichas facultades a otro personal contratado por la Administración Tributaria que esté llevando a cabo actuaciones inspectoras. En otras palabras, no solo los funcionarios de inspección, sino también personas no funcionarias que trabajan para la Administración, pueden ingresar en lugares específicos cuando sea necesario para llevar a cabo inspecciones tributarias. Estos lugares incluyen fincas, locales de negocios y otros establecimientos donde se realizan actividades económicas sujetas a gravamen.

Sin embargo, esta expansión de competencias ha generado un profundo desacuerdo legal. Algunos argumentan que el RGGI podría estar yendo más allá de lo que establece la LGT y, por lo tanto, estar extralimitándose en sus atribuciones. La preocupación central es que esta ampliación podría vulnerar los límites de las atribuciones establecidas en la LGT y, en consecuencia, infringir los derechos fundamentales de los ciudadanos.

El argumento principal es que la LGT establece un marco legal claro para las facultades de la Administración Tributaria, y cualquier extensión de estas facultades debe estar rigurosamente dentro de los límites legales y ser proporcionados. Permitir que personal no funcionario tenga la facultad de entrada en los mismos tipos de lugares que originalmente estaban reservados para los funcionarios de inspección plantea interrogantes legales sobre la legalidad de las inspecciones realizadas por dicho personal.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ (ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., (2008): “La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Inspección, Gestión y Aplicación de los Tributos”, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, nº11, pp. 354-355.) y otros expertos en derecho tributario han señalado que esta disposición del RGGIT podría ser susceptible de impugnación ante los tribunales. Si se considera que esta ampliación de competencias va en contra de la LGT o excede los límites legales, podrían presentarse acciones legales para cuestionar su validez. En consecuencia, cualquier entrada realizada por personal no funcionario bajo esta disposición podría ser considerada ilegal debido a un posible vicio de ilegalidad.

4.3. OTRAS FACULTADES:

El Artículo 173.5 del RGGI concede al inspector personal tributario una serie de facultades adicionales que amplían su capacidad de llevar a cabo investigaciones fiscales exhaustivas y efectivas. Estas facultades se enfocan en la recopilación de información relevante, la verificación de aspectos técnicos y la garantía de que se cumplan las obligaciones fiscales de manera adecuada.

En primer lugar, el inspector personal tiene la autoridad para recabar información de los trabajadores o empleados de una empresa en relación con las actividades en las que participante. Esto implica que pueden entrevistar a los trabajadores para obtener datos y detalles que puedan ser relevantes para la investigación tributaria en curso.

Además, pueden llevar a cabo mediciones, tomar muestras, obtener fotografías, croquis o planos de las instalaciones o propiedades relacionadas con el contribuyente. Estas operaciones son esenciales para recopilar pruebas físicas que respalden la investigación. Por ejemplo, pueden medir el tamaño de una instalación, tomar muestras de productos o materiales, o registrar visualmente la disposición de activos, todo lo cual puede ser relevante para determinar la situación tributaria.

El personal inspector también puede requerir el dictamen de peritos en situaciones específicas. Esto significa que, si es necesario, pueden solicitar la opinión de expertos en campos técnicos o especializados para evaluar asuntos relacionados con la investigación tributaria. Esta facultad asegura que la inspección se realice de manera precisa y fundamentada en conocimientos técnicos.

Otra facultad importante es la capacidad de exigir la exhibición de objetos determinantes para la recaudación de un tributo. Esto significa que el inspector personal puede requerir que se les muestren objetos o documentos que sean esenciales para calcular los impuestos adeudados, lo que puede incluir registros contables, documentos financieros o cualquier otro elemento relevante.

Asimismo, tienen la facultad de verificar los sistemas de control interno de la empresa. Esto implica que pueden examinar los procedimientos internos y los sistemas utilizados por la empresa para asegurarse de que se estén cumpliendo adecuadamente las obligaciones fiscales. Esta verificación es importante para detectar posibles irregularidades y garantizar la exactitud de la información financiera proporcionada.

Por último, el inspector personal puede llevar a cabo la verificación y análisis de los sistemas y equipos informáticos utilizados en la gestión de la actividad económica. Esta facultad es especialmente relevante en la era digital, ya que permite verificar la integridad y la precisión de los registros y datos almacenados en sistemas informáticos. Pueden examinar software, bases de datos y otros componentes tecnológicos para asegurarse de que se están cumpliendo las obligaciones fiscales de manera adecuada.

5. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

5.1. IRLANDA Y SUECIA COMO EJEMPLOS A SEGUIR:

En la Unión Europea, la lucha contra el fraude fiscal ha sido una preocupación fundamental para fortalecer la integridad del sistema tributario. Se han implementado una serie de medidas para abordar las lagunas y distorsiones que han permitido la elusión de impuestos en diferentes áreas.

Una de las áreas clave ha sido la fiscalidad del ahorro. Para contrarrestar la evasión de impuestos en los rendimientos del capital, se establecieron directivas como la Directiva de la fiscalidad del ahorro (Directiva 2003/48/CE) y la Directiva de intereses y cánones (Directiva 2003/49/CE). Estas directivas buscaron eliminar las distorsiones en la imposición de intereses y cánones entre empresas y en los pagos transfronterizos, un paso significativo hacia una mayor transparencia en las transacciones financieras dentro de la Unión Europea.

Además, se adoptaron medidas más amplias para abordar prácticas de elusión fiscal que afectan directamente el mercado interior. La Directiva (UE) 2016/1164 estableció normas específicas contra prácticas que socavan el funcionamiento justo del mercado. Esta directiva fue parte de un paquete más extenso que también incluía propuestas como la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades y una base imponible común del impuesto sobre sociedades. Estos esfuerzos buscaban garantizar que las empresas no pudieran aprovechar lagunas para evadir impuestos, promoviendo así una competencia justa dentro del mercado único.

Además de estas directivas, se realizaron ajustes significativos en la legislación del IVA. La Directiva 2006/112/CE, que establece el sistema común del IVA, ha experimentado

numerosas modificaciones, incluyendo el "paquete IVA". Este paquete involucró cambios relacionados con el lugar de prestación de servicios, disposiciones para la devolución del IVA a sujetos no establecidos y medidas contra el fraude fiscal en operaciones intracomunitarias. Asimismo, se han realizado ajustes en tipos reducidos del IVA, evasión fiscal en importaciones y normas de facturación para prevenir el fraude.

Otra área en la que se tomaron medidas fue en la regulación de los Impuestos Especiales. La Directiva 2008/118/CEE estableció un régimen general para estos impuestos con el objetivo de fortalecer los controles y prevenir el fraude en esta área específica.

Sin embargo, no parece que baste con estas medidas (al menos en España) pues, como ya comentamos en el capítulo introductorio del trabajo, se estima que los contribuyentes españoles evaden al menos 60.000 millones de euros a la Hacienda Pública.

Un trabajo realizado por el Instituto Internacional de las Naciones Unidas para la Investigación del Desarrollo Económico donde se lleva a cabo un análisis sobre la distribución global de la pérdida de ingresos por evasión fiscal, incluye un ranking de las estimaciones de pérdidas de ingresos proporcionales a nivel de país.

En este ranking podemos observar cómo el pódium se lo lleva Guayana seguido de Chad y de Malta. Por otro lado, España se sitúa aproximadamente en la mitad de la clasificación mundial. Mientras que el país donde se estiman menos pérdidas fue Chipre por delante de Macedonia y Mongolia.

También, cabe mencionar la buena posición en el ranking de Irlanda o Suecia, los cuales serán objeto de explicación en este apartado debido a que se tratan de países miembros de la Unión Europea y con una cultura relativamente semejante a la española.

5.1.1. Irlanda

En cuanto a Irlanda, según un estudio de la Red Floridablanca de 2018 recauda casi el doble que España con tres veces menos de presión fiscal. La diferencia en la recaudación entre Irlanda y España se explica por la teoría de la curva de Laffer y el concepto de esfuerzo fiscal. Según esta teoría, impuestos excesivamente altos pueden llevar a una reducción en la recaudación, ya que los contribuyentes podrían considerar inaceptable cumplir con esos tributos. Irlanda, con un bajo esfuerzo fiscal (0,04), recauda más per cápita que España, Portugal y Grecia, a pesar de tener impuestos más bajos. La reducción del impuesto de sociedades del 28% al 19% en el Reino Unido también se cita como

ejemplo en el estudio respaldando la idea de que la disminución de las tasas conduce a una mayor recaudación.

Por tanto, entre los principales motivos que respaldan los bajos índices de evasión fiscal en Irlanda encontramos el hecho de que este país ha mantenido un tipo impositivo de sociedades excepcionalmente bajo, con una tasa del 12,5%. Esta tasa es significativamente inferior al promedio de la Unión Europea y a la media de la OCDE, lo que hace que Irlanda sea un lugar atractivo para las empresas que desean minimizar su carga fiscal. Al mantener un tipo impositivo estable y bajo, Irlanda ofrece certidumbre a las empresas, lo que les permite planificar a largo plazo y tomar decisiones de inversión con confianza.

Además, la política fiscal irlandesa ha sido constante en este aspecto, lo que significa que no se esperan cambios abruptos en la tasa impositiva a corto plazo. Esta estabilidad en la política fiscal es un factor importante para atraer a las empresas y garantizar que se cumplan las obligaciones fiscales de manera efectiva.

Por otro lado, aunque el tipo impositivo en Irlanda es bajo, no es tan reducido como para que el país sea considerado un paraíso fiscal. Esto significa que Irlanda no es objeto de sanciones internacionales ni de una clasificación perjudicial como paraíso fiscal. Las empresas pueden beneficiarse de las ventajas fiscales que ofrece Irlanda sin enfrentar consecuencias negativas en términos de reputación y cumplimiento de las normativas internacionales.

Irlanda también ha utilizado estratégicamente sociedades holding para permitir a las empresas minimizar el pago de impuestos. Estas sociedades permiten a las empresas asignar gastos a países con tasas impositivas más altas y trasladar ingresos a lugares con menor presión fiscal. Esto crea un entorno en el que las empresas pueden reducir su carga tributaria de manera legal y eficiente.

Además, este país ha atraído inversiones extranjeras, en particular en el sector tecnológico, lo que ha contribuido significativamente a su economía. La inversión extranjera ha generado empleo y ha impulsado el crecimiento económico, lo que a su vez ha aumentado los ingresos fiscales del país.

En resumen, Irlanda ha diseñado su política fiscal de manera estratégica para atraer empresas y la inversión extranjera al ofrecer un entorno fiscal favorable con un tipo

impositivo bajo y diversas ventajas fiscales. Esto ha resultado en un aumento de los ingresos fiscales a pesar del bajo tipo impositivo, lo que evita una pérdida significativa de ingresos debido a la evasión fiscal. La combinación de un tipo impositivo atractivo y una política fiscal estable ha convertido a Irlanda en un destino atractivo para las empresas y ha contribuido al crecimiento económico del país.

5.1.2. Suecia

Respecto a Suecia, el mismo estudio de la Red Floridablanca, refleja también la situación de este país. El esfuerzo fiscal en Suecia (0.09%) se asemeja bastante al español (0.12%), sin embargo, la recaudación per cápita duplica a la de España (21.000 euros vs 8.000 euros respectivamente). Esta comparativa busca confirmar que una presión fiscal baja no constituye la única manera de superar el fraude fiscal.

La situación fiscal en Suecia es compleja y está influenciada por una combinación de factores sociales, económicos y políticos. Aunque Suecia tiene una presión fiscal relativamente alta en comparación con muchos otros países, la evasión fiscal es baja en gran medida gracias a varios motivos.

En primer lugar, en este país existe una gran confianza en el sistema tributario, forjándose a lo largo del tiempo a través de una combinación de transparencia, eficacia en la prestación de servicios públicos, equidad en la distribución de las cargas fiscales y estabilidad económica y social. Uno de los factores fundamentales es la transparencia en la gestión de los recursos fiscales. Suecia ha establecido altos estándares de acceso a la información sobre la recaudación y el gasto público, permitiendo a los ciudadanos comprender cómo se utilizan sus impuestos. Esta transparencia, a su vez, promueve la rendición de cuentas, ya que la sociedad puede vigilar y evaluar el uso eficiente de los fondos.

La calidad de los servicios públicos financiados por los impuestos es otro pilar esencial para la confianza en el sistema tributario sueco. La educación, la atención médica y los servicios sociales de alta calidad proporcionados a través de los ingresos fiscales refuerzan la percepción de que las contribuciones tributarias se traducen directamente en beneficios tangibles para la sociedad. Esta conexión directa entre impuestos y servicios públicos contribuye a una aceptación generalizada del sistema tributario.

La progresividad y la redistribución en el sistema tributario sueco también desempeñan un papel crucial. Un sistema progresivo significa que aquellos con mayores ingresos contribuyen proporcionalmente más, lo que refuerza la percepción de equidad. La redistribución efectiva de los recursos hacia los sectores más vulnerables de la sociedad refuerza la idea de que el sistema trabaja para el bienestar general y no solo para un segmento específico de la población.

Finalmente, la estabilidad económica y social proporciona un contexto propicio para la confianza en el sistema tributario. Cuando los ciudadanos perciben que el país goza de estabilidad y que la economía funciona de manera efectiva, están más inclinados a ver los impuestos como una contribución necesaria para mantener y mejorar el bienestar general.

En segundo lugar, debemos hacer mención a la cultura del cumplimiento, un pilar esencial para la baja evasión fiscal en el país. Esta cultura se ha arraigado en la sociedad a lo largo del tiempo, reflejando valores fundamentales que incluyen la honestidad y la responsabilidad individual. Los suecos comprenden la importancia de contribuir al bienestar colectivo a través del pago de impuestos, lo que se inculca a través de una educación cívica sólida que destaca cómo las contribuciones fiscales respaldan servicios esenciales.

En contraste con la sólida cultura de cumplimiento fiscal en Suecia, España enfrenta desafíos que han contribuido a niveles relativamente más altos de evasión fiscal. La cultura de cumplimiento en España no está tan profundamente arraigada, y se ha visto afectada por la desconfianza en las instituciones debido a fuertes episodios de corrupción y escándalos financieros.

En tercer lugar, la participación activa de Suecia en la cooperación internacional desempeña un papel fundamental en su enfoque integral para combatir la evasión fiscal. Suecia ha reconocido la naturaleza global de los desafíos fiscales y ha buscado colaborar con otros países en la lucha contra la evasión. Esta cooperación se manifiesta en diversas formas, destacando especialmente el intercambio de información financiera.

La colaboración internacional permite a Suecia tener acceso a datos financieros cruciales de ciudadanos y entidades que pueden tener operaciones transfronterizas. Este intercambio de información financiera no solo fortalece la capacidad de Suecia para detectar posibles actividades evasivas, sino que también contribuye a la prevención de la evasión fiscal en su origen. Al compartir datos relevantes con otras naciones y recibir

información sobre contribuyentes suecos en el extranjero, Suecia puede cerrar brechas que podrían ser explotadas por aquellos que buscan evadir impuestos mediante el uso de estructuras financieras complejas o la ubicación de activos en jurisdicciones fiscales más favorables.

Además, la cooperación internacional facilita la armonización de prácticas y estándares fiscales entre países, creando un entorno más coherente y eficiente en la lucha contra la evasión fiscal a nivel global. La participación activa de Suecia en estas iniciativas refleja su compromiso con abordar el problema de la evasión desde una perspectiva más amplia, reconociendo que la colaboración entre naciones es esencial para abordar los desafíos fiscales en un mundo cada vez más interconectado.

Por último, El sistema de declaración de impuestos simplificado en Suecia juega un papel esencial en la promoción del cumplimiento tributario. La simplicidad de este sistema se traduce en un proceso de declaración de impuestos que es fácil de entender y cumplir por parte de los contribuyentes.

La simplicidad del sistema simplificado implica que los contribuyentes no se enfrentan a una carga excesiva de complejidades administrativas al presentar sus declaraciones de impuestos. Esto no solo reduce la carga de trabajo para los ciudadanos, sino que también minimiza las posibilidades de errores involuntarios en la presentación de declaraciones. Un sistema claro y simple facilita que los contribuyentes comprendan completamente sus obligaciones fiscales, lo que a su vez contribuye a un mayor grado de cumplimiento voluntario.

Además, la eficiencia del sistema simplificado también se refleja en la rapidez y facilidad con la que se procesan las declaraciones de impuestos. Esto no solo reduce la carga administrativa para la administración fiscal, sino que también garantiza una respuesta rápida y eficaz a cualquier problema o consulta por parte de los contribuyentes. Una respuesta eficiente contribuye a mantener la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario.

La simplicidad del sistema de declaración de impuestos no solo facilita el cumplimiento, sino que también reduce las oportunidades para la evasión fiscal. Cuando el proceso es transparente y directo, hay menos áreas grises o ambigüedades que podrían ser aprovechadas para evadir impuestos. Además, la simplicidad facilita la detección de

posibles irregularidades, ya que los patrones de cumplimiento y las desviaciones pueden identificarse más claramente.

En conclusión, el análisis detallado de la situación fiscal en Suecia revela una combinación de factores que han contribuido significativamente a mantener bajos niveles de evasión fiscal en el país. A pesar de una presión fiscal similar a la de España, la recaudación per cápita en Suecia es considerablemente más alta. Este contraste destaca que la presión fiscal por sí sola no determina los niveles de evasión.

5.2. PROPUESTA DE MEDIDAS AL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL PARA LUCCHAR CONTRA EL FRAUDE FISCAL.

Tras observar los sistemas fiscales de Irlanda y Suecia, podríamos decir que hay dos caminos para combatir el fraude fiscal, por un lado, tendríamos la opción de reducir la presión fiscal como en Irlanda o, por otro lado, llevar a cabo una reforma integral en la cultura española redirigiéndola hacia la cultura de la transparencia, cumplimiento y cooperación para así basarnos en el modelo de Suecia.

Cambiar la mentalidad arraigada en la cultura española es una tarea monumental y prácticamente imposible a corto plazo. La idiosincrasia cultural y las percepciones arraigadas sobre la relación con los impuestos son aspectos difíciles de transformar de manera rápida y efectiva.

La opción más sincera y realista para abordar el fraude fiscal en España podría ser la aplicación de tipos impositivos más bajas, tomando como ejemplo el modelo de Irlanda. Este enfoque no solo puede actuar como incentivo para la conformidad fiscal, sino que puede estimular la actividad económica y, en última instancia, aumentar los ingresos fiscales.

Adoptar un sistema de impuestos más bajo no implica sacrificar la financiación de servicios públicos esenciales, pero sí requiere una gestión eficiente de los recursos fiscales existentes. La simplificación del sistema tributario y la eliminación de barreras burocráticas pueden contribuir a mejorar la conformidad fiscal sin imponer una carga excesiva a los individuos.

Esto podría respaldarse mediante la aplicación de otras medidas relevantes, pero a su vez accesorias, de la reducción de la presión fiscal.

Las campañas de concienciación sobre la economía sumergida y el fraude fiscal no solo buscan educar a la sociedad sobre la importancia del cumplimiento fiscal, sino que también pretenden destacar ejemplos de buenas prácticas y casos de éxito en la lucha contra el fraude. Además, para hacer aún más eficientes estas campañas, pueden ser respaldadas por ejemplos éticos desde el ámbito político, enfrentando así los desafíos derivados de casos de corrupción.

Por otro lado, en el ámbito de la investigación, existe de antemano la necesidad de realizar estudios oficiales sobre la economía sumergida. La ejecución de estos estudios por entidades independientes proporcionaría una comprensión más precisa del problema, facilitando así la planificación de estrategias efectivas en la lucha contra el fraude fiscal.

Una reforma administrativa profunda también sería esencial para mejorar la eficiencia y funcionamiento de la Administración, asegurando que esté equipada para abordar eficazmente el fraude fiscal. Esta reforma incluiría una evaluación de la estructura organizativa de la Agencia Tributaria para optimizar sus capacidades y recursos, así como mejorar las retribuciones de los funcionarios pertenecientes a la Administración Tributaria, para evitar la corrupción y mejorar la eficiencia y productividad de aquellos.

En el ámbito judicial, destacamos la importancia de mejorar la especialización de jueces y fiscales en asuntos económicos y fiscales. Dada la creciente complejidad de la delincuencia en estas áreas, la capacitación especializada fortalecerá la capacidad del sistema judicial para abordar casos de fraude fiscal de manera efectiva. También, al igual que con los funcionarios de la Administración Tributaria, habría que destinar parte de los ingresos públicos a remunerar a los jueces y fiscales españoles.

El aumento significativo de la plantilla de la Agencia Tributaria se plantea como una necesidad apremiante. Considerando la baja proporción actual de trabajadores de Hacienda por contribuyente, este incremento fortalecerá la capacidad de la Agencia para detectar y prevenir el fraude fiscal de manera más efectiva.

Finalmente, mejorar la asignación y transparencia del gasto público se revela como clave para fomentar la aceptación y cumplimiento voluntario de los contribuyentes. La transparencia en la gestión del gasto público disminuirá las posibilidades de desacuerdo y, por ende, reducirá la propensión al fraude fiscal.

En conjunto, estas medidas, implementadas de manera integral y sostenida, podrían contribuir significativamente a la lucha contra el fraude fiscal en España, fortaleciendo la recaudación tributaria y facilitando la reducción del déficit público.

6. CONCLUSIÓN

La lucha contra el fraude fiscal es un pilar fundamental para garantizar no solo una recaudación justa, sino también para fortalecer la base sobre la cual se sostiene el Estado del Bienestar. Es un desafío multifacético que demanda tanto medidas regulatorias como un cambio cultural y de conciencia ciudadana.

Se destaca la necesidad de una normativa más rigurosa que imponga sanciones más severas a los defraudadores. Este enfoque no solo busca disuadir a quienes cometen fraude, sino también enviar un mensaje claro de no impunidad. Además, se requiere una mayor inspección fiscal para detectar y penalizar estas prácticas de manera efectiva.

Sin embargo, más allá de la regulación, es crucial abordar la conciencia fiscal de la población. Una estrategia de comunicación bien estructurada puede ser una herramienta poderosa para sensibilizar a los ciudadanos sobre la importancia del correcto pago de impuestos. Esto implica no solo destacar el impacto negativo del fraude en la sociedad en su conjunto, sino también explicar cómo el buen funcionamiento del sistema fiscal repercute directamente en la calidad de los servicios públicos y, por ende, en el bienestar colectivo.

Además, se hace hincapié en la necesidad de fortalecer la educación fiscal desde etapas tempranas. La inclusión de la educación fiscal en el currículo educativo puede modificar la percepción que los ciudadanos tienen sobre el sistema fiscal y sus beneficios para la sociedad en su conjunto. Al mismo tiempo, se busca aumentar la transparencia y responsabilidad de los gestores públicos, generando confianza en las instituciones y en la correcta gestión de los recursos.

A pesar de la existencia de medidas legales adecuadas, se reconoce que aún no son suficientes para contener eficazmente la evasión fiscal. Se plantea la necesidad de no solo enfocarse en medidas legales específicas, como la prohibición de softwares evasivos o

sistemas de validación de facturas, sino también en reducir la presión fiscal sobre los ciudadanos. Una reforma fiscal integral se vuelve esencial, buscando aligerar la carga impositiva para incentivar el emprendimiento y la conformidad tributaria voluntaria.

La redistribución efectiva de los ingresos públicos también se perfila como un componente crucial para fortalecer la confianza ciudadana en el sistema tributario. La gestión transparente y eficiente de los recursos, como se observa en ejemplos exitosos como Suecia, puede contribuir significativamente a construir una relación más positiva entre los ciudadanos y el sistema tributario.

En resumen, la reforma fiscal en España se presenta como una necesidad urgente que abarca tanto aspectos legales como sociales. Su implementación no solo apunta a frenar la evasión fiscal, sino a generar un entorno propicio que fomente la confianza, la libertad económica y el cumplimiento tributario voluntario por parte de los ciudadanos, pilares fundamentales para la sostenibilidad del Estado del Bienestar.

7. BIBLIOGRAFÍA

7.1. AUTORES

- CALVO ORTEGA, R. y CALVO VERGEZ, J., *Curso de Derecho Financiero [Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho presupuestario]*. 24ª ed. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, p. RB-3.3, 2020 (formato digital).
- CAMARERO GARCÍA, J.: “El fraude carrusel en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo”, Cuadernos de Formación. Colaboración 27/10. Volumen 11/2010.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. & MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977.
- DELGADO LOBO, M. L, FERNÁNDEZ-CUARTERO PARAMIO, M., MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. y ROLDÁN MUÑO, C. y VALDENEBRO GARCÍA. M. L.: “La educación fiscal en España”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, no 29, 2005.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.: *La ocultación de las ventas en la era de la digitalización*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2022.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 18ª edic., Thomsom-Civitas, Navarra, 2008.
- PÉREZ ROYO F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Civitas, Thomsom Reuters, Navarra, 28ª edic.
- SENDÍN CIFUENTES, J. L.: “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”, Quincena Fiscal núm. 3/2017 (versión electrónica-BIB 2017, 10606).
- SEVILLA BERNABÉU, B.: “La entrada de la inspección en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva”, Quincena Fiscal núm. 13/2021 (versión electrónica-BIB 2021, 3913).
- XAVIER A.: *Direito Tributário Internacional*, Livraria Almedina, Coimbra, Portugal, 1993.

7.2. WEBGRAFÍA

- https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevision_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf
- <https://datosmacro.expansion.com/analisis/actualidad/20160505/fraude-impuestos>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984>
- <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6ba3eb354e689e98/20140317>
- <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6c9fb2ff2091cd1d/20160302>
- https://www.sennferrero.com/descargaspdf/novedades-fiscales/201907/SAN2216_13052019.pdf
- <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/bcc2af5f60ed3965/20070322>
- <https://doi.org/10.1002/jid.3348>
- <https://www.libremercado.com/2018-10-16/irlanda-recauda-casi-el-doble-que-espana-con-tres-veces-menos-de-presion-fiscal-1276626323/>
- <http://www.inveritatelibertas.com/lasprincipales-empresas-en-irlanda-y-el-impuesto-de-sociedades>