



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

ADE

Facultad de Administración
y Dirección de Empresas /UPV

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

FRAUDE, ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL: ESTUDIOS DE
CASOS EN EL ÁMBITO DEPORTIVO

Trabajo Fin de Grado

Grado en Gestión y Administración Pública

AUTOR/A: Moreno Lanzas, Borja

Tutor/a: Marín Sánchez, María del Mar

CURSO ACADÉMICO: 2022/2023

Agradecimientos:

Quiero agradecer a mi familia todo lo que han hecho por mí. Gracias a su apoyo incondicional durante estos cuatro años y a la motivación que me han dado para conseguir todo lo que me proponga.

También darles las gracias a todos mis amigos por esta etapa tan gratificante, donde también me han apoyado y sobre todo a mi tutora por acompañarme en la realización del TFG.

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE DE TABLAS.....	5
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES	6
1 RESUMEN	8
2 INTRODUCCIÓN	10
2.1 Motivación	10
2.2 Objeto y objetivos.....	10
2.3 Objetivos de desarrollo sostenible relacionados con el TFG.....	11
2.4 Relación con las asignaturas de la titulación.....	12
2.5 Metodología	12
3 FRAUDE FISCAL	15
3.1 Concepto	15
3.2 Tipos y ejemplos de fraude fiscal	16
4 EVASIÓN FISCAL	17
4.1 Concepto	17
4.2 Tipos y ejemplos de evasión fiscal.....	18
5 ELUSIÓN FISCAL	19
5.1 Concepto	19
5.2 Tipos y ejemplos de elusión fiscal.....	20
6 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS DE LOS CONCEPTOS ANTERIORES.....	22
6.1 Comparación de fraude , evasión y elusión.....	22
7 ASPECTOS LEGALES DE FRAUDE , EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL.....	23
7.1 Análisis de la Ley General Tributaria	23
7.2 Análisis de la ley 11/2021 de lucha contra el fraude fiscal.....	24
8 ASPECTOS MORALES DE FRAUDE , EVASIÓN Y ELUSIÓN.....	27
8.1 La Moral Fiscal	27
8.2 El fraude fiscal según los contribuyentes	27
9 PARAÍSO FISCAL	31
9.1 Concepto y características	31
9.2 Empresas offshore	32
9.3 Ejemplos de paraísos fiscales.....	34
9.4 Lista de la UE de países y territorios no cooperadores	37
10 ORGANISMO QUE PERSIGUE EL FRAUDE FISCAL	39
10.1 Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)	39

11 DATOS DEL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA	43
11.1 Cifras del fraude y su evolución	43
12 DELITOS FISCALES Y SUS SANCIONES	48
12.1 Delitos fiscales.....	48
12.2 Sanciones aplicables.....	49
13 CAUSAS Y CONSECUENCIAS DEL FRAUDE Y ELUSIÓN FISCAL	50
13.1 Causas que llevan a utilizar estos métodos	50
13.2 Consecuencias de utilizar estos métodos.....	52
14 ESTUDIO DE CASOS DE FRAUDE EN EL ÁMBITO DEPORTIVO	55
14.1 Estudio del caso del futbolista Lionel Messi	55
14.2 Estudio del caso del futbolista Cristiano Ronaldo	59
14.3 Estudio del caso del exfutbolista Xabi Alonso.....	61
CONCLUSIONES	64
ANEXO	67
Objetivos de desarrollo sostenible	67
BIBLIOGRAFÍA	68
LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA.....	72

ÍNDICE DE TABLAS

<u>Tabla 1 Tipos de fraude fiscal más perjudiciales según los españoles (2019)</u>	17
<u>Tabla 2 Técnicas de elusión fiscal según el tipo de impuesto</u>	21
<u>Tabla 3 Comparación entre Fraude , Evasión y Elusión</u>	23
<u>Tabla 4 Paraísos fiscales más famosos y su consideración en las listas individuales (2022)</u>	36
<u>Tabla 5 Lista de paraísos fiscales según el Consejo de la Unión Europea (2021)</u>	40
<u>Tabla 6 Valoración de la capacidad de los servicios de la Agencia Tributaria para resolver problemas de los contribuyentes (2019)</u>	43
<u>Tabla 7 Valoración de los distintos servicios ofrecidos por la Administración Tributaria (2019)</u>	43
<u>Tabla 8 Pregunta nº 24 de la encuesta del CIS sobre Opinión Pública y Política Fiscal referente a si AEAT realiza los suficientes esfuerzos para combatir el fraude fiscal (2020)</u>	44
<u>Tabla 9 Comparación entre los resultados de lucha contra el fraude de los años 2017 y 2018</u>	48
<u>Tabla 10 Causas del fraude según los españoles en 2019</u>	53
<u>Tabla 11 Clasificación de las causas del fraude según su naturaleza</u>	54
<u>Tabla 12 Razones que mueve a las personas a ocultar sus ingresos a Hacienda (2020)</u>	54

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

<u>Ilustración 1 Objetivo de desarrollo sostenible nº 10 : Reducción de las desigualdades (2022)</u>	11
<u>Ilustración 2 Objetivo de desarrollo sostenible nº16: Paz , Justicia e instituciones sólidas (2022)</u>	12
<u>Ilustración 3 Esquema de planes de lucha contra el fraude</u>	27
<u>Ilustración 4 Preguntas nº 12 y nº 13 de la encuesta del CIS sobre Opinión Pública y Política Fiscal referente a la cantidad de impuestos que se pagan y en comparación con otros países de Europa (2020)</u>	29
<u>Ilustración 5 Preguntas nº 15 y nº 16 de la encuesta del CIS sobre Opinión Pública y Política Fiscal referente a la justicia del cobro de impuestos y la responsabilidad de cumplir con las obligaciones tributarias (2020)</u>	30
<u>Ilustración 6 Opinión sobre el fraude fiscal en España en el año 2020</u>	31
<u>Ilustración 7 PIB anual de los países más desarrollados en 2015</u>	33
<u>Ilustración 8 Dinero invertido en sociedades offshore de residentes en la UE (2021)</u>	34
<u>Ilustración 9 Dinero invertido en sociedades offshore de residentes en la UE según el porcentaje equivalente al PIB del país (2022)</u>	35
<u>Ilustración 10 Paraísos fiscales según la Unión Europea en 2017</u>	39
<u>Ilustración 11 Conocimiento y utilización de los servicios de la Agencia Tributaria (2019)</u>	42
<u>Ilustración 12 Conocimiento de los servicios de la Administración Tributaria por segmentos de actividad (2019)</u>	42
<u>Ilustración 13 Evolución de la distribución provincial de la economía sumergida en España desde el año 2000 hasta el 2012</u>	46
<u>Ilustración 14 PIB trimestral de España y dinero oculto en 2015 (valor en millones de euros)</u>	47

<u>Ilustración 15 Evolución de la deuda pendiente a cierre de 2018</u>	48
<u>Ilustración 16 Resultados anuales de la lucha contra el fraude en los últimos años (2019)</u>	49
<u>Ilustración 17 Ingresos tributarios por AEAT (valor en millones de euros) (2021)</u>	50
<u>Ilustración 18 Efectos del fraude fiscal según los españoles en 2019</u>	56
<u>Ilustración 19 Pregunta nº22 de la encuesta del CIS sobre Opinión Pública y Política Fiscal referente a los principales efectos del fraude (2020)</u>	56

1 RESUMEN

El presente trabajo fin de grado tiene como finalidad analizar los distintos métodos por los cuales una persona o entidad puede incumplir o eludir sus obligaciones fiscales a la hora de pagar impuestos y analizar algunos de los casos más relevantes en el ámbito deportivo .

En la introducción, se explica la motivación, objeto y objetivos de este presente trabajo , etc....

La metodología que se utiliza es principalmente una búsqueda bibliográfica de todos los puntos a desarrollar, buscando palabras clave en artículos, libros y extrayendo la información más relevante para desarrollar los temas a tratar .

En el marco conceptual, que es la segunda parte del trabajo se analiza evasión, fraude y elusión fiscal, es decir se definen estos tres conceptos con sus respectivas características y se añadirían ejemplo de casos de cada uno de ellos para hacer un análisis más profundo.

También se analizan los aspectos legales de los conceptos anteriores, más concretamente La ley General Tributaria(LGT), y otras leyes como la de lucha contra el fraude fiscal y otras normativas tanto europeas como españolas y también se exponen los aspectos morales o éticos del uso de estos métodos.

A continuación, se define lo que es un paraíso fiscal y se ponen ejemplos para explicar de manera más detallada lo que son y para que se utilizan. Se explicará que organismo se encarga de perseguir el fraude fiscal en España, además de los datos de fraude y los delitos y sanciones para los que comentan este delito. Después se explicarán las causas y consecuencias principales de utilizar estos métodos fraudulentos.

Y para finalizar se hace un análisis profundo de algunos de los casos más importantes en el ámbito deportivo que constituyen delito de fraude o evasión fiscal , los casos de los futbolistas Leo Messi, Cristiano Ronaldo y Xabi Alonso. Se explicará los métodos que siguieron, sus sentencias, los delitos que cometieron, la cantidad defraudada, sanciones, etc....

Resum :

El present treball fi de grau té com a finalitat analitzar els diferents mètodes pels quals una persona o entitat pot incomplir o eludir les seues obligacions fiscals a l'hora de pagar impostos i analitzar alguns dels casos més rellevants en l'àmbit esportiu .

En la introducció , s'explica la motivació, objecte i objectius d'aquest present treball , etc....

La metodologia que s'utilitza és principalment una cerca bibliogràfica de tots els punts a desenvolupar, buscant paraules clau en articles, llibres i extraient la informació més rellevant per a desenvolupar els temes a tractar .

En el marc conceptual, que és la segona part del treball s'analitza evasió, frau i elusió fiscal, és a dir es defineixen aquests tres conceptes amb les seues

respectives característiques i s'afegirien exemple de casos de cadascun d'ells per a fer una anàlisi més profunda.

També s'analitzen els aspectes legals dels conceptes anteriors , més concretament La llei General Tributària , i altres lleis com la de lluita contra el frau fiscal i altres normatives tant europees com espanyoles i també s'exposen els aspectes morals o ètics de l'ús d'aquests mètodes .

A continuació, es defineix el que és un paradís fiscal i es posen exemples per a explicar de manera més detallada el que són i perquè s'utilitzen . S'explicarà que organisme s'encarrega de perseguir el frau fiscal a Espanya , a més de les dades de frau i els delictes i sancions per als quals comenten aquest delictes . Després s'explicaran les causes i conseqüències principals d'utilitzar aquests mètodes fraudulents.

I per a finalitzar es fa una anàlisi profunda d'alguns dels casos més importants en l'àmbit esportiu que constitueixen delictes de frau o evasió fiscal , els casos dels futbolistes Leo Messi, Cristiano Ronaldo , i Xabi Alonso. S'explicarà els mètodes que van seguir tots dos , la sentència, el delictes que van cometre , la quantitat defraudada , etc....

Abstract :

The purpose of this final degree project is to analyze the different methods by which a person or entity can fail or avoid their tax obligations when paying taxes and analyze some of the most relevant cases in the sports field.

In the introduction, the motivation, object and objectives of this present work are explained, etc...

The methodology used is mainly a bibliographic search of all the points to be developed, looking for keywords in articles, books and extracting the most relevant information to develop the topics to be dealt with.

In the conceptual framework, which is the second part of the work, evasion, fraud and tax avoidance are analyzed, that is, these three concepts are defined with their respective characteristics and case examples of each of them would be added to make a deeper analysis.

The legal aspects of the previous concepts are also analyzed , more specifically the General Tax Law , and other laws such as the fight against tax fraud and other European and Spanish regulations and the moral or ethical aspects of the use of these methods are also exposed .

Next, what is a tax haven is defined and examples are given to explain in more detail what they are and what they are used for. It will be explained which body is in charge of prosecuting tax fraud in Spain, in addition to the fraud data and the crimes and sanctions for those who commit this crime. Then the main causes and consequences of using these fraudulent methods will be explained.

And finally, an in-depth analysis is made of some of the most important cases in the sports field that constitute a crime of fraud or tax evasion, the cases of the soccer players Leo Messi, Cristiano Ronaldo, and Xabi Alonso. The methods that both followed will be explained, the sentence, the crime they committed, the amount defrauded, etc...

2 INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal es un problema cada vez más común en España, y además un tema de interés para cualquier ciudadano puesto que todos los ciudadanos deben cumplir con sus obligaciones tributarias para contribuir al bienestar del país.

Cualquier persona que incumpla o eluda sus obligaciones tributarias mediante cualquiera de los métodos que se estudiarán en este presente trabajo constituirá así pues delito de fraude y será castigado por ley.

Los conceptos de fraude y evasión son similares , pero existen diferencias entre ellos. La elusión es un concepto totalmente distinto, pero estas tres practicas persiguen el mismo objetivo , eludir el pago de tributos.

Los casos de fraude fiscal más llamativos en España son los casos de los futbolistas. En los últimos años se han dado varios casos y siempre generan una gran polémica debido a la cantidad defraudada y los métodos que se utilizan, por ello, en el presente trabajo se estudiarán varios casos de este sector en concreto.

2.1 Motivación

Mi motivación a la hora de realizar este trabajo fin de grado es que me parece un tema realmente interesante, no es un tema del cual tenga mucho conocimiento sin embargo tengo curiosidad por investigar más sobre el tema, analizar los métodos de fraude y sus tipos y sobre todo estudiar paso a paso algunos de los casos más relevantes en el ámbito deportivo.

2.2 Objeto y objetivos

El objeto de este trabajo consiste en la diferenciación de los tres conceptos fiscales(fraude, evasión y elusión) y estudio de algunos de los casos más importantes en el ámbito deportivo.

Para ello, se definen unos objetivos secundarios:

- Definición en profundidad de fraude, evasión y elusión fiscal: Definir cada técnica para pagar menos impuestos, así como sus características, tipos y ejemplos.
- Diferencias y similitudes de los conceptos anteriores: Para hacer más visual la diferenciación de los tres conceptos se diseñará una tabla con características que tengan o no en común.
- Conocer los métodos más comunes de fraude, evasión y elusión: Dentro de cada concepto existen varios tipos o técnicas más específicas, el objetivo es conocer cuáles son las más usadas.
- Hacer una comparativa tanto de aspectos legales(analizar la ley) como de aspectos morales de los conceptos anteriores: El objetivo es analizar la ley tributaria respecto a los métodos de fraude e identificar posibles vacíos legales. También se estudiará la moralidad del delito de fraude.

- Definir que es un paraíso fiscal y sus características: Explicar de manera detallada en qué consisten los paraísos fiscales, características, ejemplos, los más beneficiosos y a los que más recurren.
- análisis del organismo que se encarga de perseguir el delito fiscal , en este caso La Agencia Tributaria.
- Identificar los distintos tipos de delito fiscal que existen y sus sanciones
- Analizar las cifras del fraude fiscal en España y su evolución.
- Identificar las causas y consecuencias del fraude , es decir que lleva a cometer este delito y que efectos produce.
- Análisis de los casos más relevantes de delito de fraude o evasión en el ámbito deportivo: Estudiar las sentencias más sonadas en el ámbito deportivo en este caso de los futbolistas Leo Messi, Cristiano Ronaldo y Xabi Alonso y analizar paso a paso los métodos que siguieron, la cantidad de dinero que debían y los hechos que se produjeron .

2.3 Objetivos de desarrollo sostenible relacionados con el TFG

Los Objetivos de Desarrollo Sostenible, también llamados Objetivos Mundiales, son: los planes a futuro- concretamente para 2030- desarrollados y firmados por los 170 países pertenecientes a la ONU. Estos objetivos, subdivididos en meta se crearon para tratar de poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar paz y prosperidad mundial.

El primer objetivo relacionado es Reducción de las desigualdades (ODS 10) puesto que el fraude fiscal es un delito que implica pagar menos que el resto de las personas. Las entidades o personas que lo cometen están contribuyendo a la desigualdad en el pago de impuestos.

Ilustración 1 Objetivo de desarrollo sostenible nº 10 : Reducción de las desigualdades



Fuente : (Programa de las naciones unidas , 2022)

El segundo y último objetivo con el que encuentro relación con el TFG es Paz, Justicia e instituciones sólidas (ODS 16), este objetivo esta más centrado a la parte de instituciones sólidas puesto que la Agencia Estatal de Administración Tributaria es la que se encarga de prever los delitos y a seguir a los infractores por lo que es conveniente que se trate de una institución solida en su trabajo.



Fuente : (Programa de las naciones unidas , 2022)

2.4 Relación con las asignaturas de la titulación

En relación con la justificación de la utilización de los contenidos de las asignaturas del grado de Gestión y Administración Pública, relacionadas con el presente trabajo, en primer lugar, hay que destacar las asignaturas de:

- Economía política , mediante la política fiscal los gobiernos pueden influir en la economía de su país mediante leyes, normas, etc....
- Introducción a la contabilidad, algunos de los delitos de fraude o evasión fiscal se cometen manipulando la contabilidad de la empresa o ocultando ingresos.
- Economía de la unión europea, los países de la Unión Europea pierden una cantidad significativa de dinero debido a la evasión de impuestos. También se implementa directivas de otros estados miembros para luchar contra el fraude y existe un intercambio de información para prevenirlo.
- Gestión Tributaria , se relaciona directamente con el trabajo puesto que se analizará los distintos métodos de evasión fiscal y se analizara la ley general tributaria que se estudió en la asignatura .

2.5 Metodología

La metodología que se utiliza para la elaboración del presente trabajo fin de grado es fundamentalmente analítica basada en la búsqueda bibliográfica, principalmente se ha seleccionado información de Google Scholar, Google y Dialnet, en concreto tesis, libros y artículos más citados.

Para la búsqueda de información, principalmente se ha seleccionado documentos escritos en castellano, publicaciones de la última década (2012-2022) y utilización de palabras clave como evasión, elusión, fraude fiscal, paraíso fiscal, casos fraude, casos evasión, etc....La búsqueda se realizó desde septiembre de 2022 hasta diciembre de 2022.

Por ejemplo, la búsqueda de “fraude fiscal” en las tres bases de datos tiene como resultado:

10.200.000 resultados en Google

17.200 resultados en Google Académico

1580 resultados en Dialnet, de los cuales : 913 artículos de revista, 451 artículos de libro, 112 libros y 104 tesis.

En las tres bases de datos se ha seleccionado la información más relevante y que tenga relación con el trabajo. Las 15 fuentes de información más representativas que se han encontrado en la búsqueda son :

1. Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022). Agencia Tributaria sede electrónica. Agencia Tributaria. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>
2. Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022). Glosario. Agencia Tributaria: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html
3. Sentencia Audiencia Provincial de Madrid 177/2021, de 8 de abril de 2021 <https://static.ecestativos.com/file/fa3/d19/503/fa3d1950340e0811970cc6e2ee7f6789.pdf>
4. Sentencia Tribunal Supremo 1885/2017, de 24 de mayo de 2017 <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/cac2ec927df2ac24c13003b2ec45c8c43119f551999e0ec1>
5. Sentencia Tribunal Supremo 740/2018, de 6 de febrero de 2019 <https://vlex.es/vid/765970837>
6. Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. (Boletín Oficial del Estado, núm.164, de 10 de julio de 2021). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-11473>
7. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
8. Gamero Távora, J.(2018). *Paraísos fiscales*. Universidad de Sevilla, Sevilla. <https://idus.us.es/handle/11441/78217>
9. Gil Pecharromán, X(2014) . *La 'moral fiscal': la gran desconocida entre quienes crean leyes tributarias*. El economista. : <https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/5557113/02/14/La-moral-fiscal-esa-gran-desconocida-entre-quienes-crean-leyes-tributarias.html>
10. Giachi, S., (2014). *Dimensiones Sociales del Fraude Fiscal: Confianza y Moral Fiscal en la España Contemporánea*. Reis. Revista Española de Investigaciones Sociológicas, (145),73-96.[fecha de Consulta 4 de noviembre de 2022]. ISSN: 0210-5233. Obtenido de: <https://www.re-dalyc.org/articulo.oa?id=99734671004>
11. Navas Román, M (2020). *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles*. Instituto de Estudios Fiscales: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2020_09.pdf

12. Pulido Alba, E (2014). *Tesis doctoral: El fraude fiscal en España. una Estimación con datos de contabilidad nacional.*https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/125760/DEA_PulidoAlbaEmilio-Jos%E9_Fraudefiscal.pdf;jsessionid=8B382330612C1A78A82095A9293AB247?sequence=1
13. Centro de Investigaciones sociológicas (2020). *Opinión pública y política fiscal.* Centro de Investigaciones Sociológicas. http://datos.cis.es/pdf/Es3290marMT_A.pdf
14. Molina, M (2018) . *Paraísos Fiscales. Acuerdos de Intercambio de Información.* <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/11118/Molina%2c%20Maria%20Eugenia.%20Paraisos%20fiscales.%20Acuerdos%20de%20intercambio...pdf>
15. Teijón Alcála, M (2021). *El fraude fiscal en España: Un estudio empírico sobre sus posibles causas mediante Modelos de Análisis Multinivel .* Revista Española de Investigación Criminológica. <https://reic.criminologia.net/index.php/journal/article/view/391/237>

En primer lugar, se ha analizado los conceptos clave, para ello se hace una búsqueda bibliográfica de palabras clave como: Evasión , fraude y elusión fiscal para explicar de manera detallada las diferencias y similitudes entre ellos.

Adicionalmente se analiza las normativas legales tanto españolas como europeas, se analiza la Ley General tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y se trata de una fuente primaria de información, esta ley también ha servido como fuente de información para el desarrollo de otros puntos.

Para la explicación de lo que es un paraíso fiscal, ejemplos de casos, características , etc.... Se ha usado la misma metodología que en la primera parte, se ha seleccionado información de informes, libros, documentos oficiales y algún otro tipo de fuente secundaria. Y para los conceptos de AEAT la mayor parte de la información se ha extraído de su propia web gracias a la transparencia que ofrece respecto a la información de esta, mientras que en el desarrollo de los delitos fiscales y sus sanciones aplicables al igual que en el punto del análisis de la Ley General Tributaria se ha extraído información de la Ley General Tributaria y el Código Penal.

Y por último la parte final que consiste en el análisis de los casos de Leo Messi, Cristiano Ronaldo y Xabi Alonso se ha seguido una metodología del estudio del caso. Primero se ha seleccionado la muestra, que en este caso son los tres deportistas, después de la unidad de análisis, que serían las sentencias. Seguido de la recolección de información más relevante y su posterior análisis. En este trabajo fin de grado el tipo de estudio de caso sería caso simple, diseño holístico puesto que el estudio se desarrolla sobre un solo objeto, proceso o acontecimiento, realizados con una unidad de análisis. La información proviene directamente de las sentencias oficiales, en este caso La Audiencia Provincial de Madrid, La Audiencia Provincial de Barcelona y el Tribunal Supremo.

3 FRAUDE FISCAL

3.1 Concepto

La definición que da la Agencia Tributaria (AEAT) en su glosario, es: “Comportamiento del contribuyente que oculta, disfraza o manipula su capacidad económica para no ingresar a la Hacienda Pública la cantidad de impuestos que está obligado a pagar según las leyes vigentes”. (AEAT (b),2022)

El fraude fiscal se ve usualmente en la presentación de documentos y declaraciones falsos que se realizan de forma premeditada con el objetivo de incumplir la normativa fiscal y así pagar menos impuestos. El fraude, está relacionado con el termino de estafa, que según la RAE consiste en el “delito consistente en provocar un perjuicio patrimonial a alguien mediante engaño y con ánimo de lucro”.

Esta infracción tributaria tiene consideración de delito fiscal en determinados países cuando supera una cantidad determinada(En España es cuando supera los 120.000 euros) y puede llegar a ser penada con cárcel. Sin embargo, los fraudes que suponen una cantidad inferior se resuelven por la vía administrativa y son sancionados con multas. Más adelante se explicará de forma más detallada los tipos de delitos fiscales y las sanciones que pueden ser aplicadas.

El fraude fiscal es un problema a gran escala que afecta a la mayoría de los Estados, además se han producido casos donde se han visto afectados varios países por una misma defraudación, por ello existe una gran cooperación a nivel internacional para intentar que se produzcan más delitos de fraude.(Pulido Alba,2014)

Las principales características del fraude fiscal son: (Trujillo , 2022)

- El infractor puede ser una persona jurídica o una persona física.
- Es un acto premeditado, es decir, el infractor quiere defraudar.
- El objetivo es quedarse con más beneficio al evitar el pago del impuesto.
- Se perjudica patrimonialmente a la Administración Pública.
- La conducta que supone el fraude es contraria a la normativa tributaria.

En España, se cuenta con la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE)

En la exposición de motivos de dicha ley explica su contenido: “Esta Ley contiene modificaciones en diversas normas, principalmente en materia tributaria, con una finalidad doble. Por una parte, para proceder a la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal. Y por otra parte para incluir modificaciones en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones para prevenir y luchar contra el fraude fiscal reforzando el control tributario”.(Ley 11/2021)

En particular, según el preámbulo de dicha ley , “se deben concentrar esfuerzos en el control de los contribuyentes con grandes patrimonios, así como en sus entornos societarios y familiares, a fin de favorecer el correcto cumplimiento de

sus obligaciones tributarias mediante la creación de una unidad central de coordinación de dichas actuaciones de control”.

Asimismo , la Unión europea, la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018 , conocida como DAC 6, se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. España ha sido de los últimos países de la UE en incorporar la DAC 6.

La DAC 6 establece normas donde la principal idea es que los contribuyentes de manera obligada comuniquen a la Administración Tributaria correspondiente de cada país todas las operaciones que puedan constituir delito de fraude. Posteriormente las administraciones tributarias de cada estado intercambian información para fomentar la transparencia y mejorar el sistema fiscal. (Uría Menéndez, 2021)

El objetivo de la DAC 6 es que las administraciones tributarias puedan reaccionar con rapidez ante posibles delitos de fraude o elusión fiscal , implementando medidas que permitan controlar los vacíos legales existentes en las leyes. (Diario Oficial de la UE 2018)

3.2 Tipos y ejemplos de fraude fiscal

El fraude fiscal puede ser de dos tipos , por acción u omisión. (Trujillo, 2022)

- Por acción: Cuando se usan medios para cometerlo.
- Por omisión: Cuando se esconde información o datos a propósito.

El fraude fiscal por omisión se da cuando declaras menos de la cantidad que realmente tienes que declarar, es decir, de manera consciente omites datos. También se considera fraude por omisión cuando no presentas una declaración que te corresponde.

Mientras que el fraude fiscal por acción se da cuando usas medios fraudulentos para cometerlo, por ejemplo, a través de facturas , manipulación de contabilidad o a través de empresas.

Se consideran medios fraudulentos: (Art 184, Ley General Tributaria)

- Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
- El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados
- La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad

El Código Penal , establece que son fraudes a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local: (Artículo 305 del Código penal)

- La evasión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener de retribuciones en especie.
- La obtención indebida de devoluciones.
- El disfrute de beneficios fiscales de la misma forma.

- No ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta practicados o que hubieran debido practicar.

En el año 2019 , el Instituto de Estudios Fiscales elaboró una encuesta sobre las opiniones y actitudes ficales de los españoles. Una de las preguntas era sobre qué tipo de fraude es más perjudicial para la sociedad .

Tabla 1 Tipos de fraude fiscal más perjudiciales según los españoles (2019)

TIPOS DE FRAUDE	% DE MENCIONES
Economía sumergida	37,9
Empresarios no declaran el IRPF	16,8
Empresas no pagan de forma total el Impuesto sobre Sociedades	14,5
Usuarios/compradores no pagan el IVA	13,3
No declarar el impuesto de la renta	7,8
No ingresar los IVA cobrados	8,5
Otros tipos de fraude	1,2

Fuente: Encuesta sobre la opinión y las actitudes fiscales de los españoles realizada por el instituto de estudios fiscales (Navas Román, 2019)

En la tabla 1 se observa que las actividades empresariales ocultas son el fraude más perjudicial según los españoles , los tres tipos más mencionados hacen referencia a empresas . La economía sumergida representa ser el fraude más perjudicial debido a la cantidad de beneficios que las empresas obtienen y que estas no declaran .

4 EVASIÓN FISCAL

4.1 Concepto

La definición que da el economista brasileño Antonio Alberto Sampaio nos orienta sobre el concepto clave de incumplimiento de obligación fiscal: "Estímesse la evasión fiscal, lato sensu, como cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de cualquier obligación tributaria". (Marcelino Junior , 2020)

La evasión fiscal es un procedimiento análogo al fraude, que tiene lugar cuando no se realiza el pago de impuestos correspondientes mediante la ocultación de los ingresos o información. Por ejemplo, operaciones que no pagan el IVA (Impuesto sobre el valor añadido) o la falsificación de facturas con el objetivo de reducir el pago de impuestos. (Solano, M 2022)

Se trata de una actividad que evita el control fiscal, con el fin de no pagar o pagar menos impuestos .La evasión fiscal es una infracción que tiene que ser sancionada. El contribuyente ha de ser penado por ley puesto que intenta reducir las cantidades que ha de ingresar a través de métodos o técnicas ilegales.

La principal diferencia con el fraude fiscal es que la evasión fiscal consiste en la ocultación, o bien de ingresos o bien de información relevante de carácter

económico mientras que el fraude consiste en la premeditación de cometer dicha infracción. (Central Fiduciaria, 2016)

Para que un acto se considere como evasión fiscal deben de producirse tres elementos clave, que son: (Trujillo , 2020)

1. Una persona física o jurídica obligada a pagar impuestos sobre sus rentas, salarios, propiedades, etc., que le correspondan.
2. Se ha de verificar que el sujeto ha llevado a cabo actividades con el objetivo de pagar menos impuestos.
3. Los medios o acciones llevados a cabo por el sujeto son ilegales e implican incumplimiento de la normativa o ley vigente .

Algunos ejemplos de conductas de evasión fiscal más comunes son: (Marcelino Junior,2020)

- Declarar una renta más baja de la que realmente se gana.
- Conseguir subvenciones sin cumplir con los requisitos necesarios.
- No declarar que es propietario de viviendas, terrenos, bienes patrimoniales, etc.
- Incluir gastos personales como gastos de la actividad.

4.2 Tipos y ejemplos de evasión fiscal

Existe una gran variedad de métodos para evadir impuestos, tienen un elemento en común, y es que se pretende ocultar ingresos y bienes al fisco¹. (Trujillo, 2020)

- Subdeclaración de impuestos : Para pagar una cantidad menor de impuestos, se ha de declarar unos ingresos inferiores a los reales. Con lo cual, se tendrá que ocultar la cantidad que no fue declarada, de forma que el fisco no descubra la totalidad de los ingresos.
- Paraísos fiscales : Un paraíso fiscal es un estado con una carga impositiva muy baja en comparación con la mayoría de los países. Esta condición atrae los capitales de los no residentes. Estableciendo su domicilio en uno de estos estados sin residir ahí consiguen evadir impuestos. Una de las características de estos estados es la opacidad, lo que supone una dificultad para identificar a los evasores.
- Designar a un testaferro² : Otro método consiste en esconderse tras un testaferro. En este caso el testaferro, se encargará de la empresa, será la imagen y encubrirá al evasor fiscal. Esta circunstancia le hace responsable de las operaciones de la empresa al testaferro. Un testaferro es legal siempre y cuando se ponga en conocimiento de las autoridades. Pero en

¹ Conjunto de administraciones públicas que se encargan de la recaudación de impuestos .

² Un testaferro es una persona que firma un contrato por el cual se hace responsable de un bien, derecho, etc....Asumiendo una titularidad que le corresponde a otra persona.

el caso de no informar de la identidad del testaferro se consideraría evasión fiscal.

- Fideicomiso o trust : En este método el propietario cede bienes, propiedades, etc....,para que se encargue un tercero, de forma que pueden surgir varios beneficiarios.
- Cambio del domicilio fiscal : Una persona puede cambiar su país de residencia cuando lo desee. El problema legal consiste en que la persona que haya modificado su residencia admita que ha sido con el propósito de evadir impuestos .

5 ELUSIÓN FISCAL

5.1 Concepto

La elusión fiscal es la utilización de métodos legales para reducir o evitar el pago de impuestos. Se caracteriza Una de sus principales características es el no incumplimiento de la norma, sino en aprovechar los vacíos legales para conseguir un beneficio fiscal.

Los contribuyentes ya sean empresas o personas que recurren a la elusión fiscal están aprovechando vacíos legales con el objetivo de reducir sus obligaciones ante el fisco de forma con la que no incumplan ningún ley o normativa.

Lo que caracteriza a la elusión fiscal son los vacíos legales . Anteriormente vimos que en el fraude era la premeditación , en la evasión la omisión y en este caso consiste en el aprovechamiento de los vacíos legales para eludir impuestos.

Esta práctica utiliza los vacíos legales para conseguir declarar una cantidad inferior, es decir, actúa al límite de la legalidad con el propósito de evitar o reducir impuestos. Realmente eludir es legal, puesto que no se emplean técnicas ilegales para pagar menos impuestos, Sin embargo, que sea legal no hace que las personas o empresas que empleen este método sean perseguidas. (Westreicher, 2019)

Alguna de las características de la elusión es que quien elude no incumple la normativa con lo cual no es sancionado. Fraude, evasión y elusión fiscal tienen en común el reducir el pago de impuestos, el uso de estos métodos hace que la administración tributaria recaude menos de lo que debería.

La evasión y el fraude fiscal incumplen la ley, mientras que la elusión la estudia minuciosamente. Estos dos conceptos están relacionados con la ilegalidad y corrupción. Esta circunstancia no ocurre con la elusión puesto que opera al límite de la ley, pero no la incumple.

Para evitar que se eludan impuestos, la Agencia Tributaria (AEAT) puede emitir reglamentos especificando situaciones que sean consideradas elusión fiscal, de este modo se minimiza el aprovechamiento de vacíos legales.(Westreicher, 2019)

5.2 Tipos y ejemplos de elusión fiscal

En la tabla 1 se muestra las distintas técnicas de elusión según el tipo de impuesto .La mayoría tienen en común la creación de una sociedad mercantil en un paraíso fiscal .

Tabla 2 Técnicas de elusión fiscal según el tipo de impuesto

IMPUESTO	TÉCNICA DE ELUSIÓN
<p>Transferencias de Bienes</p> <p>Objeto de gravamen: Las ventas de inmuebles.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Se crea una sociedad mercantil en un Paraíso Fiscal. - Esta sociedad adquiere el bien. - La venta de este bien se realiza mediante transmisión de titularidad de la sociedad a la persona que adquiere el bien.
<p>Sucesiones y donaciones</p> <p>Objeto de gravamen: Fundamentalmente herencias.</p>	<p>Ejemplo: El propietario de un inmueble desea que tras su muerte su hijo herede libre de impuestos.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se crea una sociedad mercantil en un Paraíso Fiscal. (Sera titular el hijo) - Se cede la titularidad del inmueble a la sociedad en documento sin fecha. - Al morir la persona el hijo pone el documento en la fecha que corresponda y registrar la transacción a un coste muy bajo.
<p>Licencia Comercial</p> <p>Objeto de gravamen: Cualquier tipo de actividad económica.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Se crea una sociedad mercantil en un paraíso fiscal. - Se llevan a cabo todas las actividades a través de esta sociedad extranjera (offshore), no existe la necesidad de pagar estos impuestos ya que solo afecta a empresas residentes.

<p>IRPF</p> <p>Objeto de gravamen: La renta anual de una persona física.</p>	<p>La elusión del IRPF también hace uso de una sociedad que no reside en el propio país. El titular deberá constar como si fuese un empleado, con un salario mínimo asignado, exento de impuestos.</p>
<p>Beneficios de las sociedades mercantiles</p> <p>Objeto de gravamen: Beneficio anual de una sociedad mercantil.</p>	<p>A través de la creación de una sociedad mercantil offshore en un paraíso fiscal.</p>
<p>Patrimonio</p> <p>Objeto de gravamen: El patrimonio personal de las personas físicas.</p>	<p>Transferir su patrimonio a varias sociedades que residan en paraísos fiscales, de las cuales es propietario.</p> <p>Deben ser estados que garanticen la confidencialidad para que otros países no puedan acceder a conocer la identidad del titular de dichas sociedades.</p>
<p>IVA</p> <p>Objeto de gravamen: El consumo.</p>	<p>Se crea una sociedad en un paraíso fiscal.</p> <p>La sociedad con sede en un paraíso fiscal compra y vende mercancías pero no se tendrá que declarar el IVA puesto que solo se aplica a las ventas y compras efectuadas dentro del país.</p>

Fuente: elaboración propia en base a (Iglesias Gomez,2012)

6 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS DE LOS CONCEPTOS ANTERIORES

6.1 Comparación de fraude , evasión y elusión

En la tabla 3, se muestra que los conceptos de fraude y evasión fiscal son bastante parecidos, pero no iguales , tienen bastantes similitudes. Al contrario, pasa con la elusión fiscal, prácticamente no tienen elementos en común, tan solo el hecho de que las tres técnicas sirven para no pagar o pagar menos impuestos.

Tabla 3 Comparación entre Fraude , Evasión y Elusión

EVASIÓN FISCAL	FRAUDE FISCAL	ELUSIÓN FISCAL
Consiste en la ocultación de ingresos	Consiste en la infracción de la ley de forma premeditada	Consiste en el aprovechamiento de los vacíos legales
Constituye un acto de corrupción	Constituye un acto de corrupción	Buscan asesoría de expertos
Falta de ética a la hora de declarar impuestos	Falta de ética a la hora de declarar impuestos	Empresas grandes suelen aprovechar este método.
Constituye delito	Constituye delito	No constituye delito
ES ILEGAL	ES ILEGAL	ES LEGAL
Ocultación de ingresos o de información	Declaraciones falsas , manipulación de la contabilidad , etc....	Reducen sus impuestos sin violar la ley
Se produce un ahorro fiscal	Mediante engaño no se paga el impuesto	No existe impuesto a pagar

Fuente : Elaboración propia en base a los puntos desarrollados anteriormente

7 ASPECTOS LEGALES DE FRAUDE , EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

7.1 Análisis de la Ley General Tributaria

En la exposición de motivos se destaca que “Los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias”.

La lucha contra el fraude no es el objetivo principal lógicamente puesto que existe otra ley, que es la ley 11/2021 que es específica a la lucha contra el fraude.

Respecto al concepto de elusión fiscal las leyes no pueden prever que se use ni tampoco poner sanciones a quienes lo cometan porque no constituyen delito fiscal y se basa en el aprovechamiento de vacíos legales para conseguir un beneficio fiscal, con lo cual la única medida posible es la de reforzar la ley de manera que les dificulte a los infractores utilizar dichos vacíos legales.

Esta ley prácticamente no trata los temas de fraude y evasión , los mecanismos que ayudan a la lucha contra el fraude solo los menciona, pero el fundamento de esta ley es definir el ordenamiento tributario , principios esenciales y las relaciones básicas que se dan entre la administración tributaria y los contribuyentes.

El artículo 15, hace referencia a cuando se produce un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es decir cuando se produce fraude o evasión:

El conflicto de la aplicación de la norma tributaria se da cuando se evite la realización del hecho imponible o se reduzca la deuda tributaria a través de los hechos en los que se den estas circunstancias:

- a) “Que individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”.
- b) “Que de su utilización no resulten efecto jurídicos o económicos , distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. (Art 15, Ley General Tributaria)

“En los actos o negocios en los que exista simulación³, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”.(Artículo 16, Ley General Tributaria)

La simulación también se consideraría fraude o evasión puesto que su finalidad exclusiva es eludir un pago total o parcial. Como consecuencia de simular se sancionará mediante una multa correspondientes e intereses de demora.

³ Es la alteración aparente de la causa o negocio jurídico, o el objeto verdadero de un acto o contrato.

La ley también recoge las infracciones y sanciones tributarias para las personas que incumplan la ley y las define como Las infracciones tributarias son las “acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. Se pueden clasificar en leves, graves y muy graves, además, las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica”.

Las infracciones tributarias se podrán sancionar mediante la imposición de sanciones pecuniarias(multa fija o proporcional) y de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.(Art 183 y 185, Ley General Tributaria)

7.2 Análisis de la ley 11/2021 de lucha contra el fraude fiscal

La ley más específica que lucha contra el fraude fiscal es la ley 11/2021 donde se establecen medidas para evitar que se produzca el fraude o evasión fiscal y también se añadirán medidas en contra de la práctica de elusión fiscal.

En la exposición de motivos de la ley se explica que “La UE estableció normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como Directiva anti-elusión fiscal. Esta Directiva aborda diferentes ámbitos, como por ejemplo el establecimiento de una norma general antiabuso, un nuevo régimen de transparencia fiscal internacional, la limitación de la deducibilidad de intereses y la regulación de la imposición de salida”.

La transparencia fiscal internacional hace que se imputen a empresas residentes en España determinadas rentas obtenidas por una entidad con sede fuera de España cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero sea inferiores a las que se hubiesen producido en España. (Ley 11/2021)

En cuanto al llamado impuesto de salida o «exit tax»⁴ garantiza que un contribuyente que quería cambiar su residencia o mover sus bienes fuera del estado, dicho estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio.(Ley 11/2021)

También se expone que “En el caso de que el cambio se produzca a otro estado miembro de la UE se establecía el aplazamiento del pago del impuesto de salida, a solicitud del o de la contribuyente, hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados. Existe un derecho del contribuyente a fraccionar el pago del impuesto de salida a lo largo de cinco años, cuando el cambio de residencia se efectúe a otro Estado miembro o un tercer país que sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo”.

El Impuesto sobre la renta de no residentes regula el supuesto del traslado de activos al extranjero desde un establecimiento localizado en España.

⁴ Impuesto pensado en principio, como en otros países de la Unión Europea, para luchar contra los casos de grandes fortunas que cambian de domicilio para evadir impuestos.

La ley también señala que “Como consecuencia de la transposición de la Directiva anti-elusión fiscal resulta necesario introducir en dicha norma, además de lo señalado anteriormente en relación con el fraccionamiento, un nuevo supuesto previsto de generación de un impuesto de salida para el caso de que se produzca un traslado, no de un elemento aislado, sino de «la actividad» realizada por el establecimiento permanente”.

Respecto a las medidas más concretas de fraude que entraron en vigor en España el año 2021 , según la ley 11/2021 destacan las siguientes:

- Se limita el pago en efectivo a 1000 euros para determinadas operaciones económicas. Anteriormente eran 2500 euros con lo cual supone una bajada significativa. También se reduce el límite de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el caso de particulares con domicilio fiscal en el extranjero.
- Se prohíben las amnistías fiscales, de manera que todos los contribuyentes deben pagar sus impuestos sin excepciones.
- También se reduce de un millón de euros a 600.000 la cantidad de deudores con Hacienda. Las personas que superen este límite aparecen como deudores.
- Se actualiza el termino de paraísos fiscales, pasan a denominarse “jurisdicciones no cooperativas”. La lista donde se encuentran los paraísos fiscales se actualizará de forma periódica.
- La ley prohíbe la producción, uso o comercialización del llamado “software de doble uso”, que principalmente se usa mediante programas informáticos para manipular la contabilidad. (La Moncloa, 2021)

Ilustración 3 Esquema de planes de lucha contra el fraude



Fuente : Elaboración propia en base a todo lo desarrollado en el punto de análisis de la ley de lucha contra el fraude

8 ASPECTOS MORALES DE FRAUDE , EVASIÓN Y ELUSIÓN

8.1 La Moral Fiscal

La moral fiscal se refiere a las circunstancias en que, frente a una igualdad de oportunidades, algunos contribuyentes deciden evadir impuestos mientras que otros cumplen con sus obligaciones fiscales . Que se produzcan estos hechos depende de la moral fiscal y se ha de tener en cuenta en el momento de tomar medidas legislativas.

La moral fiscal es utilizada como elemento básico de análisis de las conductas de los contribuyentes ante el fraude fiscal.

Según Sandro Giachi ⁵ , “hay dos factores relevantes para comprender el fraude fiscal relacionados con la equidad, por una parte, la percepción de justicia fiscal, es decir, la equidad ante las oportunidades legales de evadir impuestos y en el nivel de recaudación exigido a distintas clases sociales, y la otra, la percepción de un intercambio favorable con el Gobierno, es decir, la correspondencia percibida por el contribuyente entre tributos pagados y servicios públicos recibidos. Estos factores están relacionados con la confianza en las instituciones y son factores determinantes, que podrían aumentar la probabilidad de cumplimiento tributario”. (Giachi , 2014)

Esta visión motiva a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales, pero con la idea sobre las oportunidades reales que tiene de defraudar a Hacienda. Consecuentemente, explica Giachi “no todos los individuos evadirían los impuestos , sólo lo harían aquellos que carecen de moral fiscal y en la medida en que crean tener una probabilidad muy baja de ser descubiertos y sancionados”.

8.2 El fraude fiscal según los contribuyentes

En España, el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), elabora una encuesta a través la cual se puede analizar los factores que condicionan la moral fiscal. Destaca la existencia de tres tipos de factores que tienen una relación con la moral fiscal y que están interrelacionados entre sí : la edad, el género y el nivel de estudios. Además, se evalúa la confianza en las instituciones y en el Gobierno y la calidad de las instituciones y del Gobierno.

⁵ Miembro del Instituto de Estudios Sociales Avanzados, perteneciente al Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC), titulado Dimensiones sociales del fraude fiscal

A partir de los resultados obtenidos (CIS , 2020) se puede observar una relación entre la residencia en determinadas comunidades autónomas y la motivación para cumplir el pago de impuestos.

Las comunidades autónomas más responsables a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales son Madrid, Asturias, o Castilla y León. Por el contrario, comunidades como Cantabria, El País Vasco o La Rioja, no demuestran tener un alto grado de moral fiscal

Esta encuesta sobre la opinión pública y política fiscal publicada por el CIS, ofrece una visión sobre la opinión de los contribuyentes respecto a los tributos y su conciencia tributaria.

Ilustración 4 Preguntas nº 12 y nº 13 de la encuesta del CIS sobre Opinión Pública y Política Fiscal referente a la cantidad de impuestos que se pagan y en comparación con otros países de Europa

Pregunta 12

¿Diría Ud. que lo que los/as españoles/as pagamos en impuestos es mucho, regular o poco?

Mucho	40,3
Regular	44,2
Poco	10,1
N.S.	4,8
N.C.	0,7
(N)	(2.926)

Pregunta 13

Y en comparación con otros países más avanzados de Europa, ¿piensa Ud. que en España se pagan más, igual o menos impuestos?

Más impuestos	31,6
Igual de impuestos	14,5
Menos impuestos	35,9
(NO LEER) No sabe, no puede comparar con otros países	16,8
N.C.	1,2
(N)	(2.926)

Fuente : (CIS,2020)

En la ilustración 4 se puede ver las dos preguntas de la encuesta del CIS la opinión de las personas respecto al pago de impuestos , solo un 10,1 % piensa que paga pocos impuestos , respecto a la comparativa de si pagamos más o menos con otros países de Europa está más equilibrado .

Fraude , evasión y elusión fiscal : Estudio de casos en el ámbito deportivo Borja Moreno Lanzas

Ilustración 5 Preguntas nº 15 y nº 16 de la encuesta del CIS sobre Opinión Pública y Política Fiscal referente a la justicia del cobro de impuestos y la responsabilidad de cumplir con las obligaciones tributarias

Pregunta 15

Y, ¿cree Ud. que, en general, los impuestos se cobran con justicia, esto es, que pagan más quienes más tienen, o no lo cree así?

Si, se cobran con justicia	15,5
No lo cree así	77,2
N.S.	6,7
N.C.	0,6
(N)	(2.926)

Pregunta 16

¿Cree Ud. que los/as españoles/as, a la hora de pagar impuestos, son muy conscientes y responsables, bastante conscientes y responsables, poco o nada conscientes y responsables?

Muy conscientes y responsables	4,5
Bastante conscientes y responsables	29,0
Poco conscientes y responsables	49,2
Nada conscientes ni responsables	13,1
N.S.	3,6
N.C.	0,5
(N)	(2.926)

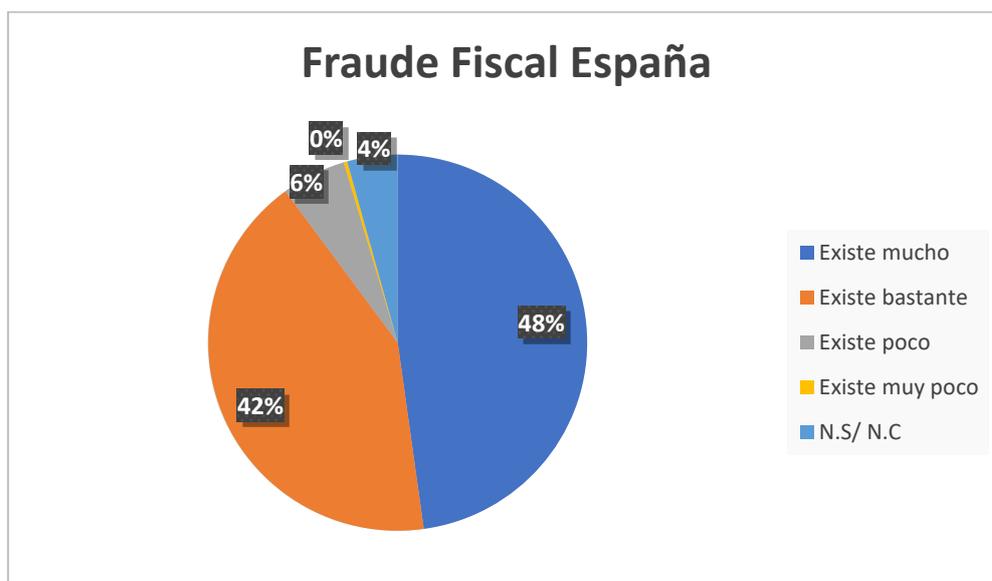
Fuente : (CIS,2020)

En las siguientes dos preguntas más enfocadas a lo que sería la justicia del pago de impuestos y la responsabilidad de este vemos que casi un 80% no cree que haya justicia y más de la mitad que los españoles somos poco o nada conscientes.

En la ilustración 6 en base a la pregunta 18 de la encuesta del CIS sobre la opinión pública conciencia tributaria : En su opinión, ¿Cree Ud. que en España existe mucho fraude fiscal, bastante, poco o muy poco fraude fiscal?

Para reflejar de manera más visual la notable diferencia , la población es muy consciente de que existe fraude fiscal, un 90 % piensa que existe bastante o mucho , un 6% que existe poco y el 4% no contestó, cabe destacar que la muestra es de 2926 personas.

Ilustración 6 Opinión sobre el fraude fiscal en España en el año 2020



Fuente: Elaboración propia en base a la pregunta 18 de la encuesta del CIS

Cada vez aumenta el número de ciudadanos que rechaza el fraude fiscal y consideran que deben cumplir con sus obligaciones fiscales. Sin embargo, la mayoría de los contribuyentes piensa que la moral tributaria no es el principal motivo para pagar impuestos y consideran que las medidas por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) sí que supone ser el principal motivo.

Si la moral tributaria se entendiera como la motivación fundamental para cumplir las obligaciones fiscales su desarrollo sería tan necesario como la creación de medidas de lucha contra el fraude fiscal. Se tienen que incorporar métodos que hagan ver la importancia de pagar impuestos.

Según Grande Serrano "Existe evidencia de que la moral tributaria se ve afectada por factores socioeconómicos. Las personas mayores tienen menos probabilidades de justificar el fraude que las personas más jóvenes, las mujeres tienen una moral tributaria más alta que los hombres, y también tienen una moral tributaria más alta las personas religiosas o las de mayor nivel educativo. El Desarrollo de programas de educación cívico-tributaria para distintos perfiles de contribuyentes, contribuirá a la construcción de una moral tributaria más reforzada para que la sociedad sea consciente de la importancia de pagar impuestos".(Grande Serrano,2020)

9 PARAÍSO FISCAL

9.1 Concepto y características

La definición que da la RAE es “País o territorio donde la ausencia de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior”. (RAE, 2022)

Los paraísos fiscales son uno de los medios más utilizados por las empresas o personas que eluden sus impuestos con el objetivo de no pagar impuestos de forma legal.

Según la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) existen cuatro elementos que son empleados para determinar si una legislación constituye un paraíso fiscal:

- Cuando en la legislación no se exigen tributos, cada legislación tiene el derecho a imponer o no impuestos directos.
- Cuando no hay transparencia, estos estados son famosos por su confidencialidad.
- Cuando tampoco se produce un intercambio de información por parte de las administraciones tributarias para poder identificar a los individuos o entidades que se benefician de los bajos impuestos.
- Permitir a los no residentes beneficiarse de los bajos impuestos incluso cuando no realicen actividades económicas en dicho país.

Otra de las características de los paraísos fiscales es que existen dos regímenes fiscales. Existe el régimen aplicable a los residentes del propio país y a las empresas que también sean del propio país y que están obligados a cumplir sus obligaciones. En el otro régimen están los no residentes que cuentan con varias ventajas a la hora de pagar impuestos. (Gamero Távora, 2022)

La confidencialidad, secreto bancario y protección de datos personales son características que hace aún más atractivo el uso de paraísos fiscales. Es completamente normal que los datos personales de empresarios no se encuentren en los registros públicos, en los paraísos fiscales es muy común la figura del agente residente. Se trata de un representante legal que suele ser un abogado o conjunto de ellos que custodian, registran y se encargan de todo el tema legal de la sociedad. Los paraísos fiscales siempre han sido señalados por encubrir a evasores fiscales, terroristas o narcotraficantes que usan estos estados para ocultar su identidad y seguir ganando dinero. (Molina, 2018)

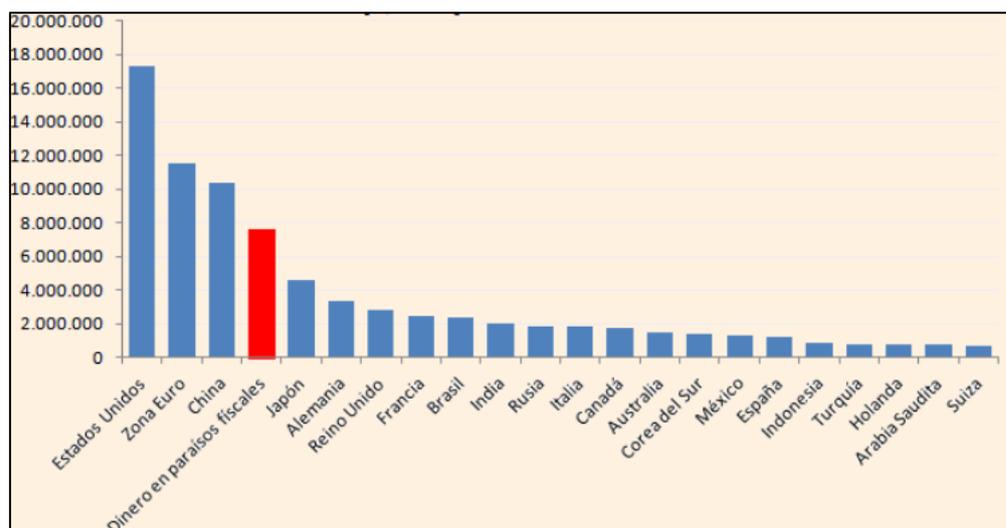
Según la Oxfam “cada año los países que están en desarrollo pierden más de 100.000 millones de euros por fraude o elusión fiscal por parte de grandes multinacionales, debido tanto a la evasión y elusión fiscal”.

No se puede saber con exactitud las cantidades exactas que se defraudan, pero desde Oxfam afirman que “hay unos 7,6 billones de euros de patrimonio financiero ocultos en paraísos fiscales. Si los beneficios que generan tributaran, los Gobiernos recaudarían 190.000 millones de euros más cada año”. Se trata de una cifra muy alta si se compara con el PIB anual de los países más

desarrollados, además es superior al PIB de la mayoría de los países . (Datos Macro, 2015)

En la ilustración 7 se muestra el PIB anual de los países más desarrollados y se añade la estimación del dinero oculto en paraísos fiscales según la Oxfam para ver de manera visual la comparativa del PIB respecto al resto de países . Es una cifra tan alta que solo la supera Estados Unidos, China y la Zona euro .

Ilustración 7 PIB anual de los países más desarrollados en 2015



Fuente : (Datos Macro , 2015)

9.2 Empresas offshore

El offshoring es un concepto que se basa en la deslocalización, la traducción literal sería alejado del mar. Se produce cuando una empresa traslada sus actividades o simplemente crea una sociedad en otro estado (normalmente paraísos fiscales) para beneficiarse de los costes bajos de mano de obra, menor presión por parte de las leyes, menor cantidad de normativas y otras ventajas que dependen del país al que se traslade. (ABC, 2014)

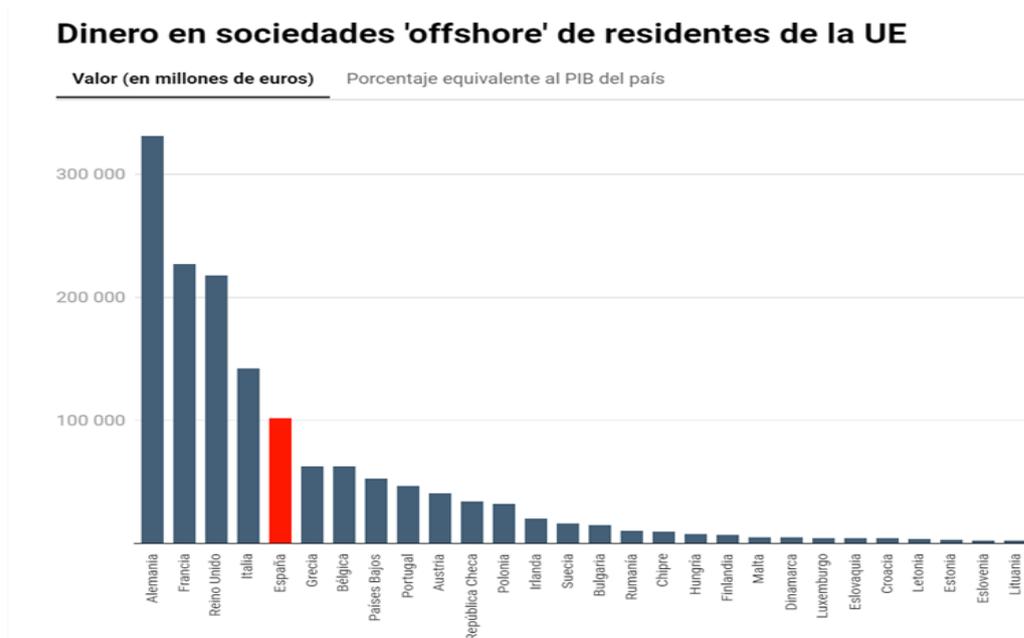
Como se ha explicado en el párrafo anterior, normalmente estas empresas se establecen en jurisdicciones con una carga impositiva muy baja. Sociedades o personas consideradas como no residentes registran empresas fantasmas cuya finalidad principal es ocultar la identidad del propietario, su uso varía de los intereses personales (blanquear dinero, evadir impuestos, ocultarse, etc....)

Celorio y Márquez definen un offshore como “una empresa creada normalmente por intermediarios , que puede ser tanto una persona natural o una persona jurídica, tanto nacional como extranjera .Se les conoce también como establecimientos plataforma y sirven para el aprovechamiento de menores tasas impositivas y el ocultamiento de recursos aprovechando que en los países donde están constituidos estos establecimientos no tienen o no cumplen con el intercambio de información. Las administraciones tributarias de los diferentes países que no son considerados como paraísos fiscales buscan el establecer mecanismos para que cada día la utilización de estas plataformas por parte de algunos contribuyentes disminuya”. (Celorio & Márquez, 2021)

Según estudios realizados por parte de la OCDE en 2020, determina que existen alrededor de 11,3 billones de dólares ocultos a través del uso de este tipo de sociedades por todo el mundo.

En la ilustración 8 , se muestra el dinero depositado en sociedades offshore por parte de los ciudadanos de la Unión Europea .

Ilustración 8 Dinero invertido en sociedades offshore de residentes en la UE (2021)



Fuente: (Comisión Europea , 2022)

Alrededor de 331.000 millones de euros pertenecientes a ciudadanos alemanes estaban en sociedades offshore, la mayor cantidad de los 28 países miembros.

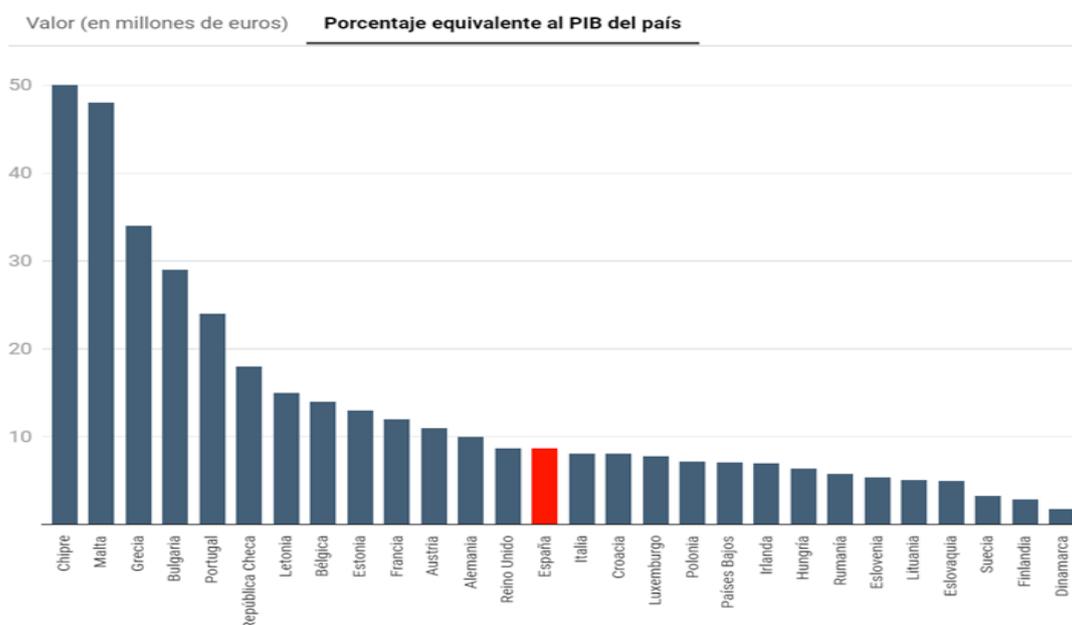
Cabe destacar que España estaba situada en el puesto número cinco de los países con más dinero depositados en sociedades off shore contando con 102.000 millones de euros, una cifra bastante alta.

Sin embargo, si analizamos esta cifra según el PIB de cada país, el más perjudicado es Chipre. El documento estima que el dinero perteneciente a ciudadanos chipriotas en sociedades offshore es equivalente al 50% del PIB de este país.

En la ilustración 9 también se representa el dinero depositado en sociedades offshore por ciudadanos de la UE, pero en vez de representar en valor en millones de euros se representa el porcentaje equivalente del PIB del país .

Ilustración 9 Dinero invertido en sociedades offshore de residentes en la UE según el porcentaje equivalente al PIB del país

Dinero en sociedades 'offshore' de residentes de la UE



Fuente: Comisión Europea (2022)

En esta ilustración cambia bastante si nos basamos en el porcentaje equivalente al PIB del país debido a la actividad económica de cada país.

En el caso de España el porcentaje equivalente al PIB es de un 8,7 %, prácticamente nos situamos en la mitad de entre los miembros de la Unión Europea.

Países como Chipre o Malta que son islas, además de estados con una carga fiscal más baja representan un porcentaje muy superior, cabe destacar que Chipre tiene un 50% de su PIB en sociedades off shore. Otro dato es que los países nórdicos tienen el porcentaje más bajo.

9.3 Ejemplos de paraísos fiscales

No solamente los estados que tienen un sistema tributario con ventajas a la hora de pagar impuestos tienen consideración de paraísos fiscales.

Suiza es popular por su confidencialidad y secreto bancario. Gracias a esto muchos evasores fiscales depositan su dinero en este país, este método se conoce como "estacionamiento"

Un método común de evasión fiscal es el "estacionamiento" de fondos en los países para ocultarlos a las autoridades fiscales locales. Suiza de los países más populares por su estricto secreto bancario.

La tabla 4 muestra algunos de los paraísos fiscales existentes , para entender mejor la lista se explicarán las siglas de cada columna:

Explicación de las listas individuales:

- **Oxfam:** Lista de la ONG, la más popular a nivel global.
- **FATF:** Lista negra creada por es la UE, el Consejo de Cooperación del Golfo y otros países que unieron después.
- **UE:** Lista de países y territorios no cooperativos de la UE
- **FMI:** Lista negra del Fondo Monetario Internacional
- **CBI:** Lista de los países en los que se puede adquirir la ciudadanía gracias a la inversión.
- **FSI:** Lista que señala los paraísos fiscales que pueden esconder o estacionar dinero de otros países.

Tabla 4 Paraísos fiscales más famosos y su consideración en las listas individuales

PAÍS	OXFAM	FATF	UE	FMI	CBI	RANGO FSI
ISLAS CAIMAN	★			★		1
HONGKONG	★			★		4
SINGAPUR	★			★		5
LUXEMBURGO	★			★		6
PAÍSES BAJOS	★			★		8
ISLAS VIRGENES	★			★		9
SUIZA	★					3
PANAMÁ		★	★			15
EMITERATOS ARABES	★				★	10
BAHAMAS	★				★	22

Fuente: Elaboración propia en base a (Datos Mundial, 2022)

Las islas Caimán es el ejemplo más claro de paraíso fiscal. Se sitúa en el caribe y ofrece múltiples beneficios fiscales para los no residentes que hace que sea la opción número uno de los evasores fiscales. Debido a sus ventajas, las Islas Caimán se han convertido en uno de los diez mayores centros financieros del planeta debido a todo el dinero depositado.

Prácticamente las Islas Caimán se encuentran en todas las listas de consideración de un paraíso fiscal. Sin embargo, no se encontraba en la lista negra de la UE, y no solo eso, jamás había estado en dicha lista, esto se debe a que antes del brexit se consideraba como territorio de la Unión Europea, con lo cual no podría incluirse como territorio no cooperador de la UE.

En este estado no hay impuestos sobre ganancias del capital, ni impuesto de sucesiones y donaciones y tampoco impuestos sobre el patrimonio. No hay impuestos directos, y lo que resulta más atractivo a los evasores es que no existe impuesto sobre la renta ni impuesto sobre sociedades. Debido a todo esto las Islas Caimán se convierte en el principal paraíso fiscal respecto al ahorro económico. (Gamero Távora, 2018)

La secretaria del Tesoro de Estados Unidos, Janet Yellen admitió el pasado año(2022) que su país es, en estos momentos, “es el mejor lugar para ocultar y lavar ganancias ilícitas mediante las llamadas «empresas pantalla» debido a la facilidad legal para crear tales empresas”. En el ranking de países con mayor secreto bancario se sitúa en el número 2. Sorprende ver a una superpotencia como Estados Unidos en un puesto tan alto.

Piergiorgio afirma que “Los estados de Delaware, Nevada, Montana, Wyoming y Dakota del Sur permiten a cualquiera crear una empresa pantalla sin informar de quién es su propietario, es decir, operan como paraísos fiscales para evadir el pago de impuestos y lavar dinero, y, de hecho, ya acumulan más fondos monetarios que los clásicos paraísos fiscales conocidos como las islas Caimán, Malta, Suiza, las Bahamas, Luxemburgo y Panamá”. (Piergiorgio, 2017)

Delaware , uno de los estados más pequeños de Estados Unidos , se le conoce también como un paraíso fiscal debido a sus ventajas fiscales . Una gran cantidad de empresas están dadas de altas en este estado para aprovecharlos , incluida la mayor parte de las empresas de fortune 500 , entre las que destacan Amazon, Apple, Facebook, Tesla y eBay.

A parte, brinda un sistema legal fuerte, protección de datos y ventajas fiscales. Las principales de sus ventajas son:

- Confidencialidad: Las empresas en Delaware puede realizar sus operaciones de forma anónima a través de un agente autorizado que crea la compañía. Gracias a esto en caso de que se demande a la empresa el verdadero propietario no será demandado.
- Falta de tipos de interés: En Delaware, los tipos de interés no están regulados, por lo tanto, resulta atractivo para entidades bancarias.
- Impuesto sobre ventas: No existen

- Impuesto sobre la renta: Es progresivo, si son inferiores a 60.000 dólares va de 2,2% al 5,55%, y si es superior es un 5,95%.
- Impuesto sobre sociedades: Solo se tributa por los beneficios obtenidos en Delaware

9.4 Lista de la UE de países y territorios no cooperadores

La Unión Europea trata de mejorar el sistema fiscal a nivel global, para ello también debe hacer frente a problemas fuera de la UE.

La lista creada por la UE de países y territorios no cooperadores hace frente a:

- El Fraude o evasión fiscal: Incumplimiento de las obligaciones tributarias o utilización de medios fraudulentos.
- La elusión fiscal: Aprovechar vacíos legales o recurrir a paraísos fiscales.
- El blanqueo de capitales: Consiste en ocultar dinero en paraísos fiscales, normalmente este dinero procede de actividades ilegales.

En esta lista elaborada por la UE se encuentran estados no pertenecientes a la UE que debido a sus sistemas fiscales o prácticas no adecuadas afectan a los ingresos de los estados que si pertenecen a la UE.

La creación de esta lista negra es poder identificar estos países y ejercer presión para que estos estados reformen sus leyes fiscales. El Consejo Europeo señala que “El fin no es señalar y poner en evidencia a los países, sino fomentar un cambio positivo de su legislación y prácticas fiscales a través de la cooperación”.

En el año 2017 la UE elabora una lista de 17 países considerados como no cooperativos en materia de impuestos.

Ilustración 10 Paraísos fiscales según la Unión Europea en 2017



Fuente : Consejo Europeo (2017)

La lista adoptada se vuelve oficial cuando se publica por el Consejo el 5 de octubre de 2021. En la tabla 5 se puede observar que la lista pasan a ser solo 9 estados como no cooperadores.

Tabla 5 Lista de paraísos fiscales según el Consejo de la Unión Europea (2021)

Paraísos Fiscales
Fiyi
Guam
Palaos
Panamá
Samoa
Trinidad y Tobago
Islas Vírgenes de los Estados Unidos
Vanuatu
Samoa Americana

10 ORGANISMO QUE PERSIGUE EL FRAUDE FISCAL

10.1 Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

La propia Agencia Tributaria se define como “organismo público encargado de aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras Administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio”.(AEAT (a),2022)

Con lo cual la Agencia Tributaria tiene que aplicar el sistema tributario de forma que se cumpla el principio constitucional, con lo cual todos los ciudadanos deberán cumplir sus obligaciones fiscales según la capacidad económica de cada contribuyente.(Ministerio de hacienda y función pública, 2022)

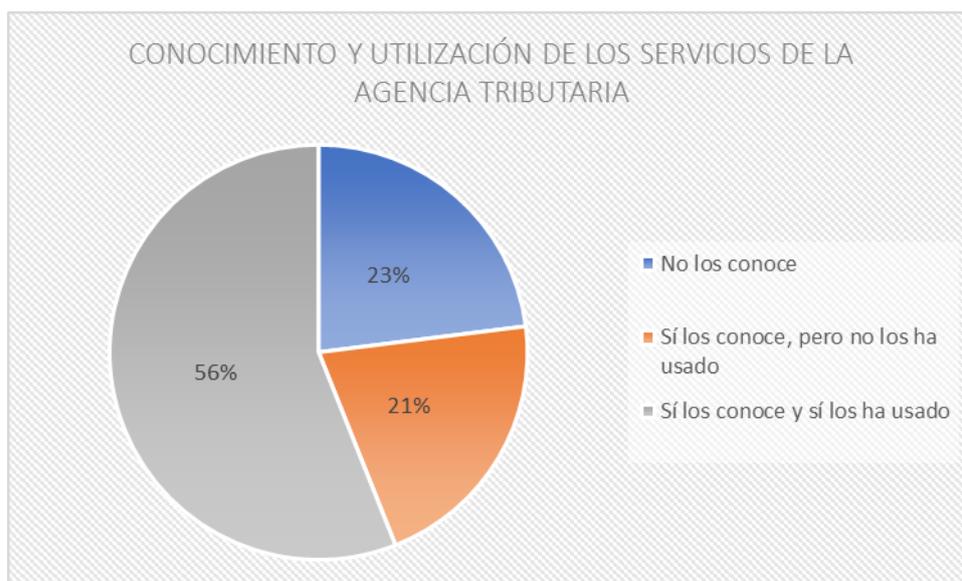
La función de la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero figura en un conjunto de actividades, entre las que se destacan: (AEAT) (a),2022)

1. La gestión, inspección y recaudación de los tributos de titularidad estatal (IRPF, Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, IVA e Impuestos Especiales).
2. La realización de funciones en relación con los ingresos de las Comunidades Autónomas , en lo que se refiere a la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como a la recaudación de otros ingresos de dichas Comunidades, ya sea por disposición legal o mediante los correspondientes convenios de colaboración.
3. La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea.
4. La gestión aduanera y la represión del contrabando.
5. La recaudación en periodo voluntario de las tasas del Sector Público Estatal.
6. La recaudación en vía ejecutiva de ingresos de derecho público de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados o dependientes de ella.
7. La colaboración en la persecución de determinados delitos, entre los que destacan los delitos contra la Hacienda pública y los delitos de contrabando.

AEAT pone a disposición de la población servicios de información y ayuda en sus administraciones. La finalidad principal de proporcionar estos servicios es mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

Por eso, es importante conocer la opinión de los ciudadanos sobre los servicios que proporciona la administración tributaria.

Ilustración 11 Conocimiento y utilización de los servicios de la Agencia Tributaria

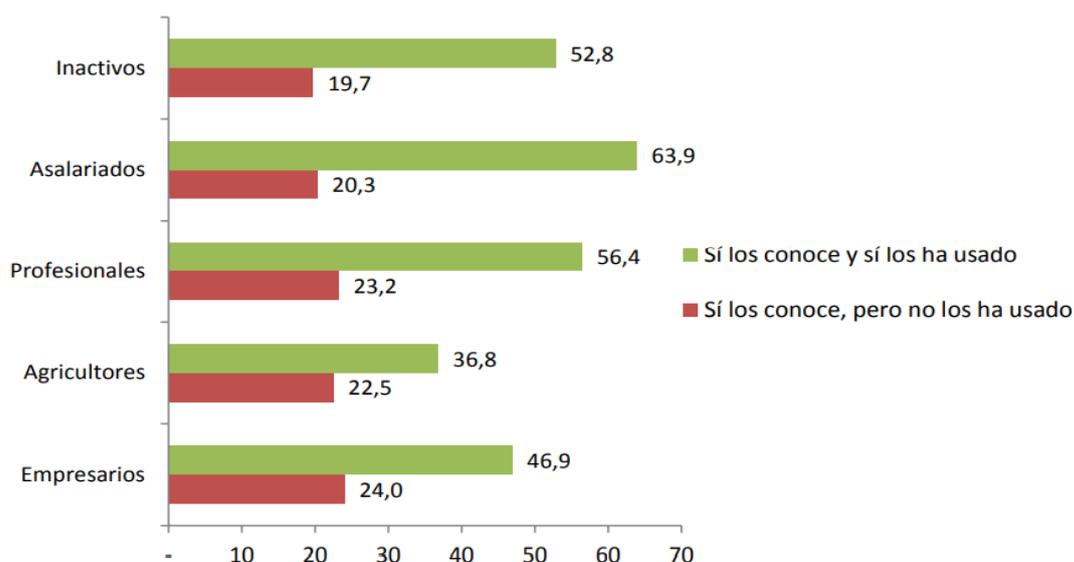


Fuente: Elaboración propia en base a Informe sobre opiniones y actitudes fiscales de los españoles realizado por el Instituto de estudios fiscales (Navas Román, 2019)

En la ilustración 11 se observa que más de la mitad de los encuestados los conoce y los ha utilizado, un 21 % los conoce y no los ha usado y el 23% no los conoce.

El informe también elaboró una ilustración dividida en segmentos de actividad , para ver el conocimiento de por parte de cada sector .

Ilustración 12 Conocimiento de los servicios de la Administración Tributaria por segmentos de actividad



Fuente : Informe sobre opiniones y actitudes fiscales de los españoles realizado por el Instituto de estudios fiscales (Navas Román, 2019)

En la ilustración 12 se observa que los segmentos que más la conocen y más la han usado son los profesionales y los asalariados . Si se habla de solo el

conocimiento de estos servicios también los profesionales y asalariados conocen de su existencia. Los segmentos que menos lo han usado han sido los agricultores y los empresarios.

En el informe, también se valoró la capacidad de los servicios proporcionados para resolver los problemas de los contribuyentes.

Tabla 6 Valoración de la capacidad de los servicios de la Agencia Tributaria para resolver problemas de los contribuyentes

VALORACIÓN	%
Muy mala	3,4
Mala	13,9
Buena	61,9
Muy buena	17,2
Ns/Nc	3,5

Fuente: Elaboración propia en base al Informe sobre opiniones y actitudes fiscales de los españoles realizado por el Instituto de estudios fiscales (Navas Román, 2019)

En la tabla 6 si se suman los porcentajes se pueden hacer una valoración, Un 79,1 tiene una buena valoración de la capacidad de servicios que proporciona la AEAT, Mientras que un 17,3 tiene una mala valoración de los servicios que ofrece.

Para concretar más sobre la valoración de los servicios ofrecidos por la Agencia Tributaria, a los encuestados que conocían dichos servicios se les preguntó por la valoración de los diferentes servicios.

Tabla 7 Valoración de los distintos servicios ofrecidos por la Administración Tributaria

	MALO	BUENO	NO USA	NS/NC
Borrador del IRPF	9,4	78,5	11,1	1,0
Comunicación de datos fiscales	9,6	79,1	10,3	1,0
Número de teléfono para atención	25,3	49,5	24,4	0,8
Atención presencial	15,1	68,9	14,5	1,4
Página web de AEAT	12,2	68,2	18,2	1,3
Firma electrónica	10,4	65,1	23,8	0,8

Fuente: Elaboración propia en base al Informe sobre opiniones y actitudes fiscales de los españoles realizado por el Instituto de estudios fiscales (Navas Román, 2019)

En la tabla 7 se muestra que el borrador del IRPF y la comunicación de datos fiscales son los mejores servicios ofrecidos por la Agencia Tributaria, la Página Web de la AEAT y la firma electrónica también son servicios bastante bien valorados, pero no tanto como los mencionados anteriormente . Sin duda el servicio menos valorado y el menos usado es el N° de teléfono de atención al contribuyente a diferencia de la atención presencial que es más usada y mejor

valorada , esto se debe que una atención presencial con el contribuyente da una mayor comunicación tanto verbal como oral.

El objetivo principal de AEAT es conseguir que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales de manera voluntaria. A través de la prestación de servicios y ayuda a los contribuyentes para facilitar el pago de impuestos y también mediante el control y prevención de incumplimiento tributarios por parte de los ciudadanos.

La Agencia Tributaria controla que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones fiscales a través de los inspectores. Los de menor rangos son los agentes de hacienda y los de mayor rango son los inspectores de hacienda. Se trata de funcionarios públicos que supervisan que empresas y autónomos cumplan con su deber como ciudadanos.

Para verificar que una empresa o autónomo cumplen con sus obligaciones los inspectores pueden solicitar la información que ellos mismos consideren oportuna y que pueda explicar de donde provienen los ingresos y que estos puedan justificar los ingresos que han sido declarados. Otro de los métodos que utilizan los inspectores es visitar el negocio en persona, esta opción es poco usual puesto que se lleva a cabo cuando existe una gran probabilidad de que se estén escondiendo datos e información y haya riesgo de que se puedan eliminar ciertos documentos. En este método el inspector puede solicitar los documentos que considere necesarios para poder demostrar que existe un delito de fraude o evasión fiscal. (Ministerio de hacienda y función pública, 2022)

En el estudio de opinión pública y política fiscal realizado por el CIS en 2020 se pregunta si AEAT hace los suficientes esfuerzos para luchar contra el fraude. Las posibles respuestas eran muchos , bastantes , pocos , muy pocos y N/S N/C.

Tabla 8 Pregunta nº 24 de la encuesta del CIS sobre Opinión Publica y Política Fiscal referente a si AEAT realiza los suficientes esfuerzos para combatir el fraude fiscal

AEAT realiza muchos esfuerzos	6,7%
AEAT realiza suficientes esfuerzos	24,7%
AEAT realiza pocos esfuerzos	47,7%
AEAT realiza muy pocos esfuerzos	13%
N/S N/C	7,9%

Fuente: Encuesta sobre opinión pública y política fiscal del CIS (2020)

En la tabla 8 se muestra que un 6,7 % opina que emplean muchos esfuerzos , casi un 25% que emplean bastante . Casi la mitad de encuestados opina que emplean pocos esfuerzos u un 13% muy pocos .

La figura del compliance fiscal se basa en un conjunto de medidas y protocolos y forma parte del sistema de gestión de compliance, cuya implantación supone el garantizar el cumplimiento de la legislación fiscal por parte de las empresas, eliminando o reduciendo la posible comisión de delitos fiscales.

Para mejorar la transparencia en la gestión, la OCDE y el G20 lanzaron el Proyecto BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”) de la OCDE, para evitar la erosión de la BI y el traslado de los beneficios a otros países. Se pide presentar

el desglose de elementos claves de los estados financieros en cada una de las jurisdicciones en las que opera. Consta de 15 acciones cuyo objetivo es asegurar que los beneficios se graven allí donde se generan.

En el año 2020, la OCDE comenzó su Programa internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales (ICAP5, por sus siglas en inglés) . Explicó que “es un programa voluntario para un proceso de evaluación y garantía de riesgo cooperativo multilateral, diseñado para ser un enfoque eficiente y coordinado para aquellos grupos multinacionales , el primer programa piloto de ICAP se lanzó en Washington DC reunió a ocho administraciones tributarias (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España, Reino Unido y Estados Unidos) con una serie de grupos multinacionales con sede en estos países”.

Con lo cual, los países intercambiarán información entre administraciones tributarias en el caso que sea necesario para poder investigar a una empresa o persona determinada.

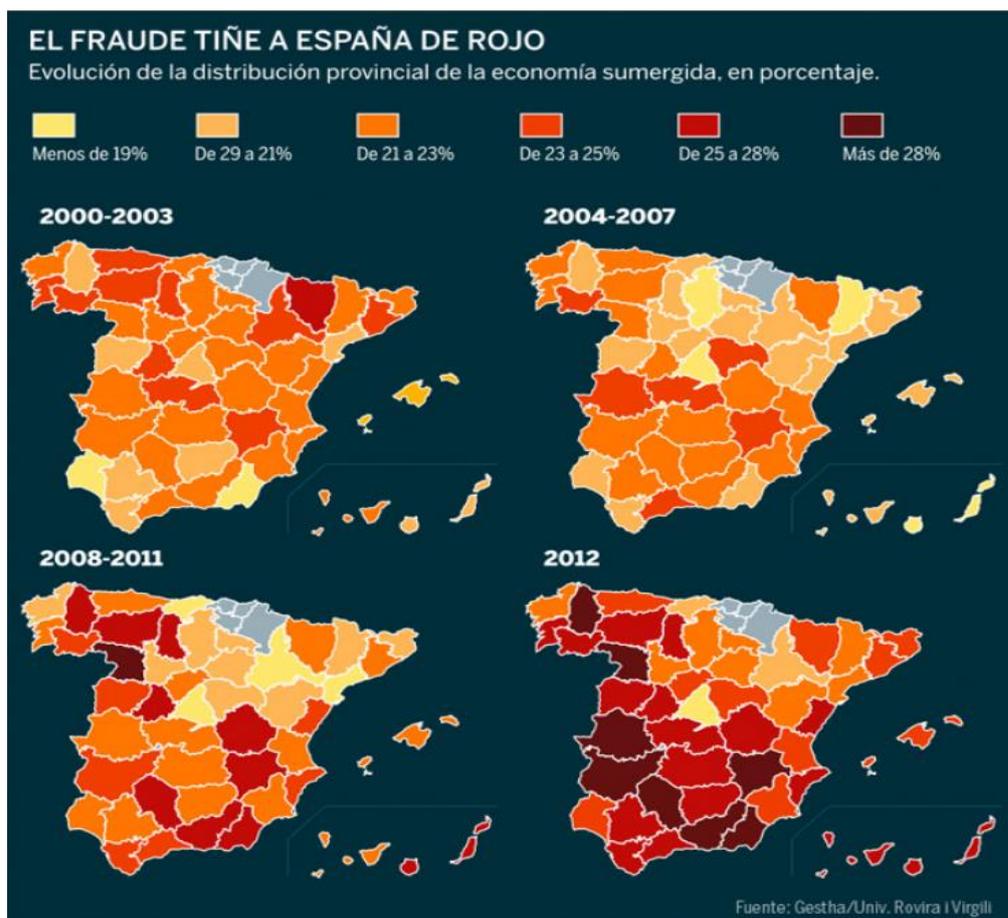
El Código de Buenas Prácticas tiene como finalidad principal fomentar una relación entre la administración tributaria y las empresas que se adhieran. De este modo las empresas que tengan dicha relación tendrán una imagen de transparencia además de una buena reputación y pueden tener ventajas como una mayor rapidez en los tramites tributarios y una reducción de posibles conflictos con la administración tributaria.

11 DATOS DEL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

11.1 Cifras del fraude y su evolución

En España, la mayor parte de los ciudadanos piensa que el pago de impuesto se tiene que cumplir para que el estado preste sus servicios, sin embargo, una mayor parte piensa que el estado no hace un buen uso de estos ingresos. Según la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA) “los españoles defraudan cada año al menos 20.000 millones de euros en el impuesto del IRPF, más del 1,7% del valor del PIB(Producto interior Bruto) en España, mayoritariamente por rendimientos del capital mobiliario (intereses y dividendos) de declarantes que tienen capitales en el extranjero sin declarar. El fraude por IVA e Impuesto de Sociedades supone aproximadamente cada año la misma cifra, el fraude total supone aproximadamente 40.000 millones de euros, es decir entre el 3,5% y 4% sobre el PIB”. (Datos Macro, 2015)

Ilustración 13 Evolución de la distribución provincial de la economía sumergida en España desde el año 2000 hasta el 2012

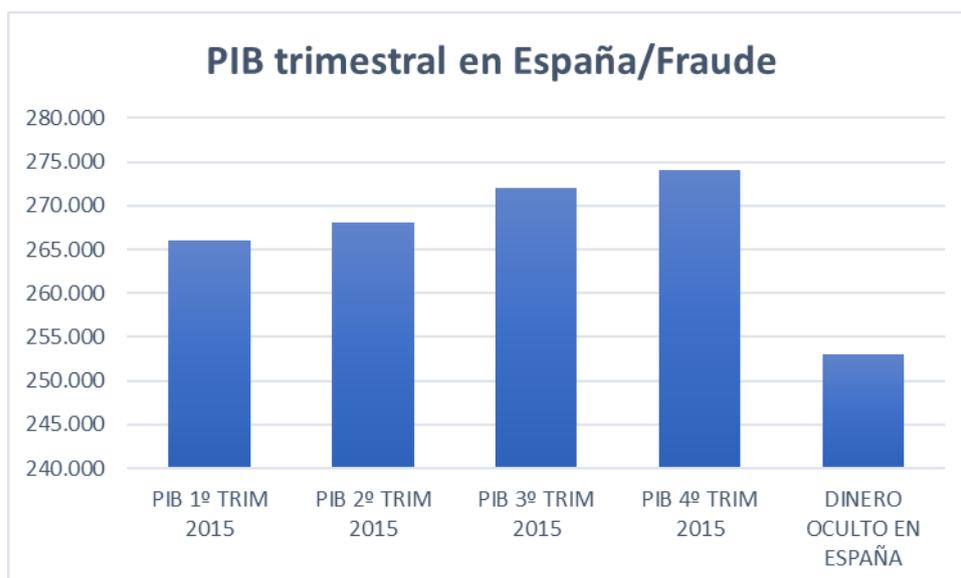


Fuente: (Castillo, 2014)

En la ilustración 13 se puede apreciar como a medida que pasan los años la economía sumergida . Navarra , País Vasco y la Rioja prácticamente no sufren cambios , sin embargo, el resto de las comunidades autónomas aumentan considerablemente . En el año 2012 es donde aumenta más ya que se puede apreciar como la mayor parte del país tiene más del 25%.

En España, los datos muestran que aproximadamente 250.000 millones de euros no son declarados a hacienda. Según el estudio “El avance del fraude en España durante la crisis” publicado por el sindicato de técnicos de Hacienda (Gestha) “el 25,6% del Producto Interior Bruto, casi siete puntos porcentuales más desde que se inició la crisis en 2008, año en que la tasa oscilaba en torno al 17,85%, lo que supone un aumento de 6,8 puntos”.

Ilustración 14 PIB trimestral de España y dinero oculto en 2015 (valor en millones de euros)



Fuente: Elaboración propia en base a (Datos Macro , 2015)

La ilustración 14 representa en millones de euros el PIB de cada trimestre en España en el año 2015 y el dinero oculto según el sindicato de técnicos de hacienda distintas universidades en España .

En el informe de resultados de prevención y control del fraude tributario y aduanero de 2018 que realizó la Agencia Tributario explica los principales resultados de 2018.

En el año 2018 AEAT ha recaudado 15.089 millones de euros, si comparamos con la recaudación de 2017, se ha recaudado 300 millones de euros más. Esto supone una clara mejora respecto al año anterior. Respecto a los ingresos por declaraciones extemporáneas, que hace referencia a las declaraciones fuera de plazo los ingresos suben un 5% más que en el año anterior. En la tabla 9 se detalla de manera visual.

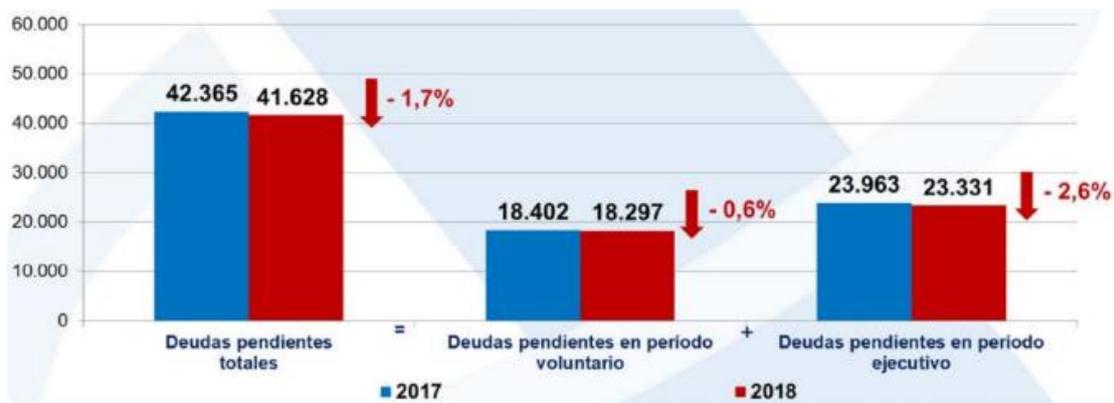
Tabla 9 Comparación entre los resultados de lucha contra el fraude de los años 2017 y 2018

INDICADOR	2017	2018
resultados recaudatorios en la prevención y lucha contra el fraude	14.221,03	14.489,93
ingresos por declaraciones extemporáneas	571,13	599,04
RESULTADOS TOTALES	14.792,15	15.088,97

Fuente: Elaboración propia en base a (AEAT (d), 2019)

En la ilustración 15 se puede observar la evolución de la deuda en los años 2017 y 2018. La deuda en periodo voluntario (el pago se produce dentro del plazo de la presentación de los impuestos) ha bajado un 0,6% respecto al año anterior. Al igual que en el periodo voluntario, la deuda en periodo ejecutivo (el pago se produce una vez finalizado el pago voluntario) ha bajado respecto al año anterior, en este caso un 2,6%. Y como consecuencia de la bajada de la deuda tanto en periodo voluntario como periodo ejecutivo la deuda pendiente total ha bajado un 1,7%.

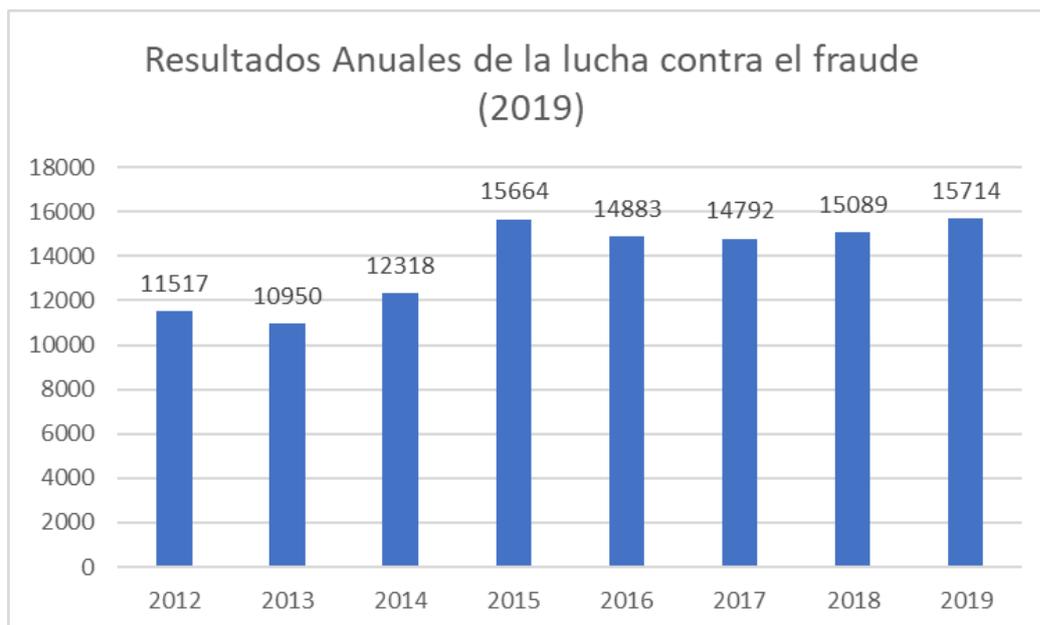
Ilustración 15 Evolución de la deuda pendiente a cierre de 2018



Fuente: (AEAT (d), 2019)

En el año 2019 La Agencia Tributaria batió su récord de recaudación de fraude con 15.714 millones de euros, según los datos facilitados por el Ministerio de Hacienda.

Ilustración 16 Resultados anuales de la lucha contra el fraude en los últimos años



Fuente: (AEAT (d), 2019)

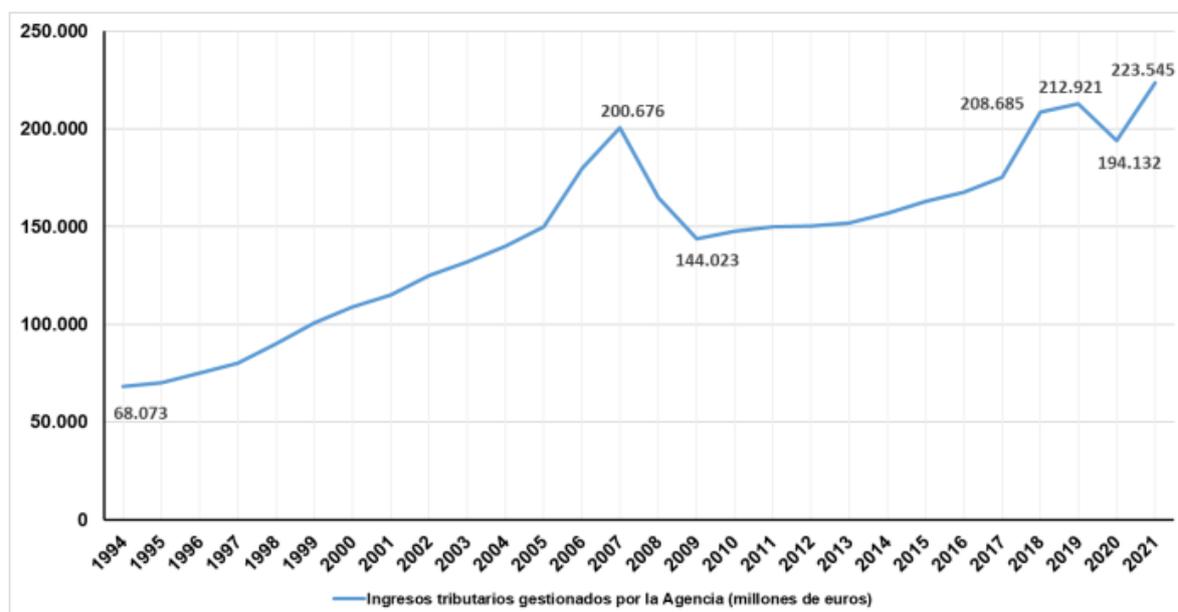
En la ilustración 16 se puede apreciar como a partir del 2015 se experimenta una subida en la recaudación del fraude por parte de la Agencia Tributaria , en 2019 logran detectar la mayor cantidad defraudada hasta ese momento.

En 2020 se contabilizaron 313 millones de euros evadidos mientras que en el año 2019 fueron 430 millones, es decir , disminuyó un 37%. Esta reducción también se debe por el COVID , ya que en el año 2020 no se realizaron tantas inspecciones presenciales. AEAT contabilizó aproximadamente 91.600 millones de euros como pérdidas debido a el fraude y evasión fiscal. Por ello, la administración ha incrementado su plantilla en aproximadamente 2.500 puestos de trabajo más con el objetivo de reducir el fraude fiscal. (Villaverde,2021)

Se detecta más casos de fraude , se recauda más pero también se defrauda más y es un dato que se puede observar en las ilustraciones anteriores . Sin embargo, en los últimos años la recaudación por parte de la Agencia Tributaria ha aumentado.

En 2020 los ingresos tributarios que gestiona la Agencia Tributaria alcanzaron los 194.132 millones de €. La tendencia creciente sigue hasta el año 2019, en 2020 baja debido a las circunstancias que produjo la pandemia, pero en 2021 hay una recuperación y permitiendo que la recaudación en 2021 (223.545 millones de €) haya experimentado un ascenso cercano al 15,15 %.

Ilustración 17 Ingresos tributarios por AEAT (valor en millones de euros)



Fuente: (AEAT (c), 2019)

12 DELITOS FISCALES Y SUS SANCIONES

12.1 Delitos fiscales

El artículo 305 del código penal define el delito fiscal como “delito contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social que se comete por defraudar y causar un daño patrimonial mediante fraude (por acción u omisión) como se explicó en anteriores puntos a la Hacienda pública estatal, autonómica, local, foral y europea”.

Las conductas que castiga el delito fiscal es la elusión de pago tributos, devoluciones indebidas o disfrutar de beneficios fiscales que no corresponden.

Para que este delito tenga consideración de delito fiscal los infractores deberán defraudar una cantidad superior a los 120.000 euros. También cabe destacar que la administración tributaria no fijare el importe de la deuda, sino que será el Juez o jueces en su respectivo caso.

En este caso nos encontramos ante un delito de resultado que se puede cometer por acción u omisión y está regulado en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

“Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años”. (Artículo 305 .1 del Código Penal)

El sujeto pasivo del delito fiscal es la Hacienda pública en cualquiera de sus modalidades territoriales: estatal, autonómica, foral, local o europea.

Por otro lado, el sujeto activo puede ser: (Moral Zamorano⁶ , 2022)

- El contribuyente.
- El sustituto del contribuyente designado por ley, estando obligado a hacerse cargo de las prestaciones formales de la obligación tributaria
- Un retenedor, que tenga que hacer la retención del tributo por ley.

⁶ Abogada especialista en derecho penal y criminóloga

12.2 Sanciones aplicables

El delito de fraude fiscal es sancionado con varias penas en conjunto: (Artículo 305 ,Ley 10/1995)

- Pena de cárcel que puede ser de uno a cinco años.
- Una multa de tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada. Es decir, si se defraudasen 10 euros, la multa iría de 10 a 60 euros.
- Una pena accesoria donde se pierde la posibilidad de conseguir subvenciones o ayudas públicas y del derecho a disfrutar beneficios de la Seguridad Social en un periodo de 3 a 6 años.

El tipo agravado considerado como delito fiscal grave será castigado con la pena de prisión entre 2 a 6 años y una multa del doble al séxtuplo de la cantidad defraudada cuando la defraudación cuando ocurran algunas de las siguientes circunstancias: (Artículo 305 ,Ley 10/1995)

- a) Que la cantidad defraudada supere los 600.000 euros.
- b) Que el fraude se haya cometido en una organización criminal.
- c) Que se utilicen medios para ocultar tanto la identidad del obligado tributario como la cantidad defraudada.

También se establece un tipo atenuado del delito fiscal. De esta forma, se impondrá una pena inferior en uno o dos grados en los supuestos que recoge la ley.

El artículo 305.6 explica que “Si el obligado tributario o el autor del delito paga la deuda tributaria y reconoce judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como investigado”. Otro supuesto que explica es que “Si los participantes del delito distintos del obligado tributario o el autor del delito colaboran activamente para la obtención de pruebas para la identificación de otros responsables; el completo esclarecimiento de los hechos delictivos; o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”.

Para fomentar el cumplimiento del pago de tributos de forma voluntaria, el artículo 305.4 establece la exención de la responsabilidad penal⁷ para el infractor que regularice su situación tributaria antes de que: (Artículo 305.4 Ley 10/1995)

- “La Administración tributaria le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización”.
- “El Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local correspondiente interponga querrela o denuncia contra el obligado tributario”.

⁷ Es el deber de hacer frente a las consecuencias penales de un delito, y corresponde a las personas que lo han cometido.

- “El Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

El delito fiscal prescribe a los 5 años, pero si es un delito agravado no lo hará hasta los 10 años.

13 CAUSAS Y CONSECUENCIAS DEL FRAUDE Y ELUSIÓN FISCAL

13.1 Causas que llevan a utilizar estos métodos

Las causas del fraude fiscal pueden ser muy diferentes , dependiendo del país o incluso en un mismo país, pero un momento distinto puede ser que sean otras .

Entre las causas de evasión o fraude tributario destacan las siguientes: (Teijón Alcalá, 2021)

- Falta de claridad y precisión de la legislación tributaria.
- Falta de conciencia sobre el uso de los recursos que provienen de los tributos.
- Existencia de paraísos fiscales
- La Economía digital, gracias a ello existen técnicas para la comercialización de bienes y servicios, con lo cual es más difícil controlar y gravar
- Falta de conciencia tributaria de los ciudadanos.
- Administraciones Tributarias ineficientes
- Existencia de empresas con una planificación fiscal no adecuada
- Estructura del sistema tributario de un país
- Nivel de educación de la población.

En el año 2019 el instituto de estudios fiscales hizo una encuesta sobre las opiniones y actitudes fiscales de los españoles . Según esta encuesta el colectivo más nombrado como los principales evasores de impuestos son los empresarios, más de la mitad de encuestados piensa que es el grupo que más defrauda a hacienda, seguido de trabajadores autónomos , profesionales liberales, políticos, rentistas, comerciantes, agricultores y por último asalariados .

La gran parte de encuestados consideran que la impunidad de los defraudadores es la principal causa del fraude fiscal en España . Sin embargo, existen más causas a parte de esta y es por ello por lo que se continúa produciendo este delito. La falta de honradez y conciencia cívica no existe una educación respecto a la moral fiscal y porque es importante contribuir para el bienestar social , la ineficiencia en la lucha contra el fraude fiscal, también la presión fiscal son otras de las causas o motivaciones que llevan a cometer el delito de fraude por parte de los evasores.

Tabla 10 Causas del fraude según los españoles en 2019

CAUSAS	% DE MENCIONES
Los que más defraudan están impunes	30,4
Falta de moral fiscal	24,7
Los impuestos son muy agresivos	11,7
Los esfuerzos contra el fraude son ineficaces	18,5
Se defrauda por necesidad (poca capacidad económica)	7,6
Los servicios públicos proporcionado por el estado no se adecua a lo que quieren los ciudadanos	6,9
Otras causas	0,2

Fuente: Elaboración propia en base a la encuesta del instituto de estudios fiscales (Navas Román, 2019)

En la tabla 10 se puede apreciar que las causas más mencionadas son que los que más defraudan están impunes y por falta de conciencia cívica . Esto se debe a que en varias ocasiones famosos o personas con cierta relevancia supuestamente tenían que cumplir condena durante unos meses o pagar multas de una determinada cantidad de dinero, pero finalmente no fue así. La segunda causa más mencionada hace referencia a la falta de honradez y la conciencia de los contribuyentes, esto se puede relacionar con el punto de la moral fiscal tratado anteriormente . La causa de que la lucha contra el fraude no es eficaz tiene casi un 20% de menciones , cabe mencionar que esta encuesta fue en 2019 , la ley de lucha contra el fraude fiscal es del 2021 y la implementación de nuevas medidas , directivas y demás métodos para prevenir el fraude fiscal son posteriores a esta encuesta.

Estas causas de fraude fiscal se pueden dividir en bloques según su naturaleza: (Navas Román , 2019)

Tabla 11 Clasificación de las causas del fraude según su naturaleza

Causas de carácter moral	Falta de conciencia cívica y educación fiscal.
Causas de carácter económico	Los impuestos son agresivos y surge la necesidad de defraudar por falta de capacidad económica.
Causas de carácter administrativo	Empresas o personas que más defraudan no son sancionadas, la lucha contra el fraude es ineficaz y los servicios y prestaciones no se adecuan.

Fuente: Elaboración propia en base a Navas Román, 2019

En el año 2020 , el CIS hizo una encuesta sobre opinión pública y política fiscal. Una de las preguntas de la encuesta hace referencia a las razones o causas que llevan a las personas a cometer el delito de fraude . La pregunta es: “Entre las siguientes, ¿qué razón principal cree Ud. que mueve a las personas a ocultar parte o todos sus ingresos a Hacienda? ¿Y en segundo lugar?”

Tabla 12 Razones que mueve a las personas a ocultar sus ingresos a Hacienda

RAZONES	MENCIONES
La falta de honradez y la conciencia ciudadana	17,8%
Los salarios son bajos y hay que defraudar por necesidad.	13,9%
Los que más tienen evaden impuestos.	14,8%
Economía sumergida	11,6%
Mala gestión de los impuestos	8,9%
Falta de control por parte de AEAT	7,4%
Existe mucha presión fiscal	7,2%
Pensar que al defraudar solo se perjudica a hacienda.	4,9%
Las sanciones no son duras.	4,8%
Los tramites que se exigen para pagar impuestos son complicados.	1,9%
Otra respuesta	1,3%
N.S	5,2%
N.C	0,0%

Fuente: Elaboración propia en base a la Encuesta sobre opinión pública y política fiscal realizada por el CIS (2020)

En la tabla 12 , comparando las causas que dan en esta encuesta la falta de honradez es la principal razón que ven los españoles para evadir impuestos . La razón que ocupa el tercer lugar es la más semejante a la primera causa del estudio del instituto de estudios fiscales.

Esta tabla da una visión más detallada y concreta de las principales razones o causas que llevan a cometer el delito de fraude . Escasez de empleos , salarios bajos , pensar que solo se perjudica a la administración , son otro tipo de causas no mencionadas anteriormente.

Las causas más mencionadas en ambas encuestas son la falta de honradez , la conciencia ciudadana , los contribuyentes con mayor patrimonio quedan impunes o pagan poco , debido a los salarios bajos hay que buscar alternativas para salir adelante.

13.2 Consecuencias de utilizar estos métodos

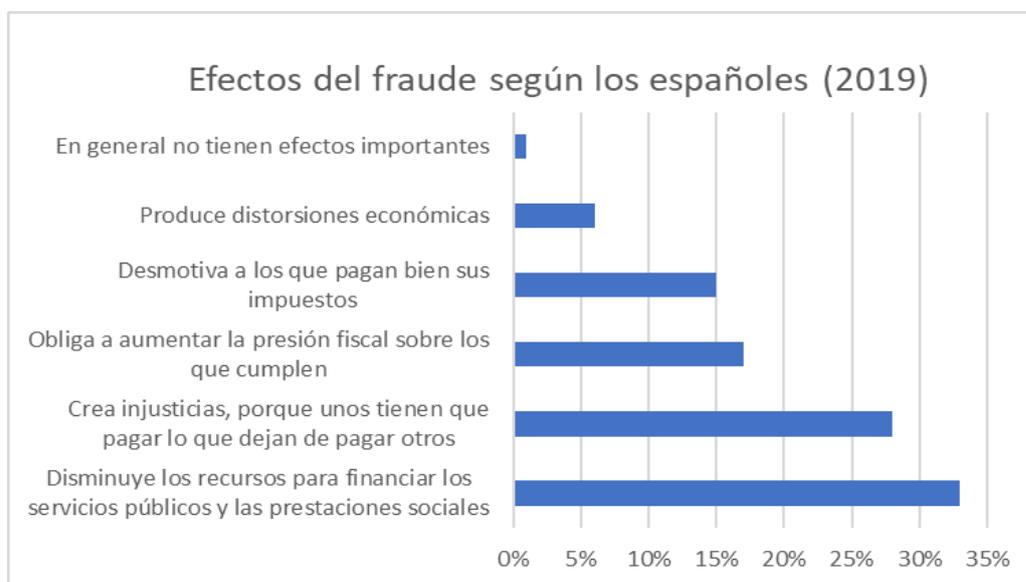
El fraude fiscal puede tener distintas consecuencias, por ejemplo, a las empresas o personas que defraudan tendrán consecuencias penales (pena de cárcel , pago de multas , etc....) Puesto que están infringiendo la ley , buscando un beneficio sus consecuencias serán negativas. Pero sobre todo el fraude fiscal tiene consecuencias negativas que afectan principalmente al estado . Existe el pensamiento de que al defraudar a hacienda solo se perjudica a este organismo

estatal cuando realmente se perjudica al estado en general debido a que la recaudación tributaria tiene como finalidad ofrecer productos y servicios para todos los ciudadanos.

En el mencionado informe de opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2019 realizado por el instituto de estudios fiscales existen tres factores principales que ayudan a la mejora del cumplimiento fiscal. Como factor más mencionado por los españoles es que la mayoría cumple porque le retienen parte de su sueldo , esta medida hace recapacitar a la hora de cometer el delito de fraude puesto que hay una gran cantidad de personas que necesita la totalidad de su renta para poder hacer frente a sus necesidades y gastos económicos . El segundo factor más mencionado es que hacienda controla más a los contribuyentes, esto es debido a nuevas leyes, directivas y métodos implementados para evitar que se produzca el fraude. Como el factor menos mencionado se encuentra la conciencia ciudadana, no es factor que influya considerablemente a la mejora del cumplimiento fiscal, pero sí que es necesario una educación fiscal para fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este informe también se sacaron datos sobre la opinión de los españoles sobre los principales efectos del fraude fiscal. En la ilustración número 7 se observa los principales efectos mencionados por parte de los españoles.

Ilustración 18 Efectos del fraude fiscal según los españoles en 2019



Fuente: Elaboración propia en base al Informe sobre opiniones y actitudes fiscales de los españoles realizado por el Instituto de estudios fiscales (Navas Román, 2019)

El principal efecto que consideran los españoles es que disminuyen los recursos para financiar servicios públicos y prestaciones sociales. Con un 33% este efecto es una clara evidencia de una consecuencia bastante negativa , además es más perjudicial cuando se produce por parte de grandes empresas cuando se defrauda una gran cantidad de dinero . El segundo efecto hace referencia a las injusticias , las personas o empresas con grandes patrimonios a veces han salido impunes y el estado aumenta la presión fiscal haciendo que se cree injusticias e

incrementando el nivel de insatisfacción con el sistema tributario por parte de los contribuyentes . El tercer efecto se produce a raíz del segundo , este cuenta con un 17% de menciones, el anterior con un 28%. Un 1% piensa que no tiene efectos importantes.

Para comparar estos resultados, en la siguiente ilustración se muestra los efectos principales que tiene el fraude fiscal, según los españoles por la encuesta realizada por el Centro de investigaciones sociológicas en el año 2020 .

Ilustración 19 Pregunta nº22 de la encuesta del CIS sobre Opinión Pública y Política Fiscal referente a los principales efectos del fraude

En general, no tiene unos efectos realmente importantes	1,3
Disminuye los recursos para financiar los servicios públicos y prestaciones sociales	30,9
Obliga a aumentar la presión fiscal sobre quienes cumplen y pagan correctamente sus impuestos	14,3
Desmotiva a quienes pagan correctamente sus impuestos	15,4
Crea injusticias, pues unos/as tienen que pagar lo que dejan de pagar otros/as	31,2
N.S.	6,1
N.C.	0,8
(N)	(2.926)

Fuente: Encuesta sobre opinión pública y política fiscal (CIS, 2020)

En ambos informes se observa que los principales efectos es que disminuyen los recursos para financiar los servicios públicos y las prestaciones sociales y además se crean injusticias puesto que unos pagan lo que dejan de pagar otros. Al igual que en el informe realizado por el instituto de estudios fiscales el efecto de la desmotivación de quienes si cumplen con sus obligaciones tiene el mismo porcentaje. La única diferencia entre ambos informes sería que en el informe realizado por el instituto de estudios fiscales el principal efecto es que disminuyen los recursos para el gasto público mientras que en el realizado por el CIS es que se crean injusticias. Cabe destacar que la diferencia es mínima , prácticamente tienen el mismo porcentaje.

14 ESTUDIO DE CASOS DE FRAUDE EN EL ÁMBITO DEPORTIVO

14.1 Estudio del caso del futbolista Lionel Messi

En el año 2017 El Tribunal Supremo(TS) condenó a 21 meses de prisión a Lionel Messi por un delito de fraude fiscal . El ponente fue Luciano Varela Castro , el Tribunal Supremo consideró al jugador argentino, autor de tres delitos fiscales por defraudar aproximadamente 4,1 millones de euros. El fraude corresponde a los ejercicios de IRPF de los años 2007, 2008 y 2009 por no haber tributado los ingresos correspondientes de 10,1 millones de euros por los derechos de imagen del delantero del FC Barcelona durante este periodo.

El padre de Lionel Messi, Jorge Horacio Messi también fue condenado como cooperador del delito . El Supremo redujo la condena del padre a 15 meses debido a que Lionel Messi devolvió el dinero defraudado . Por lo mencionado anteriormente y por ser una condena inferior a 2 años y carecer de antecedentes penales la audiencia puede suspender la entrada a prisión de ambos.

El tribunal rechazó los primeros recursos presentados por los abogados de Lionel y su padre y se consideró que ambos defraudaron 4,1 millones de euros. Las multas fueron de 2 millones y 1,3 millones a Lionel y a su padre respectivamente, estas sanciones se abonaron de forma inmediata.

El recurso de casación⁸ interpuesto por Lionel Messi está fundamentado en:

- “Vulneración de su dignidad humana (art 10 C.E)”
- “Presunción de inocencia (art. 24.2C.E)”
- “Derecho a la tutela judicial efectiva y derecho a la defensa, por indebida aplicación. (art. 305 C.P)”
- “Inaplicación indebida (art. 74 C.P)”
- “Inaplicación indebida de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada (art.21.6 C.P.)”
- “Inaplicación indebida de la atenuante del art. 21.7 C.P” por haber sufrido “un juicio paralelo en los medios de comunicación”

La Audiencia Provincial ante el recurso de casación explicó: “Respecto a la vulneración de su dignidad el futbolista es dueño de sus acciones por lo tanto si estas, son reprobables, merecen ser sancionados. Sobre el segundo fundamento, se declara que el acusado no recibía contraprestaciones por la cesión de sus derechos de imagen, intervenía en la negociación sobre derechos que se supone, había cedido, y los beneficios iban a parar a la sociedad de la cual era el único propietario. Esto el Tribunal lo considera una justificación coherente, ya que son los comportamientos propios de defraudadores fiscales. Respecto al tercer motivo, considera que la no valoración de algunos hechos probatorios no puede suponer irracionalidad, pues éstos son irrelevantes jurídicamente”. (Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016).

⁸ Es un recurso extraordinario cuyo objetivo es anular una sentencia judicial

El TS no estuvo de acuerdo cuando excluyeron a los asesores fiscales del delantero. En la defensa Messi explicó que su padre y asesores fiscales se encargaban de sus obligaciones tributarias. Tanto el padre como el hijo afirmaron que contrataron a los asesores fiscales para que les ayudasen en los temas legales puesto que ellos no tenían conocimiento sobre el tema.

La Audiencia de Barcelona en su sentencia afirmó que ‘Lionel Messi actuó con ignorancia deliberada, es decir, evito informase a propósito’. Los magistrados del Tribunal Supremo rechazaron las alegaciones del futbolista diciendo que este no se hacía cargo de sus obligaciones tributarias puesto que Lionel conocía que debía tributar los ingresos por la explotación de sus derechos de imagen. El TS también afirmó que Lionel firmaba contratos de cesión de derechos de imagen siendo menor y que cuando cumplió la mayoría de edad, los seguía firmando.

La pena de 21 meses que estableció La Audiencia de Barcelona corresponde a 7 meses por cada año en que defraudó a hacienda, en este caso 2007, 2008 y 2009 . El futbolista omitió tributar sus ingresos por la explotación de sus derechos de imagen a través de un método que consistió en la cesión de los derechos de imagen de Leo Messi a sociedades con sede en Uruguay y Belice. Después se firmaron contratos de licencia o prestación de servicios entre las sociedades que tenían en Uruguay y Belice y otras sociedades que se encuentren en paraísos fiscales que poseían convenios de doble imposición. Gracias a este método el jugador argentino eludía el pago de impuestos a la administración tributaria. (Reyes Rincón , 2017)

Como se analizó en el epígrafe 5.2 tipos y ejemplos de elusión fiscal , la mayor parte se eludía con la creación de una sociedad en un paraíso fiscal o usando una ya existente con el objetivo de eludir el pago.

Teniendo en cuenta esto las empresas que quieran utilizar la imagen de Lionel Messi para cualesquiera que fuesen sus objetivos no deberán negociar con el propio jugador, sino que tendrán que negociar con estas empresas para el pago de su uso . Sin embargo, la actividad económica ha sido realizada en España , el futbolista ha realizado anuncios , ha promocionado marcas de ropa deportiva y otro tipo de actividades relacionadas con el uso de su imagen . Todo el dinero derivado de estas operaciones se lo ha llevado las empresas extranjeras mencionadas anteriormente.

En resumen, el método consiste en vender sus derechos de imagen a sociedades en paraísos fiscales , de las cuales es socio, pero por secreto de estos países no se conoce y así ingresar todo lo que ganen fuera de España . El TS afirmó: “Estas sociedades firmaron contratos publicitarios por valor de 2.570.229 en 2007, 3.846.612,23 euros en el año 2008 y por último 3.806.745,15 euros en el año 2009. Por todos estos ingresos no hubo tributación alguna, ya que no fueron declarados a la Administración Tributaria española”. El fraude surge de que las actividades de explotación se realizan en España , por lo tanto, tiene que tributar aquí. El futbolista tenía contratos publicitarios con Adidas, Pepsi, Banco Sabadell, etc.... Como residente en España debía tributar por sus actividades económicas aquí.

El origen de la cesión de sus derechos de imagen fue en 2005 , cuando Lionel aún era menor de edad, se firmó un contrato de cesión de sus derechos de

imagen una sociedad domiciliada en Belice (Sociedad de la cual es propietaria Celia María Cuccitini , madre del jugador) . (Santana Lorenzo , 2017)

Esta sociedad era Sportsconsultants LTD , que se convirtió en la propietaria de los derechos de imagen del futbolista a nivel mundial durante 10 años por el valor de 50.000 dólares americanos y posteriormente cedió los derechos a otras sociedades que forman parte de un entramado societario con sede en Uruguay, Reino Unido y Suiza.

Uruguay y Belice son países que en ese momento tenían una legislación que favorecía el anonimato y protegían la identidad de los titulares de las empresas. Mientras tanto UK y Suiza tenían convenios para evitar la doble imposición⁹ .

La sentencia del TS afirmó que todo este entramado de sociedades tenía como objetivo ocultar todos los ingresos generados por la explotación de la imagen de Lionel Messi a la Agencia Tributaria.

Los ingresos precedentes de los derechos de imagen del futbolista después de todo el entramado llega hasta el propio jugador debido a que éste es socio de la sociedad que esta domiciliada en Uruguay . La sentencia también destacó el hecho de que el jugador en muchos de sus contratos con sus principales patrocinadores intervenía de manera física, pero de los otros contratos que se encargaban las distintas sociedades no .

La defensa de Leo Messi se basó en el desconocimiento de todos estos hechos y la plena confianza en su padre y asesores fiscales pero debido a los hechos y pruebas mencionados esta defensa fue totalmente desacreditada . Lo que no se sabe con exactitud es si el padre de Leo Messi era la única persona que tenía conocimiento sobre lo que estaba pasando o si se encargaban los asesores fiscales del futbolista de todas sus obligaciones tributarias correspondientes.

La cantidad defraudada por el futbolista en el impuesto de IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 es de 2.093.001'55, a esto hay que sumarle la multa correspondiente que tuvo que pagar para no cumplir los 21 meses de prisión por los tres delitos . En el caso de su padre , Jorge Messi , se le impuso una multa de 1.596.939,93 euros como cooperador de los 3 delitos de fraude.

La Audiencia Provincial de Barcelona condenó a Lionel Messi a 21 meses de prisión como autor de tres delitos contra la hacienda pública, en la modalidad de defraudación, de los artículos 305 y 305 bis del código penal, con la concurrencia de la atenuante muy cualificada del art. 21.5 CP con las siguientes penas:

“Por el delito de defraudación en relación al IRPF del ejercicio 2007 de Constantino Gerónimo¹⁰ , a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año”.

⁹ Se produce cuando a una renta, de un mismo sujeto, se le aplica el mismo impuesto, o similar, en dos o más países.

¹⁰ Nombre que se le asignó a Leo Messi debido a que el TS en sus resoluciones judiciales no usa nombres reales , direcciones y otros tipos de datos personales.

“Por el delito de defraudación en relación al IRPF del ejercicio 2008 de Constantino Gerónimo , a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año”.

“Por el delito de defraudación en relación al IRPF del ejercicio 2009 de Constantino Gerónimo , a la pena de 7 meses de prisión, multa de 532.313,31 euros, con 90 días de responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo de 1 año”.

“Constantino Gerónimo deberá indemnizar a la Hacienda en la suma de 21.338,16 euros, más los intereses, pendiente de satisfacer a fecha de señalamiento, habiendo sido ya pagadas por el acusado el resto de las cantidades debidas”.(Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017)

El Tribunal aclaró que “la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible , pero no es suficiente el mero impago de las cuotas. En el delito que se ha producido no es suficiente eludir el pago , sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad” y, de la valoración conjunta de todo lo actuado, la Sala concluye en su “pleno convencimiento” de que los acusados “eludieron el pago de los ingresos percibidos por la explotación de los derechos de imagen del jugador, mediante una compleja maniobra negocial que no tenía más finalidad que la de ocultar a la Hacienda Pública los ingresos generados por la mencionada explotación y quien era el verdadero perceptor de los mismos”.

Lionel Messi, después de devolver el dinero defraudado y pagar la multa correspondiente, se le sustituye los 21 meses de prisión por una cuota diaria de 400 euros durante 7 meses, la suma asciende a 252.000 euros.

14.2 Estudio del caso del futbolista Cristiano Ronaldo

Cristiano Ronaldo llegó a España en el año 2009 cuando ficho por el Real Madrid CF y al año siguiente cambió su residencia fiscal a España.

En la Audiencia Provincial de Madrid tiene lugar el juicio por los delitos de fraude, siendo Ponente del juicio el magistrado José Luis Sánchez Trujillano quien expresa el parecer del Tribunal.

Respecto a los antecedentes de hecho, la Audiencia Provincial de Madrid acusó al futbolista portugués de los siguientes delitos:

a) “Un delito contra la hacienda pública, previsto y penado en el artículo 305 y 305 bis del Código Penal en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011”.

b) “Un delito contra la hacienda pública, previsto y penado en el artículo 305 y 305 bis del Código Penal en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012”.

c) “Un delito contra la hacienda pública, previsto y penado en el artículo 305 y 305 bis del Código Penal en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2013”.

d) “Un delito contra la hacienda pública, previsto y penado en el artículo 305 del Código Penal en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2014”. (Audiencia Provincial de Madrid, del 22 de enero de 2019)

El Tribunal solicitó la imposición de las siguientes penas a Cristiano Ronaldo.

a) “Por el delito contra la Hacienda Pública relativo al IRPF de 2011 la pena de 6 meses de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 567.247'85 € con responsabilidad personal en caso de impago de 1 mes, y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante 1 año”.

b) “Por el delito contra la Hacienda Pública relativo al IRPF de 2012 la pena de seis 6 y 15 días de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 809.224'48 con responsabilidad personal en caso de impago de 1 mes, y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante 1 año”.

c) “Por el delito contra la Hacienda Pública relativo al IRPF de 2013 la pena de 6 meses y 15 días de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 1.598.094'84 euros con responsabilidad personal en caso de impago de 1 mes, y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante 1 año”.

- d) “Por el delito contra la Hacienda Pública relativo IRPF de 2014 la pena de 5 meses de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, multa de 227.391'81 € con responsabilidad personal en caso de impago de 1 mes, y la pérdida del derecho a obtener incentivos o ayudas fiscales o de la Seguridad Social durante 9 meses, así como al pago de las costas procesales, interesando la sustitución de la pena privativa de libertad impuesta por una pena de multa de 48 con una cuota diaria de 250 euros”. (Audiencia Provincial de Madrid, del 22 de enero de 2019)

Tras escuchar los delitos y las penas por parte del tribunal en el juicio oral Cristiano Ronaldo reconoció todos los hechos y mostró su conformidad con lo que expresó el magistrado en todo momento.

Sobre los hechos probados, el futbolista optó por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores que se desplazan a España, de esta forma solo se tributaría por las rentas obtenidas en España. En el ejercicio de 2011 se tributaría al tipo de 24% y en los ejercicios de 2012,2013 y 2014 al tipo de 24,75%.

Respecto a los hechos la sentencia explica que “El futbolista , tras confirmarle el Real Madrid en fecha 12 de diciembre del 2008 la aceptación de las condiciones fijadas, y con la intención de obtener un beneficio fiscal cuando llegara a España, simuló ceder la totalidad de sus derechos de imagen a la sociedad Tollin Associates LTD, sociedad domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, territorio que es considerado como un paraíso fiscal, de la que era socio único el propio jugador, mediante contrato privado de 20 de Diciembre de 2008, en virtud del cual cedía la totalidad de sus derechos de imagen a la sociedad”.

“La sociedad Tollin Associates LTD a través de un contrato cedió la explotación de los derechos de imagen de Cristiano Ronaldo a la sociedad Multisports & Image Management LTD, domiciliada en Irlanda, siendo ésta la que efectivamente se dedicó a la gestión y explotación de los derechos de imagen del acusado, sin que Tollin Associates LTD desarrollara acción alguna tendente a dicha explotación, haciendo que la previa cesión a ésta fuera completamente innecesaria y solamente tenía como finalidad la interposición de una pantalla para ocultar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España la totalidad de los ingresos obtenidos por el acusado por la explotación de su imagen”.

“El contrato entre el futbolista y Tollin Associates LTD, aseguro que percibiría la contraprestación pactada por los rendimientos obtenidos entre 2011 y 2014 en el mes de diciembre de 2014, de modo que se realizaron un pago desde la sociedad al obligado tributario en fechas 24, 29 y 30 de diciembre de 2014 por un importe total de 78.688.812'96 millones de euros, cantidades todas ellas generadas durante los citados ejercicios como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen del jugador” .

Cristiano Ronaldo solo presento su declaración de IRPF en el ejercicio 2014, declarando unas rentas de 11.534.917 millones de euros durante los ejercicios de 2011,2012,2013 y 2014. Estas rentas declaradas eran mucho menos de lo que debería haber sido declarado.

El futbolista portugués acusado ingreso la cantidad aproximada de 5,7 millones de euros como pago de anteriores cantidades, además también pago 1,1 millón de euros por los intereses de demora generados hasta el momento del pago. Con esto, Cristiano Ronaldo habría pagado las cantidades exigidas como consecuencias de sus actos.

Respecto a la pena de prisión, se le sustituyo por el pago de una cuota diaria de 250 euros durante 48 meses, además, para que se diera esta situación era necesario que el futbolista cumpliera con los requisitos fijado en el art 80.2¹¹ del código penal.

Al igual que en el caso del futbolista Lionel Messi, Cristiano Ronaldo evitó la pena de prisión pagando una multa, tuvo que devolver la cantidad defraudada y así mismo pagar por los delitos fiscales cometidos .

Ambos jugadores utilizaron sus derechos de imagen para simular su cesión y así no tributar los ingresos procedentes de sus gastos de explotación, con lo cual los dos jugadores siguieron el mismo método o dos métodos muy similares para defraudar a Hacienda.

14.3 Estudio del caso del exfutbolista Xabi Alonso

Xabi Alonso, exfutbolista español, inició su carrera en la Real Sociedad. Años más tarde seria traspasado al Liverpool, un club de Reino Unido en el que estuvo hasta el año 2009. Durante su estancia en Reino Unido tributo como residente no domiciliado, es decir, en aquel entonces solo tributaba por la rentas obtenidas en dicho país. Después de su estancia en el Liverpool, el futbolista español fue traspasado al Real Madrid, club español en el que jugaría durante 5 años, hasta el año 2014.

Cabe destacar que, a diferencia de los casos anteriores , que Xabi fue absuelto por el Tribunal Superior de Justicia (TJS) , tanto él como su asesor fiscal puesto que consideraron que no cometieron delito alguno y en similitud a los casos anteriores el futbolista también fue acusado por no declarar los beneficios fiscales procedentes de la explotación de sus derechos de imagen.

¹¹ Son condiciones necesarias para dejar en suspenso la ejecución de la pena las siguientes: (Art 82, del código penal)

1.^a “Que el condenado haya delinquido por primera vez”.

2.^a “Que la pena o la suma de las impuestas no sea superior a dos años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa”.

3.^a “Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles que se hubieren originado y se haya hecho efectivo el decomiso acordado en sentencia conforme al artículo 127”.

En el año 2010, Xabi Alonso adquirió la condición de residente fiscal en España, con lo cual debería declarar sus ingresos por rentas obtenidas en el territorio español.

En el ejercicio de IRPF de 2010 el futbolista declaró 2,5 millones de euros aproximadamente, en el ejercicio de IRPF de 2011 el futbolista declaró alrededor de unos 350.000 euros y en el ejercicio de 2012 declaró aproximadamente 4 millones de euros.

El futbolista español no declaró los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen porque estaba cumpliendo con la legislación vigente, puesto que contaba con Ivan Zaldúa Azcuenaga , asesor fiscal de profesión con quien Xabier Alonso tenía una relación profesional desde el año 2004.

Sobre los hechos probados, la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid explica que “Antes de llegar al Real Madrid el futbolista cedió la explotación de sus derechos de imagen a Kardzali Comercio Serviços De Consultoria e Investimentos LDA, mediante la firma de un contrato con duración de cinco años y que tenía por objeto “la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”, a cambio de un precio de 5.000.000 de euros”.

“Kardzali es una entidad que radica en Madeira (Portugal) y fue constituida antes del año 2001, por lo cual le era aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012; en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020 del 5%. Además, los rendimientos abonados al socio no residente estaban exentos de toda retención en el momento del pago. Su titular era la entidad Tana Investment Company S.A., domiciliada en la República de Panamá. Su administrador era Ignasi Maestre Casanovas que ostentaba el cargo de gerente” .

“En el año 2009 Xabi Alonso cedió a la entidad Adidas España S.A. el derecho a explotar, con carácter único y exclusivo, y con alcance mundial, sus derechos de imagen. El 10 de agosto de 2009, el acusado remitió a Adidas España S.A. una comunicación informando que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a Kardzali, que quedaba subrogada en los derechos y obligaciones del acusado frente a Adidas, y por tanto podía facturar a Adidas por todos los pagos debidos en virtud del contrato. A finales del año 2009 , el futbolista adquirió por 5.000 euros el 100% de las participaciones sociales de Kardzali a la entidad Tana Investment Company S.A”.

El Ministerio fiscal imputó a Xabi Alonso como autor del artículo 28¹² del código penal, también a Iván Zaldúa e Ignasi Mestre como cooperadores necesarios por tres delitos contra la Hacienda Pública en los ejercicios de IRPF de los años 2010,2011 y 2012. Según la sentencia se defraudó 600.000 euros en el ejercicio de 2010,170.000 euros en el ejercicio de 2011 y 1,25 millones de euros en 2012.La suma de las tres cantidades asciende a casi 2 millones de euros, además de una pena de dos años y medio de prisión.

¹² Art 28 Código Penal: “Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento”.

El tribunal sostiene como fundamento de tal acusación, que, “pese a la forma de la que se revistió la operación, la venta de los derechos de imagen por parte de Xabier Alonso Olano a la sociedad portuguesa Kardzali Comercio Serviços De Consultoria e Investimentos Lda no fue real, sino simulada y se formalizó con el único propósito de crear la apariencia de haber cedido los derechos de imagen del jugador para eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación de esos mismos derechos de imagen”.

Sin embargo, tras la valoración de los hechos y pruebas recogidos en la Audiencia Provincial de Madrid, el Tribunal explica que los hechos encajan en la figura de fraude de ley, pero no existe simulación, porque el hecho imponible grabado, la explotación de los derechos de imagen por cesión de su titular sí que tuvo lugar realmente y no se falseó la realidad.

Los ingresos obtenidos por Kardzali procedentes de la explotación de derechos de imagen del futbolista y que no fueron tributados en los ejercicios 2010,2011 y 2012 se encuentran bajo el cobijo de la ley del IRPF, en este artículo se detalla la ausencia de tributación. La audiencia afirmó que después de descartar la simulación en la cesión de sus derechos de imagen no se puede imputar ningún delito al futbolista ni tampoco a los asesores fiscales de este.

El fallo de la sentencia fue que se absolvió a Xabi Alonso y a sus asesores fiscales de los delitos que se les imputaban en los ejercicios de IRPF de 3 años puesto que sí que se produjo la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad y con lo cual no constituye ningún delito contra la Hacienda Pública.(Audiencia Provincial de Madrid, de 8 de abril de 2021)

CONCLUSIONES

Fraude, evasión y elusión son conceptos diferentes. El fraude y evasión son los conceptos que más se asemejan entre sí como se pudo observar en el epígrafe 6.1, pero se diferencian en la naturaleza del delito. Es decir, en el fraude existe una premeditación de cometer un delito fiscal, un incumplimiento consciente de la norma mientras que la evasión consiste en la ocultación de ingresos o información directa o indirectamente. La elusión fiscal es un concepto totalmente distinto a los dos anteriores, se trata de actuar al límite de la legalidad, aprovechar vacíos legales o lagunas que existan en la ley con el propósito de no pagar impuestos.

El método más común de fraude fiscal sería la manipulación de las declaraciones de los impuestos, manipular la contabilidad o declarar unos ingresos inferiores a los que son realmente con el fin de incumplir la ley y pagar menos impuestos. La técnica más común de evasión fiscal sería la ocultación de información o ingresos con el fin de no pagar impuestos, actividades empresariales ocultas (economía sumergida). Y en el caso de la elusión fiscal, el método que más se utiliza es la utilización de paraísos fiscales , con el fin de evitar el pago de tributos gracias a la creación de una sociedad mercantil en el extranjero que posea beneficios fiscales o simplemente la utilización de una ya existente se puede evadir impuestos de forma legal. También cabe destacar que ninguno de estos métodos es ético, pero uno de ellos sí que es legal, que es la elusión fiscal.

La Ley General Tributaria no propone como tal un gran número de medidas para combatir el fraude fiscal. La LGT establece el ordenamiento tributario , los distintos tipos de tributos y un gran número de pautas que tiene que seguir tanto la administración como los obligados tributarios. También define la aplicación de la norma tributaria, la potestad sancionadora y los distintos tipos de infracciones y sanciones tributarias. La simulación, que es un concepto importante en los casos de delitos fiscales como se pudo apreciar en el apartado del estudio de los casos de los deportistas también se define en la ley. La ley de lucha contra el fraude fiscal sí que establece más medidas para combatirlo, al igual que la implementación de medidas comunitarias (DAC 6). Se añaden planes de lucha contra el fraude y se aumenta la transparencia con el fin de prevenir el fraude o evasión fiscal , sobre todo en el impuesto de IRPF e IS. El código de buenas prácticas contribuye a la transparencia y al intercambio de información entre administraciones y ayuda a evitar prácticas fiscales agresivas, también resulta muy útil en la lucha contra el fraude.

La moral fiscal es una variante realmente importante en los casos de fraude fiscal. Que en un país exista dicha moral puede beneficiar a que se reduzca la utilización de estas prácticas fraudulentas, además es utilizada como elemento básico de análisis de los contribuyentes. Como se pudo observar en las encuestas efectuadas por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) analizadas en el epígrafe 8.2, la moral viene condicionada por la edad, el género y el nivel de estudios y la gran mayoría de encuestados piensa que la falta de moral fiscal es una de las principales razones de que una persona pueda llegar a cometer un delito de fraude. Una mayor conciencia tributaria sin duda es un elemento para combatir el fraude.

Los paraísos fiscales son sin duda el método más popular para la elusión fiscal debido a sus bajos tipos impositivos , beneficios fiscales, secreto bancario y que protegen la identidad de sus contribuyentes. Como se analizó en el estudio de los casos de los distintos deportistas todos ellos utilizaron paraísos fiscales. El dinero oculto en paraísos fiscales representa un porcentaje bastante alto respecto al PIB de los distintos países, esto ha llevado a la creación de listas por parte de la ONG, La UE, etc., para identificar a estos paraísos fiscales e incluirlos como no cooperadores con la Unión Europea.

La Agencia Tributaria se encarga de perseguir el fraude en España. En las encuestas realizadas por el Instituto de Estudios Fiscales, en 2019, detalladas en el epígrafe 10.1 más de la mitad de los españoles piensa que AEAT resuelve de forma positiva los problemas de los contribuyentes, sin embargo, muchos no conocen los servicios que proporcionan, al igual que también se piensa que los esfuerzos por parte de AEAT para luchar contra el fraude fiscal no son suficientes a pesar de las leyes y medidas que se han implantado en los últimos años. El fraude a lo largo de los últimos años ha aumentado más pero también han aumentado los instrumentos por parte de Hacienda para detectar a los infractores que cometen este delito y recaudar las cantidades que corresponden, como se analizó en los resultados del informe de AEAT cada año es mejor que el anterior respecto a recaudaciones.

En España se considera delito fiscal al superar la cuantía de 120.000 euros y está regulado en el artículo 305 del código penal. En los casos que se estudiaron, se pudo observar cómo los acusados se les exigía una multa, devolver la cantidad defraudada, unos intereses de demora y una pena de prisión que podía ser sustituida por otra multa más. Las causas que pueden motivar a llevar a cabo esta práctica es la posibilidad de no pagar o pagar menos, la falta de conciencia cívica, concretamente moral fiscal, también se piensa que el uso de recursos por parte del estado no es adecuado. Sin embargo, no son justificaciones para no cumplir con las obligaciones fiscales porque aparte de las consecuencias personales, también existen consecuencias que afectan al resto de los contribuyentes. Si las cantidades recaudadas son inferiores de las que deberían ser, el gasto público sería inferior y la prestación de servicios también lo será, dificultando así lograr un Estado de Bienestar. Aparte, según los encuestados en el informe del CIS las causas de utilizar estos métodos también desmotivan a los contribuyentes a seguir cumpliendo sus obligaciones.

En el estudio de casos en el ámbito deportivo , los tres acusados son futbolistas. Existe una gran cantidad de casos de fraude fiscal en España por parte de deportistas. Otros futbolistas que también tuvieron problemas con Hacienda fueron Javier Mascherano , Gerard Piqué o Fabio Coentrao. Cristiano Ronaldo y Lionel Messi son actualmente los futbolistas más mediáticos del mundo, no solo a nivel de fútbol sino como deportistas. Ambos fueron acusados por el mismo delito al igual que Xabi Alonso, sin embargo, este último fue absuelto.

En los tres casos el método fue el mismo, la cesión de sus derechos de imagen a empresas que radicasen en un paraíso fiscal para así beneficiarse de los ingresos que se produjesen de estas. Eran empresas de las que ellos mismos eran titulares, con lo cual ellos serían los beneficiarios de sus propios derechos. Sin embargo, Cristiano y Leo debieron tributar por sus derechos de imagen en los ejercicios de IRPF en los años correspondientes puesto que en ese momento

eran residentes en España. A diferencia de estos dos casos, Xabi Alonso sí que realizó la cesión de sus derechos de imagen, tuvo lugar y con lo cual no se falseó la realidad. Xabi Alonso no simuló la cesión de sus derechos de imagen a la empresa con sede en Madeira, porque se firmó un contrato real entre la empresa y el jugador. Una situación muy diferente es la del futbolista argentino y el futbolista portugués que sí que simularon la cesión de sus derechos de imagen para así conseguir evadir la tributación del IRPF como se analizó en las sentencias y por lo tanto ambos cometieron un delito de fraude o evasión fiscal.

En definitiva, según las conclusiones realizadas, se debería controlar de manera más exhaustiva la cesión de los derechos de imagen de los deportistas siempre y cuando se cedan a sociedades que residan en un paraíso fiscal, ya que puede producirse una simulación de la cesión de derechos de imagen como se pudo observar en los casos de Leo Messi y Cristiano Ronaldo con el objetivo de evadir el pago de impuestos.

ANEXO

Objetivos de desarrollo sostenible (ODS)

La ONU define los Objetivos de Desarrollo Sostenible como “un llamamiento universal a la acción para poner fin a la pobreza, proteger el planeta y mejorar las vidas y las perspectivas de las personas en todo el mundo. En 2015, todos los Estados Miembros de las Naciones Unidas aprobaron 17 Objetivos como parte de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, en la cual se establece un plan para alcanzar los Objetivos en 15 años”.

En este TFG se ha mencionado la importancia de la transparencia por parte de las administraciones públicas y de las empresas, la importancia de la reducción de desigualdades y también la importancia de unas instituciones sólidas, en este caso la Agencia Tributaria.

En el epígrafe 2.3 (Objetivos de desarrollo sostenible) se explican que ODS están relacionados con este trabajo. El ODS 10:Reducción de las desigualdades y el ODS 16: Paz , Justicia e instituciones sólidas.

El objetivo 10 tiene dos metas en concreto que se relacionan directamente con el trabajo:(10.3) “Garantizar la igualdad de oportunidades y reducir la desigualdad de resultados, incluso eliminando las leyes, políticas y prácticas discriminatorias y promoviendo legislaciones, políticas y medidas adecuadas a ese respecto” y (10.4) “Adoptar políticas, especialmente fiscales, salariales y de protección social, y lograr progresivamente una mayor igualdad”.

Estas dos metas hacen referencia a lo relevante que es la existencia de un sistema fiscal justo que sea igual para todos los ciudadanos.

El objetivo 16 también tiene dos metas que cabe mencionar: (16.5) “Reducir considerablemente la corrupción y el soborno en todas sus formas” y (16.6) “Crear a todos los niveles instituciones eficaces y transparentes que rindan cuentas”

La primera meta va relacionada con el objetivo de reducir el fraude fiscal, también la implementación de leyes y medidas que hay para combatirlo. Mientras que la segunda esta relacionada con la Administración Tributaria, la importancia de la transparencia y de que sea una institución eficaz para cumplir con el objetivo.

BIBLIOGRAFÍA

ABC (2021). *Qué es una sociedad «offshore» y para qué se utilizan*. ABC.
https://www.abc.es/economia/abci-que-es-sociedad-offshore-para-que-se-utilizan-nsv-202110041617_noticia.html (consulta: 21 de febrero de 2023)

Agencia Estatal de Administración Tributaria (a)(2022). Agencia Tributaria sede electrónica. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/> (consulta: 23 de febrero de 2023)

Agencia Estatal de Administración Tributaria (b)(2022). Glosario. Agencia Tributaria.https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_E_S.html (consulta: 23 de febrero de 2023)

Agencia Estatal de Administración Tributaria (c)(2022) . *Informe de la inspección de los servicios sobre la evolución en 2021 de los indicadores incluidos en el plan estratégico 2020-2023*. Agencia Tributaria.

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estragico_2020_2023/Informe_definitivo_14-2022.pdf (consulta: 23 de febrero de 2023)

Agencia Estatal de Administración Tributaria (d)(2019). *Presentación resultados lucha contra el fraude 2018*. Agencia Tributaria.

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/2019/08-07-Presentacion-resultados-lucha-contra-fraude-2018.pdf (consulta: 23 de febrero de 2023)

Castillo, M(2014) .*La moral de los españoles, el gran detonante del fraude*. Expansión.

<https://www.expansion.com/2014/02/24/economia/1393240328.html>(consulta:19 de febrero de 2023)

Central Fiduciaria(2016). *Diferencias entre fraude, elusión y evasión fiscal*. Central Fiduciaria.

<https://www.centrafiduciaria.com/blog/diferencias-entre-fraude-elusion-y-evasion-fiscal> (consulta: 18 de mayo de 2022)

Centro de Investigaciones sociológicas (2020). *Opinión pública y política fiscal*. Centro de Investigaciones Sociológicas.

http://datos.cis.es/pdf/Es3290marMT_A.pdf (consulta:27 de febrero de 2023)

Consejo Europeo (2022) . *Cronología - Lista de la UE de países y territorios no cooperadores*. Consejo de la unión europea.

<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/timeline-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>(consulta: 20 de febrero de 2022)

Fraude , evasión y elusión fiscal : Estudio de casos en el ámbito deportivo
Borja Moreno Lanzas

Datos Mundial (2022). *Los paraísos fiscales más populares del mundo* . Datos Mundial.

<https://www.datosmundial.com/paraisos-fiscales.php> (consulta: 15 de enero de 2023)

Expansión (2015). *Las cifras del fraude fiscal y su importancia*. Expansión.

<https://datosmacro.expansion.com/analisis/actualidad/20160505/fraude-impuestos> (consulta: 18 de enero de 2023)

Diario Oficial de la Unión Europea (2018) .*Directiva (UE) 2018/822 del consejo de 25 de mayo de 2018*.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>(consulta: 19 de diciembre de 2022)

Celorio & Márquez (2021). *¿Qué es una sociedad offshore y para qué se utiliza?* La Sexta.

https://www.lasexta.com/pandora-papers/que-sociedad-offshore-que-utiliza_202110036159dad79682600001c3deb2.html (consulta 7 de septiembre de 2022)

Gamero Távora, J.(2018). *Paraísos fiscales*. Universidad de Sevilla, Sevilla.
<https://idus.us.es/handle/11441/78217> (consulta:27 de febrero de 2023)

Giachi, S.(2014). *Dimensiones Sociales del Fraude Fiscal: Confianza y Moral Fiscal en la España Contemporánea*. Reis. Revista Española de Investigaciones Sociológicas, (145),73-96.[fecha de Consulta 4 de noviembre de 2022]. ISSN: 0210-5233. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=99734671004> (consulta:27 de febrero de 2023)

Gil Pecharromán, X (2014). *La 'moral fiscal': la gran desconocida entre quienes crean leyes tributarias*. El economista.

<https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/5557113/02/14/La-moral-fiscal-esa-gran-desconocida-entre-quienes-crean-leyes-tributarias.html>(consulta:24 de septiembre de 2022)

Grande Serrano, P (2020). *La ética tributaria y el sesgo de superioridad moral*. El economista.

<https://www.eleconomista.es/opinion-blogs/noticias/10711772/08/20/La-etica-tributaria-y-el-sesgo-de-superioridad-moral.html>(consulta: 16 de diciembre de 2022)

Iglesias Gómez, A (2012). *Técnicas de elusión de impuestos*. Escuela de Organización Industrial.

<https://www.eoi.es/blogs/embacon/page/26/> (consulta:21 de febrero de 2022)

Fraude , evasión y elusión fiscal : Estudio de casos en el ámbito deportivo
Borja Moreno Lanzas

La Moncloa (2021). *El Congreso aprueba la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal, que combatirá las formas de fraude asociadas a las nuevas tecnologías*. La Moncloa.

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/300621-fraude.aspx> (consulta: 19 de diciembre de 2022)

Marcelino Junior, J(2020). *La Lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional como fuente de financiación del Desarrollo Sostenible*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7388664> (consulta:27 de febrero de 2023)

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022). Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<https://www.hacienda.gob.es/esES/EI%20Ministerio/Paginas/Organigrama/CVs/AgenciaEstataldeAdminsitracionTributaria.aspx> (consulta:15 de noviembre de 2022)

Molina, M (2018). *Paraísos Fiscales. Acuerdos de Intercambio de Información*.

<https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/11118/Molina%2c%20Maria%20Eugenia.%20Paraisos%20fiscales.%20Acuerdos%20de%20intercambio....pdf>

(consulta:27 de febrero de 2023)

Navas Román, M (2020). *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles*. Instituto de Estudios Fiscales.

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2020_09.pdf (consulta:27 de febrero de 2023)

PBS (2016). *Sociedades offshore su uso en la normativa fiscal española*. PBS.

<https://www.pbs.es/sociedades-offshore-normativa-espanola/>(consulta:20 de diciembre de 2022)

Piorgio, M (2017). *La elusión fiscal de las grandes firmas cuesta a España 5.000 millones al año*. La vanguardia.

<https://www.lavanguardia.com/economia/20170326/421181437803/elusion-fiscal-grandes-firmas.html> (consulta:13 de febrero de 2023)

Pulido Alba, E (2014). Tesis doctoral :*El fraude fiscal en España. una Estimación con datos de contabilidad nacional*.

https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/125760/DEA_PulidoAlbaEmilioJos%E9_Fraudefiscal.pdf;jsessionid=8B382330612C1A78A82095A9293AB247?sequence=1 (consulta:27 de febrero de 2023)

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD)(2022).

<https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals> (consulta:21 de febrero de 2023)

Real Academia Española (2022) *Paraíso Fiscal*. RAE.

<https://dle.rae.es/para%C3%ADso#CsQfX0c> (consultado 14 de octubre de 2022)

Fraude , evasión y elusión fiscal : Estudio de casos en el ámbito deportivo
Borja Moreno Lanzas

Reyes Rincón (2017). *El Supremo ratifica la condena de 21 meses de cárcel a Messi por fraude fiscal*. El País.

https://elpais.com/deportes/2017/05/24/actualidad/1495623767_529582.html
(consulta:21 de febrero de 2023)

Santana Lorenzo (2017). *El problema del fraude fiscal: El caso Leo Messi* .
Santana Lorenzo Abogado.

<http://santanalorenzo.com/blog/el-problema-del-fraude-fiscal-el-caso-leo-messi>
(consulta:21 de febrero de 2023)

Solano, M (2022). *¿Son lo mismo el fraude, la elusión y la evasión de impuestos?*
EAE Business School

<https://www.eaeprogramas.es/blog/internacionalizacion/son-lo-mismo-el-fraude-la-elusion-y-la-evasion-de-impuestos> (consulta:21 de febrero de 2023)

Teijón Alcála, M (2021). *El fraude fiscal en España: Un estudio empírico sobre sus posibles causas mediante Modelos de Análisis Multinivel*. Revista Española de Investigación Criminológica.

<https://reic.criminologia.net/index.php/journal/article/view/391/237> (consulta:27 de febrero de 2023)

Trujillo, E. (2020). *Fraude Fiscal*. Economipedia.

<https://economipedia.com/definiciones/fraude-fiscal.html>(consulta:21 de febrero de 2023)

Uría Menéndez (2021). Guía DAC 6 en España.

https://www.uria.com/documentos/circulares/1392/documento/12210/Guia_DAC_6.pdf (consulta:27 de febrero de 2023)

Villaverde, A (2021). El fraude fiscal en España: cifras, datos y medidas de prevención. Muy Pymes.

<https://www.muypymes.com/2021/11/12/fraude-fiscal-espana-cifras-datos-medidas-prevencion> (consulta:21 de febrero de 2023)

Westreicher,G (2019). *Elusión Fiscal*. Economipedia.

<https://economipedia.com/definiciones/elusion-fiscal.html>(consulta:21 de febrero de 2023)

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. (Boletín Oficial del Estado, núm.164, de 10 de julio de 2021).
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-11473>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (Boletín Oficial del Estado, núm.281, de 24 de noviembre de 1995).
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

Sentencia Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016.
<https://estaticos.elperiodico.com/resources/pdf/0/1/1467801704910.pdf>

Sentencia Audiencia Provincial de Madrid 53/2019, de 22 de enero de 2019.
<https://ep00.epimg.net/descargables/2019/01/22/15131746634be74e219f9a5cd80a1ebe.pdf>

Sentencia Audiencia Provincial de Madrid 177/2021, de 8 de abril de 2021.

<https://static.ecestaticos.com/file/fa3/d19/503/fa3d1950340e0811970cc6e2ee7f6789.pdf>

Sentencia Tribunal Supremo 1885/2017, de 24 de mayo de 2017.
<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/cac2ec927df2ac24c13003b2ec45c8c43119f551999e0ec1>

Sentencia Tribunal Supremo 740/2018, de 6 de febrero de 2019.
<https://vlex.es/vid/765970837>