
This is the **published version** of the bachelor thesis:

Bevilacqua Auge, Nuria; Sanchez Huete, Miguel Angel, dir. Implicaciones tributarias del caso Shakira. 2025. (Grau en Administració i Direcció d'Empreses i Grau en Dret)

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/319325>

under the terms of the  license



IMPLICACIONES TRIBUTARIAS DEL CASO SHAKIRA

Núria Bevilacqua Augé

Tutor: Miguel Ángel Sánchez Huete

Trabajo fin de grado

Grado de Administración y Dirección de Empresas y Derecho

Curso 2024/2025

Resumen

Este trabajo de fin de grado tiene como finalidad estudiar aquellas cuestiones jurídicas relevantes en supuestos de delito fiscal. Para ello se ha utilizado método inductivo, que parte de un análisis de un caso concreto para así poder examinar como dichas cuestiones o elementos son aplicados y tratados por la legislación, jurisprudencia y doctrina. El caso a partir del cual parte el trabajo es el caso de la cantante Shakira, que fue condenada por seis delitos contra la Hacienda Pública en 2023.

A partir del estudio de este caso, se extraen aquellas cuestiones e instituciones jurídicas, especialmente de Derecho tributario, que son esenciales para enjuiciar hechos constitutivos de un delito de defraudación.

Palabras clave: Residencia fiscal, Caso Shakira, Paraísos fiscales, Inspección tributaria, Procedimiento penal, Delito de defraudación

Abstract

The purpose of this final degree project is to study legal matters that are involved in cases of tax fraud offence. For that, an inductive method has been used, that starts by studying a specific case with the aim to study how these legal matters are treated by the law, the case law and the doctrine. The case that forms the basis of this project starts from is the case of the singer Shakira, who was convicted of six counts of tax fraud offense in 2023.

Legal matters and institutions, specifically from tax law, are extracted from the study of this case, which are essential for prosecuting situations constituting a tax fraud offense.

Key words: Tax residence, Shakira case, Tax havens, Tax inspection, Criminal proceedings, Tax fraud offense

ÍNDICE

Resumen.....	2
Lista abreviaciones.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
1.1. Importancia de la temática	6
1.2. Objeto de estudio	8
1.3. Estructura.....	9
1.4. Metodología	9
2. CASO SHAKIRA	11
2.1. Explicación <i>iter del caso Shakira</i>	11
2.1.1. <i>Procedimiento inspector</i>	11
2.1.2. <i>Procedimiento judicial</i>	13
2.2. Importancia tributaria del caso.....	17
3. CUESTIONES SUSTANTIVAS	20
3.1. Residencia fiscal	20
3.1.1. <i>Criterio de vinculación territorial</i>	23
3.1.2. <i>Criterio de vinculación económica</i>	26
3.1.3. <i>El criterio de vinculación familiar</i>	27
3.2. Tratamiento de los territorios no colaborativos	29
4. CUESTIONES PROCEDIMENTALES.....	32
4.1. Actividad probatoria	32
4.1.1. <i>Medios probatorios utilizados por la Administración Tributaria</i>	33
4.1.2. <i>Medios probatorios utilizados por el obligado tributario</i>	35
4.2. Proceso tributario y proceso penal.....	37
4.3. La deuda determinada tributariamente	41
5. CONCLUSIONES	44
5.1. Determinación de la residencia fiscal en el ordenamiento jurídico español.....	44
5.2. Incidencia paraísos fiscales	45
5.3. Medios de prueba.....	45
5.4. Delito contra la Hacienda Pública	46
6. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS REFERENCIAS	47

ÍNDICE DE FIGURAS

Ilustración 1. Ejemplo primera subestructura	15
Ilustración 2. Ejemplo tercera subestructura	16

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Bases imponibles y cuotas defraudadas	17
---	----

Lista abreviaciones

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CC	Código Civil
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CP	Código Penal
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley General Tributaria
LIP	Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Importancia de la temática

El fraude fiscal es un fenómeno y un problema de carácter internacional que genera unos flujos financieros ilícitos que acaban afectando al desarrollo social, hecho que ha motivado que la mayoría de los países hayan canalizado esfuerzos para solventar este problema. Esto se ha materializado en la instauración de mecanismos de cooperación y transferencia de información desarrollados por organizaciones como la OCDE, que es un exponente contra la lucha del fraude fiscal¹. Estos mecanismos también tienen el objetivo de eliminar la existencia de las denominadas jurisdicciones no cooperativas o paraísos fiscales. El uso de estas para evitar el pago de impuestos ha sido un fenómeno con mucha incidencia mediática, sobre todo a raíz de investigaciones periodísticas como los *Pandora*² o *Paradise Papers*³. Estas se basan en filtraciones de información proveniente de los registros y empresas situadas en paraísos fiscales, que ayudan a crear entramados societarios para que empresas y personas con un elevado patrimonio puedan ocultar sus rentas y así pagar menos o ningún impuesto. Estos reportajes tuvieron una gran incidencia mediática porque exponían a empresas internacionales, políticos, jefes de Estado, deportistas y artistas que utilizaban estas jurisdicciones.

Para poder entender cómo el fraude y los paraísos fiscales son un fenómeno con un gran impacto mundial, es preciso que se cuantifique, aunque sea una tarea difícil dado el carácter oculto de los flujos que canalizan. En este sentido, las pérdidas fiscales se pueden dividir en dos grupos según las rentas o patrimonio trasladados: las ocasionadas por el traslado de beneficios societarios, estimadas en 348 mil millones de dólares (331,1 mil millones de euros); y las ocasionadas por el traslado

¹ OCDE (2024), *Fiscalidad y Desarrollo en la OCDE: una mirada retrospectiva (2009-2024)*, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/785a1b4a-es>

² *About the Pandora Papers—ICIJ*. (2021, octubre 3). <https://www.ij.org/investigations/pandora-papers/about-pandora-papers-investigation/>

³ *About the Paradise Papers Investigation—ICIJ*. (2017, noviembre 5). <https://www.ij.org/investigations/paradise-papers/about-the-investigation-2/>

de la riqueza de personas físicas, estimadas en 145 mil millones de dólares (138 mil millones de euros) en 2024⁴.

Para que las empresas y personas puedan tributar en paraísos fiscales, es necesario que trasladen su residencia fiscal a estos. En este sentido, se puede simular que la residencia fiscal está en un país con un régimen fiscal más beneficioso para el contribuyente. La propia administración tributaria española considera que es fundamental detectar casos de simulación de la residencia fiscal y el uso abusivo de sociedades para poder luchar de forma efectiva contra el fraude fiscal⁵. Esta lucha puede ser cuantificada: en el año 2023, la AEAT recaudó unos 16.807 millones procedentes de situaciones donde hubo fraude fiscal. En concreto, respecto a la simulación de la residencia, se detectaron 163 contribuyentes considerados falsos no residentes, de los cuales se recaudaron 27,7 millones⁶. También la Agencia Tributaria Catalana, en 54.544 actuaciones, pudo poner al descubierto 286 millones derivados del fraude fiscal, de los cuales 12 millones son atribuidos a cambios de residencia ficticios⁷.

El fraude fiscal y la utilización ilícita de la figura de la residencia fiscal afectan a todas las jurisdicciones, incluida España. También los escándalos internacionales como los *Pandora* y *Paradise papers* han tenido consecuencias para las personas involucradas en nuestro país, aunque muchas veces, dadas las circunstancias de estas personas con grandes patrimonios, parezca que exista impunidad. Uno de estos casos es el de la cantante Shakira, que apareció en los *Paradise Papers* en 2017 por utilizar sociedades fantasma registradas en Malta para transferir sus derechos musicales⁸. Posteriormente, en 2023 fue condenada por seis delitos contra

⁴ Tax of Justice. (2024). *The State of Tax Justice 2024*. <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/>

⁵ Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024b). *Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

⁶ Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024c). *Principales resultados 2023*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Actualidad/Notas_prensa/2024/Principales_resultados_control_tributario_2023.pdf

⁷ Agencia Tributaria de Catalunya. (2024). *Informe pla fiscal 2023*. https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/01_atc/pla/informe-pla-ffiscal2023.pdf

⁸ *Shakira, Nicole Kidman, Akira Toriyama offshore links revealed in Paradise Papers—ICIJ*. (2017, noviembre 10). <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/6069/>

la Hacienda Pública por defraudar mediante el establecimiento ficticio de su residencia fiscal fuera de España y el uso de sociedades en paraísos fiscales⁹. Este caso resulta muy interesante por varios motivos: en primer lugar, por la principal implicada, Shakira, al ser una cantante de fama internacional que parte de su profesión consiste en viajar de forma habitual. Esto tiene un impacto crucial en el desarrollo del caso. En segundo lugar, por la incidencia del Derecho Tributario, un pilar fundamental, aunque el caso fue competencia de la jurisdicción penal. Esto se ve reflejado en distintos aspectos, principalmente en el uso ilícito de la figura de la residencia fiscal, para defraudar en el IRPF y el IP. La residencia fiscal constituye un punto de conexión en estos dos impuestos directos y personales para que una determinada situación sea considerada hecho imponible de estos¹⁰. En este contexto, los territorios no cooperativos tienen una función esencial porque permiten a los individuos deslocalizar la residencia fiscal con la finalidad de eludir el pago de impuestos, tal como sucedió en el caso.

1.2. Objeto de estudio

El objeto de este trabajo consiste en el estudio de las instituciones jurídicas que se desprenden del caso Shakira. A partir del análisis de este caso, que tuvo su inicio en el ámbito administrativo mediante una inspección y culminó en la jurisdicción penal, se extraen aquellos aspectos jurídicos de alcance general en casos de fraude fiscal. Con ello se quiere poner de manifiesto que el caso Shakira es un ejemplo práctico de aplicación de cuestiones materiales y formales, sobre todo de Derecho tributario, que hicieron posible que unos hechos delictivos pudiesen ser enjuiciados por la jurisdicción penal.

El análisis jurídico del caso Shakira resulta interesante porque se desprenden de este una serie de cuestiones normativas de aplicación general, que a la vez fueron elementos fundamentales en la evolución del caso tanto en el ámbito tributario como penal. Una de estas cuestiones es la residencia fiscal, una institución jurídica

⁹ Bueno, J. G. (2023, noviembre 20). Shakira acepta tres años de cárcel y una multa de 7,3 millones y no ingresará en prisión. *El País*. <https://elpais.com/economia/2023-11-20/shakira-acepta-tres-anos-de-carcel-y-una-multa-de-siete-millones-para-no-ingresar-en-prision.html>

¹⁰ Menéndez Moreno, A. (2023). *Derecho financiero y tributario: Parte general: lecciones de cátedra* (Vigésimo cuarta edición). Editorial Civitas.

que determina dónde las personas deben tributar y eje principal del caso. De su relevancia en el caso, se pueden plantear una serie de interrogantes relativos a cómo la residencia fiscal es determinada por el ordenamiento jurídico español y qué incidencia tienen los paraísos fiscales en esta. También, qué medios utilizados son adecuados para probarla en el propio caso y generalmente en otros, y si existe un medio con carácter suficiente que excluya a los demás. Un último interrogante que plantea el caso Shakira, y de suma importancia por las consecuencias que implica, es cómo de una infracción tributaria, como no ingresar las cuotas tributarias correspondientes, se puede derivar responsabilidad penal que puede conllevar hasta una pena de cárcel.

1.3. Estructura

Para poder analizar con eficacia el objeto de estudio, se sigue la siguiente estructura: se empieza con la explicación del caso Shakira, donde se narran todos los hechos acontecidos hasta las consecuencias que se derivaron en el ámbito penal. Dentro de este apartado se justifica la relevancia tributaria de este caso. Entonces, a partir de la narración del *iter* del caso, se extraen las cuestiones de aplicación general a estudiar. Estas serán concretadas en los apartados posteriores a la explicación del caso.

1.4. Metodología

Para llevar a cabo este trabajo se utiliza el método inductivo porque se basa en el estudio de un caso particular, como lo es el caso Shakira, para analizar cuestiones de aplicación general derivadas de este y cómo son tratadas por la legislación, jurisprudencia y doctrina. Sin embargo, hay que tener presente que, aunque este método puede permitir hacer una serie de generalizaciones de aplicación general, se debe tener en cuenta que en el estudio del Derecho son importantes las particularidades de cada caso concreto, que pueden afectar a cómo son aplicadas las distintas instituciones jurídicas.

Para estudiar las cuestiones jurídicas que se desprenden del caso, se utiliza la metodología propia del estudio del Derecho, concretamente la basada en la técnica de interpretación jurídica recogida en el artículo 3.1 del CC, aplicada también en la

interpretación de las normas tributarias¹¹. Dicha técnica consiste en el análisis de las normas jurídicas desde cuatro vertientes: el propio sentido de sus palabras, antecedentes históricos, contexto o realidad social y la finalidad o espíritu de la norma¹². Dicha técnica se aplica en el estudio de las diferentes fuentes jurídicas necesarias para analizar los elementos extraídos del caso. La explicación del caso se basa en los hechos probados de la sentencia. Sin embargo, dada su incidencia mediática, se utilizan fuentes periodísticas para así poder complementar la explicación. Aunque estas no sean fuentes normativas o doctrinales, son útiles para entender el contexto social en que se desarrolló todo el asunto.

¹¹ Art. 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil*”.

¹² (Menéndez Moreno, 2023)

2. CASO SHAKIRA

2.1. Explicación *iter* del caso Shakira

La explicación del *iter* del caso Shakira conlleva una cierta dificultad porque en este concurren elementos procedentes de distintos ámbitos jurídicos. Para la adecuada exposición de todas las fases que componen el caso, es necesario dividir la explicación en dos bloques para hacerla más entendible y que siga un orden cronológico: la inspección tributaria y el procedimiento judicial.

2.1.1. *Procedimiento inspector*

Al tratarse de un caso de la jurisdicción penal, es importante tener en cuenta cuáles fueron los antecedentes del proceso judicial. Estos se materializan en la inspección tributaria, sin la cual el caso no se hubiera enjuiciado en un tribunal penal. Hay que tener en cuenta que existe muy poca información pública sobre la inspección de este caso, ya que, conforme al artículo 95 de la LGT, toda la información obtenida por Hacienda para la aplicación de los tributos tiene carácter reservado. Sin embargo, su repercusión mediática ha permitido conocer el desarrollo de esta a través de distintas fuentes periodísticas.

La inspección tributaria debió empezar en 2016 y los periodos impositivos inspeccionados fueron cuatro años, concretamente 2011, 2012, 2013 y 2014. Esto debe ser así dado el periodo de prescripción de cuatro años que tiene la Agencia Tributaria para poder determinar y exigir la deuda tributaria (art. 66 LGT). Su objetivo consistió en determinar si Shakira, durante el periodo inspeccionado, estaba obligada a presentar sus declaraciones tributarias del IRPF e IP. Para ello se debía verificar que tenía su residencia fiscal en España. La Agencia Tributaria tenía muchos indicios de que Shakira era residente desde el año 2011, pero era necesario probar que permaneció de manera efectiva más de 183 días. Para este fin se desarrolló una actividad probatoria, que en algunos aspectos puede resultar muy curiosa, ya que se escudriñó la vida de Shakira durante el periodo inspeccionado de manera muy exhaustiva¹³. Entonces, las pruebas encontradas durante la inspección que determinaron su permanencia efectiva en territorio nacional fueron las

¹³ García, J. (2020, agosto 29). Así siguió Hacienda el rastro a Shakira. *EL PAÍS*. <https://elpais.com/especiales/2020/asi-siguio-hacienda-el-rastro-a-shakira/>

siguientes: en primer lugar, el primer indicio de residencia fueron todos aquellos gastos asumidos en territorio español, concretamente en la ciudad de Barcelona y alrededores. Dentro de este rastro dinerario, encontramos tarjetas de crédito utilizadas en negocios de Barcelona, como en peluquerías, centros de estética y clínicas médicas, etc. Además, Hacienda consiguió la ficha de cliente de muchos de estos locales, en los que Shakira utilizaba otro nombre para evitar que la reconocieran. Se estimó durante los años inspeccionados que el gasto de dichas tarjetas fue de 418.046 € en más de 279 establecimientos de Barcelona. También es importante destacar el alquiler de una casa en Barcelona y la compra de una vivienda en Esplugues de Llobregat. En segundo lugar, la prueba testimonial tuvo un gran peso. Hacienda contactó con muchos testigos; la mayoría eran personas que se relacionaban profesionalmente con Shakira, como peluqueros, entrenadores, profesores de baile y de idiomas y estudios de grabación. Muchos de ellos provenían de otras partes del mundo, pero venían a España exclusivamente para trabajar con ella. También, al ser una persona conocida mundialmente, ha sido fotografiada por paparazis y fans en Barcelona, hecho que hizo que Hacienda pidiera imágenes al portal *Getty Images* e investigara cuentas de fans en redes sociales para situarla en España. En tercer lugar, se determinó que el punto de origen y de retorno de sus viajes, tanto profesionales como personales, siempre fue España. Un ejemplo de estos fue su participación en el programa estadounidense *The Voice* durante meses en los años 2013 y 2014 y viajes de ocio.

Todas estas pruebas dieron como resultado que Shakira había permanecido más de 183 días durante los años investigados en España, hecho que situaba su residencia fiscal en esta. Concretamente, había residido 163, 246, 210 y 243 días en 2011, 2012, 2013 y 2014, respectivamente. También se determinaron las cuotas tributarias, una tarea difícil porque las rentas y patrimonio fueron ocultadas mediante un entramado societario localizado en paraísos fiscales. Se obtuvo como resultado que estas fueron de 24, 6.1, 3.6, 4.1 millones de euros. Frente a estas pruebas, Shakira siempre alegó que su residencia fiscal nunca estuvo en España, sino en las Bahamas. Aportó un certificado de residencia expedido el 7 de noviembre de 2016 por el departamento de recaudación interna de las Bahamas, que acreditaba su residencia desde 2007. Sin embargo, Hacienda no aceptó dicho

certificado porque el único requisito para obtenerlo era comprar una casa en Bahamas. Shakira aportó facturas de agua y luz de esta casa, pero se demostró que estos servicios eran consumidos por sus empleados.

Durante la inspección se debió pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal cuando se apreciaron indicios de delito en los años 2012, 2013 y 2014. Respecto al año 2011, no se dio traslado porque el delito había prescrito. Entonces, para este año se practicó una liquidación con un acta de disconformidad en que se determinó que una cuota de 24 millones de euros. La cuota fue tan elevada porque ese año Shakira había conseguido muchos beneficios con su gira mundial.

2.1.2. Procedimiento judicial

Después del traslado al Ministerio fiscal, este presentó una querella el 14 de diciembre de 2018 contra Shakira y su asesor fiscal¹⁴. Esta se basó en los mismos argumentos que la inspección: Shakira era residente fiscal al haber permanecido más de 183 días en España cada año inspeccionado; había simulado su residencia en Bahamas y había creado un entramado societario con finalidades fiscales¹⁵. A modo anecdótico, en la querella también se destaca la nula actividad probatoria y colaboración de Shakira.

Después de la querella del ministerio fiscal, se pasó a la fase de instrucción realizada por el juzgado de instrucción número 2 de Esplugues de Llobregat. Durante esta, Shakira siempre alegó que nunca fue residente en España durante los años 2012 a 2014, simplemente que visitaba España por motivos personales. Afirmó que su residencia fiscal radicaba en Bahamas; aunque ella se consideraba a sí misma una persona sin una residencia fija o “*una nómada sin raíces*”¹⁶. Las diligencias de instrucción concluyeron en 2021, calificando estos hechos dentro de los supuestos de los artículos 305 y 305 bis del CP. El Ministerio Fiscal presentó su acusación

¹⁴ La Fiscalía se querella contra Shakira por un presunto fraude a Hacienda de 14,5 millones. (2018, diciembre 14).

Expansión.<https://www.expansion.com/economia/2018/12/14/5c13b803e2704e5b188b45a1.html>

¹⁵ (J. García, 2020)

¹⁶ Bueno, J. G. (2023a, junio 16). Confesiones de Shakira en el juzgado: “Hice aterrizar el avión en Barcelona solo para darle un beso a Gerard”. *El País*.<https://elpais.com/gente/2023-06-16/confesiones-de-shakira-en-el-juzgado-hice-aterrizar-el-avion-en-barcelona-solo-para-darle-un-beso-a-gerard.html>

contra Shakira por seis delitos contra la Hacienda pública por defraudar en los impuestos del IRPF e IP durante tres años y exigiendo la imposición de una pena de cárcel de ocho años y dos meses.

El juicio fue celebrado el 20 de noviembre de 2023 mediante un procedimiento abreviado. En este se llegó a un acuerdo de conformidad en que Shakira admitió los delitos que se le imputaban, cosa que hizo que el juicio durara 10 minutos y no declararan los 117 testigos aportados por la Agencia Tributaria¹⁷. De la sentencia ¹⁸, resultan muy interesantes los hechos probados porque estos se derivan principalmente de la información y datos recabados por la inspección tributaria, y se pueden clasificar en dos bloques:

Por una parte, respecto a la permanencia de más de 183 días, se sostiene el mismo argumento derivado de toda la actividad probatoria realizada durante la inspección tributaria. A partir de todas esas pruebas, se determinó que Shakira cumplía la condición de contribuyente y por ello estaba obligada a presentar las declaraciones tributarias correspondientes por toda su renta mundial y patrimonio. Es un hecho probado que tenía su residencia fiscal en España desde el año 2011, donde radicaba su esfera íntima y profesional: durante los años 2012 a 2014, fue en Barcelona donde desarrolló su vida diaria y familiar, con el nacimiento de uno de sus hijos en 2013. También, desarrolló una parte de su actividad profesional y era donde muchos profesionales acudían a trabajar para ella. Era el punto de origen y retorno de sus viajes de ocio y profesionales, que son calificados como ausencias esporádicas. Respecto a la supuesta residencia en Bahamas, quedó probado que Shakira residió 0 días en ese país, ya que no aportó ninguna prueba fehaciente que acreditara su residencia en este. La sentencia considera que Shakira permaneció en territorio español 225, 205 y 243 días en los años 2012, 2013 y 2014.

¹⁷Bueno, G. (2023b, noviembre 20). Shakira acepta tres años de cárcel y una multa de 7,3 millones y no ingresará en prisión. *El País*. <https://elpais.com/economia/2023-11-20/shakira-acepta-tres-anos-de-carcel-y-una-multa-de-siete-millones-para-no-ingresar-en-prision.html>

¹⁸ Sentencia de la Audiencia provincial de Barcelona (Sala Penal, sección 6ª), de 20 de noviembre de 2023 (recurso 32/2023)

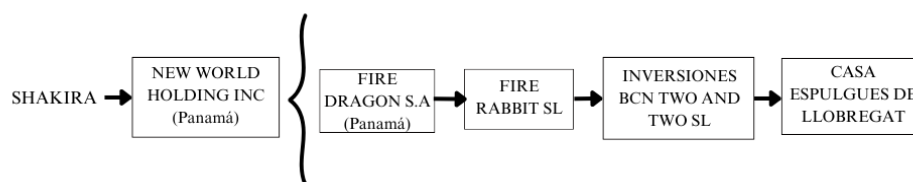
Por otra parte, respecto al entramado societario, este tuvo un doble objetivo: Ocultar rentas y patrimonio; y localizar la residencia fiscal en paraísos fiscales para dificultar la determinación de la cuantía y titularidad de las anteriores. El entramado societario era bastante complejo; quedó probado que había 27 sociedades cuya beneficiaria final siempre era Shakira. Estas sociedades son clasificadas en dos niveles según la finalidad que tenían: Las de primer nivel eran aquellas utilizadas para formalizar contratos con terceros. Las de segundo nivel eran aquellas que formalizaban contratos con las sociedades del primer nivel y se utilizaban para traspasar las rentas derivadas de los contratos de terceros a paraísos fiscales, que era donde estaban situadas. Todas estas sociedades tenían las siguientes características.

1. Carecían de medios personales y materiales.
2. No llevaban a cabo ninguna actividad económica; solo se utilizaban para formalizar contratos de prestación de servicios y la cesión de derechos musicales de Shakira.
3. Los únicos gastos que asumían eran de asesoramiento jurídico.
4. No tenían ninguna relación con la actividad profesional de Shakira; sus fines eran solo fiscales.

Estas sociedades también son clasificadas en tres subestructuras según el elemento que ocultaban: la primera subestructura era utilizada para ostentar la propiedad de bienes inmuebles y financieros que realmente pertenecían a Shakira, como, por ejemplo, la casa de Esplugues de Llobregat. Esta estructura estaba presidida por una sociedad situada en Panamá, que tenía en su propiedad otras sociedades que tenían a su nombre bienes inmuebles y financieros.

Ilustración 1.

Ejemplo primera subestructura

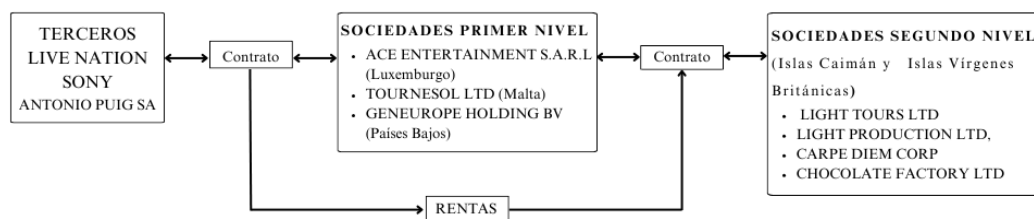


Fuente: Elaboración propia con datos de Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sala Penal, sección 6ª), de 20 de noviembre de 2023 (recurso 32/2023).

La segunda subestructura se encargaba principalmente de canalizar ingresos procedentes de los derechos musicales de Shakira. Esta subestructura fue creada entre 2013 y 2014 y tenía el siguiente funcionamiento: Shakira formalizaba contratos con sociedades situadas en Luxemburgo y Malta (sociedades de primer nivel) para ceder sus derechos musicales a estas, que luego eran traspasados a sociedades de las Islas Caimán y las Islas Vírgenes Británicas (sociedades de segundo nivel). La tercera subestructura era utilizada para formalizar contratos con terceros como Live Nation, Sony o Antonio Puig SA y tenía el mismo funcionamiento que la segunda.

Ilustración 2.

Ejemplo tercera subestructura



Fuente: Elaboración propia con datos de SAP Barcelona, de 20 de noviembre de 2023.

Por lo tanto, las sociedades se utilizaban para canalizar las rentas de negocios realizados personal y directamente por Shakira y también la cesión de sus derechos de propiedad intelectual y de imagen, cuando estos derechos son personalísimos. Estas sociedades figuraban como receptoras de todas las rentas generadas por dichos negocios jurídicos, cuando la verdadera receptora siempre fue Shakira. De esta forma evitaba su posición como receptora de esas rentas para eludir su tributación.

Finalmente, la sentencia determinó cuáles fueron las rentas y patrimonio durante esos años y las cuotas defraudadas que se derivan, que fueron un total de 14.5 millones.

Tabla 1.

Bases imponibles y cuotas defraudadas

	2012		2013		2014	
	IRPF	IP	IRPF	IP	IRPF	IP
Base imponible (en euros)	12.998.349,18	99.318.914,86	11.498.233,95	99.915.276,69	10.959.185,64	117.430.958,88
Cuota defraudada (en euros)	5.815.563,52	1.011.030,61	3.072.448,17	526.526,81	3.611.547,98	622.863,06

Fuente: Elaboración propia con datos de Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sala Penal, sección 6ª), de 20 de noviembre de 2023 (recurso 32/2023).

Todos estos hechos fueron calificados como seis delitos contra la Hacienda Pública, por cada impuesto y periodo impositivo. Por estos delitos se le impuso las siguientes penas: en primer lugar, una de prisión de seis meses por cada uno de los seis delitos, que fue sustituida por una pena de multa al concurrir una atenuante de reparación del daño, equivalente a 432.000 €. En segundo lugar, una multa del 50% por cada cuota defraudada, equivalente a un total de 7,3 millones. En tercer lugar, la prohibición de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la seguridad social.

2.2. Importancia tributaria del caso

El caso objeto de estudio fue competencia de la jurisdicción penal. En este sentido, es válido que surjan dudas sobre la relación que tiene con el ámbito tributario. Sin embargo, aunque sea un caso del ámbito del Derecho penal, este presenta una gran importancia tributaria. Esta se desprende de los artículos 305 y 305 bis del CP que regulan el delito contra la Hacienda Pública. El primer artículo regula el delito de defraudación como la elusión del pago de tributos cuando dicha cuantía sea superior a 120.000 €. El segundo artículo prevé una pena superior si concurren diferentes circunstancias: que la cuota defraudada sea superior a 600.000 €, se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal o que se hayan utilizado personas jurídicas o sociedades ubicadas en paraísos fiscales para dificultar la determinación de la cuota defraudada. Dichas circunstancias, la primera y la tercera, concurrieron en el caso Shakira; por ello fue condenada en virtud del artículo 305 bis CP.

La importancia tributaria se desprende de estos dos artículos al constituir una norma penal en blanco, hecho que provoca que se deba acudir a la normativa tributaria para completarlos. Esto genera una relación de dependencia entre los delitos y las reglas tributarias¹⁹, que se materializa en distintos aspectos: En primer lugar, en la determinación de la cuantía defraudada. La normativa tributaria define qué conceptos se incluyen dentro de esta. También se debe tener en cuenta el concepto de residencia fiscal porque sirve para determinar la condición de sujeto pasivo. En segundo lugar, en la relación del proceso tributario y penal respecto a la actividad probatoria. Tal como se ha puesto de manifiesto en la explicación del caso, la aportación de pruebas tuvo una gran magnitud e incidencia; por lo tanto, es importante tener en cuenta cómo estas deben ser valoradas y tratadas tanto en el procedimiento tributario como en el penal. También, se debe tener en cuenta las normas previstas en la LGT sobre cuando la administración tributaria debe pasar el tanto de culpa cuando aprecie indicios de delito y cuáles son sus efectos en los procedimientos tributarios. De esto se deduce que, a partir de este traslado, es posible que la jurisdicción penal pueda enjuiciar hechos. Por lo tanto, hace posible que los artículos 305 y 305 bis del CP sean aplicados.

Atendiendo a lo anterior y a la explicación del *iter* del caso, se desprenden una serie de elementos que serán analizados en los siguientes apartados, que según su naturaleza los podemos clasificar en cuestiones sustantivas y procedimentales: por una parte, las sustantivas son aquellas cuestiones materiales de Derecho tributario, que abarcan elementos que forman parte de la esencia de la obligación tributaria. Entre estos encontramos el hecho imponible, el sujeto pasivo y la base imponible. Las cuestiones sustantivas que se desprenden del caso Shakira son la residencia fiscal y como esta se sitúa en una jurisdicción, que son elementos que configuran la determinación del sujeto pasivo. Los paraísos fiscales son un factor de gran incidencia que afecta a la residencia fiscal, por ello también serán tratados como cuestiones sustantivas. Por otra parte, las procedimentales son aquellas que hacen efectivas las cuestiones materiales, es decir, permiten que la obligación tributaria pueda cumplirse. No solo abarcan cuestiones de Derecho tributario, sino también

¹⁹ Sánchez Huete, M. Á. (2016). La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria. *Quincena Fiscal*, 7, 21-46.

penales, como la concurrencia de un procedimiento tributario y uno penal, tal como se ha visto en el caso. También incluye cuestiones relacionadas con la actividad probatoria, como a quien corresponde la carga de la prueba y los medios adecuados para probar las cuestiones materiales. En efecto, una característica del caso Shakira fue la labor probatoria realizada en la inspección y sus efectos en el proceso penal, por lo tanto, es una cuestión procedimental que precisa ser analizada.

3. CUESTIONES SUSTANTIVAS

Las cuestiones sustantivas que se tratarán son la residencia fiscal, los criterios utilizados para determinarla y la incidencia de los paraísos fiscales. Todas estas constituyen las bases del caso Shakira, tal como evidencia la narración del caso.

3.1. Residencia fiscal

La primera cuestión de carácter sustantivo y el pilar fundamental en el cual se sustenta todo el caso es la figura de la residencia fiscal. En las diligencias previas, se destaca el estudio que realizaron ambas partes sobre este concepto, constituyendo uno de los puntos controvertidos en que se centró el debate²⁰. La residencia fiscal la podemos encuadrar dentro del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias. Este ámbito espacial se configura en dos aspectos²¹: por una parte, se refiere a la eficacia que tienen estas normas en un territorio concreto, es decir, donde estas son vigentes. Por otra parte, se refiere a la extensión de las normas, entendida como su capacidad de abarcar situaciones que tengan una vinculación con el territorio del Estado creador de dichas normas. En esta cuestión son importantes los puntos de conexión de la norma tributaria, que son aquellos criterios que permiten determinar si una situación o hecho, como la obtención de rentas o la tenencia de patrimonio, es considerado un hecho imponible que genere el nacimiento de la obligación tributaria conforme a las normas tributarias.

Los puntos de conexión permiten vincular situaciones que manifiestan la capacidad económica de las personas con una jurisdicción concreta y los tributos que imponga. Estos dependerán del tipo de riqueza que se pretende gravar, el tributo concreto, los límites jurídicos que se deban respetar y el contexto internacional económico; pero sobre todo de la relación que tengan los sujetos pasivos con el Estado. En este sentido, el artículo 11 de la LGT regula los dos puntos de conexión: El primer criterio es el de territorialidad, de aplicación general, según el cual las normas tributarias se aplicarán a aquellas situaciones que se produzcan dentro de territorio español. De tal manera, si aplicamos este criterio a una situación como la obtención de renta, solo tributarían aquellas rentas obtenidas únicamente en España, es decir,

²⁰ Auto 27/2021 (Sección 2ª), de 20 de julio de 2021.

²¹ Milla Ibáñez, J. J. (2019). *La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta* (1.ª ed.). Tirant lo Blanch.

las rentas territoriales. El segundo criterio es el de residencia aplicado a aquellos tributos personales que gravan situaciones que acontecen a las personas, como el IRPF o IP, independientemente del lugar donde se den²². Esto tendrá como consecuencia que el sujeto deba tributar por su renta o patrimonio mundiales, y no únicamente por las generadas en España. La LGT establece dos puntos de conexión contrapuestos que tienen consecuencias distintas para el contribuyente. Algunos autores consideran que esta distinción es incorrecta porque el criterio de residencia es a su vez una manifestación del principio de territorialidad²³. Esto no es correcto porque se está entendiendo que la residencia únicamente refleja una vinculación territorial con el Estado, cuando la residencia va mucho más allá de una mera conexión con un territorio: la residencia es un punto de conexión que permite que ciertos hechos, independientemente del lugar donde se produzcan, estén sujetos a la normativa española y deban estar gravados por los tributos españoles. Esto es así porque la residencia es una cualidad personal del sujeto que realiza estos hechos, que refleja un vínculo relevante entre sujeto y Estado. Ostentar la cualidad de residente supone una serie de ventajas para el sujeto porque tiene derecho a usar las infraestructuras y servicios públicos del Estado y gozar de su protección, independientemente de donde se encuentre. Esto es congruente con el deber de colaborar previsto en el artículo 31 de la Constitución Española.

El criterio de residencia fiscal para determinar cuándo un sujeto está obligado a tributar es el más utilizado en las diferentes jurisdicciones, por las implicaciones que conlleva²⁴. Al tratarse de una cualidad personal, obliga al sujeto a tributar por su renta o patrimonio independiente del lugar de donde se generen o encuentren. Esto hace que sea un criterio adecuado al contexto internacional actual caracterizado por la alta movilidad de capitales. También ayuda a detectar y perseguir más fácilmente casos de evasión fiscal mediante la utilización de paraísos fiscales. Por lo tanto, es importante que las diferentes legislaciones definan exactamente cuándo se aplica este criterio. Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico, la figura de la residencia fiscal es lo que se denomina un concepto jurídico

²² (Menéndez Moreno, 2023)

²³ Alarcón García, G. (2020). *Sistema Fiscal Español*. (1st ed.). Delta Publicaciones.

²⁴ (Milla Ibáñez, 2019)

indeterminado porque no tiene una definición concreta establecida por la ley. La condición de residente determina que unos sujetos sean contribuyentes de unos tributos, como el IRPF e IP, que en sus respectivas leyes establecen que serán contribuyentes de dichos impuestos quienes tengan su residencia habitual en España (art. 8 LRIPF y art. 5.1 LIP). Estas leyes no establecen lo que se considera residencia habitual, sino que disponen de una serie de criterios para poder definirla, que están regulados en el artículo 9 de la LIRPF, al cual se remite también el artículo 5.2 de la LIP. Estos criterios determinan la residencia fiscal de un sujeto por su presencia física en territorio español, por vínculos económicos y familiares con España. A través de estos criterios podemos observar el carácter de cualidad personal que tiene la residencia fiscal, ya que esta no solo depende de que el sujeto se encuentre físicamente en territorio español, sino también por vínculos de carácter distinto a los meramente territoriales²⁵.

El establecimiento de estos criterios implica que la residencia no pueda ser determinada unilateralmente por el sujeto, ya que tiene una relevancia económica, política y jurídica con consecuencias importantes: por una parte, para el Estado determina el alcance de su poder tributario y la eventual recaudación de los residentes fiscales. Por otra parte, para el contribuyente determina los niveles de tributación a los cuales estarán sometidos su renta y patrimonio mundiales²⁶. Esto es importante en los supuestos de deslocalización porque los obligados tributarios simularán que son residentes de un territorio diferente a aquel en el que se encuentra su residencia real para así reducir o evitar los gravámenes tributarios²⁷, tal como sucedió en el caso Shakira. Es importante destacar que dichos criterios deben ser congruentes con el deber de contribuir del artículo 31 CE, por lo que deben evidenciar que existe una vinculación real y efectiva que justifique que el sujeto deba tributar por su renta y patrimonio mundiales. Estos criterios no son

²⁵ Gil García, E. (2022). La residencia fiscal de las personas físicas: Indeterminación, ubicuidad y deslocalización. *Revista Española de Derecho financiero*, 193.

²⁶ Calvo Vérguez, J., & García-Herrera Blanco, C. (2018). *La Residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: Situación actual y perspectivas de futuro*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.

²⁷ Collado Yurrita, M. Á. (2024). La residencia fiscal de las personas físicas: Criterios de atribución. *Quincena Fiscal*, 17, 1-18.

cumulativos; basta que se cumpla uno de ellos para situar la residencia habitual de un sujeto en España. Estos tres criterios son²⁸:

- El criterio de vinculación territorial
- El criterio de vinculación económica.
- El criterio de vinculación familiar.

3.1.1. Criterio de vinculación territorial

Los tres criterios que determinan la residencia habitual son una cuestión sustancial, ya que mediante la aplicación de uno de ellos se situó la residencia fiscal de Shakira en España. Esto determinó su condición de contribuyente del IRPF e IP y que tuviera la obligación de tributar en España por sus rentas y patrimonio mundiales. Este fue el criterio de vinculación territorial, que lo encontramos regulado en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, según el cual un sujeto tendrá su residencia fiscal en España cuando *“permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país...”*

La condición de residente español viene determinada por la presencia física del sujeto como mínimo durante medio año más un día en territorio estatal. La residencia habitual, y la eventual consideración de contribuyente, se sustenta sobre un elemento fáctico y de orden natural como el tiempo, computado en días, que un sujeto transcurre en España²⁹. Es un criterio objetivo basado en un elemento neutral como es la presencia física, de tal forma que se considerará residente aquel sujeto que se encuentre en territorio español como mínimo 184 días, aunque no quiera ostentar dicha condición. En este punto debemos tener en cuenta que la residencia fiscal está compuesta por dos elementos: uno espiritual que refleja la intención de residir en un lugar determinado, y otro material que es la propia residencia efectiva establecida por la ley. Este último es el elemento definidor de la residencia fiscal, que tiene como consecuencia la noción de que no basta solo con la voluntad de

²⁸ Almagro Martín, C. (2019). El concepto de residencia fiscal. En *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF* (1.ª ed.). Dykinson.

²⁹ (Gil García, 2022)

residir, sino que se deben cumplir los criterios establecidos por ley, como permanecer más de 183 días en territorio español³⁰. De la presencia física de un sujeto durante todo este periodo, superior a la mitad de un año, se desprende que ha tenido acceso a los servicios públicos e infraestructuras del Estado español; por lo tanto, debe contribuir a su sostenimiento mediante el pago de impuestos³¹.

Como este criterio se basa en el recuento de días, es importante analizar cómo estos deben ser computados: El periodo de referencia que se debe tener en cuenta es el año natural; se deben contar los 184 días dentro de este, que no necesariamente deben ser consecutivos. De este aspecto se deriva una cuestión importante sobre cómo se deben computar aquellos días transcurridos entre periodos no consecutivos. Estos días son las ausencias esporádicas, concepto previsto en la disposición antes citada, que son aquellas salidas que realiza el sujeto de forma temporal y ocasional fuera de territorio español. Estos días se incluyen en el cómputo de los 184 días, de tal forma que se considera que durante estos el sujeto sigue siendo residente español, aunque no se encuentre físicamente en territorio estatal. Solo se excluirán del cómputo cuando el sujeto pruebe que, durante estos días, su residencia fiscal se encontraba en otro país³². Las ausencias esporádicas son una cuestión problemática, sobre todo respecto a su forma de cálculo, que tuvo que ser solucionada por el Tribunal Supremo en el año 2017³³: Antes, la administración tributaria consideraba que una ausencia esporádica incluía todos aquellos días que el sujeto no se encontraba en España, aunque fueran superiores a 183 días. Si el sujeto no probaba suficientemente su residencia en otro país, se le consideraba residente español, aunque hubiese permanecido fuera más de 183 días. Este criterio fue corregido por el Tribunal Supremo, que estableció que no pueden ser ausencias esporádicas aquellas estancias fuera de territorio español que se prolonguen más de 183 días. En este sentido, las ausencias esporádicas deben tener carácter

³⁰ En este sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 11 de noviembre de 2009 (recurso 8294/2003) y de 13 de octubre de 2011 (recurso 2283/2008).

³¹(Collado Yurrita, 2024)

³² (Almagro Martín, 2019)

³³ Encontramos las Sentencias del Tribunal Supremo 1834/2017 y 1851/2011 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 28 de noviembre de 2017, y 1967/2017 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 14 de diciembre de 2017.

complementario³⁴ a los 184 días de permanencia efectiva, que es la regla general que debe cumplirse en primera instancia para poder computar las ausencias esporádicas como días en que el sujeto sigue siendo residente fiscal en España. Si el contribuyente se ausenta de territorio español más de 183 días, dichas ausencias dejan de ser esporádicas y pasan a ser permanentes. En este caso, el obligado tributario no tiene la obligación de probar la residencia fuera de territorio español, ya que no cumple el criterio de vinculación territorial establecido por la ley³⁵. Las ausencias esporádicas más relevantes del caso Shakira son los meses que estuvo grabando en Estados Unidos el programa *The Voice*, que fue una estancia que duró una cuarta parte de los años 2013 y 2014. A pesar de su larga duración, Shakira seguía teniendo su residencia habitual en España.

Esta jurisprudencia también consolidó la noción de que la residencia fiscal debe ser determinada independiente de la voluntad del sujeto porque un sujeto tendrá su residencia habitual en España solamente si cumple los requisitos establecidos por la ley. Tampoco puede ser determinada unilateralmente por la Administración Tributaria, que en primer lugar deberá comprobar que el sujeto ha permanecido en territorio español como mínimo 184 días y posteriormente computar las ausencias esporádicas, donde el sujeto puede aportar pruebas acreditando que no era residente fiscal español durante estas³⁶. La actividad probatoria de esta cuestión será analizada en el apartado de cuestiones procedimentales. Con esta interpretación, el Tribunal Supremo evitó que se siguiera neutralizando y dejando sin efecto la regla general establecida por ley, que era la que debía prevalecer al determinar la residencia habitual del sujeto.

Finalmente, respecto a la aplicación de este criterio en el caso Shakira, este pone de manifiesto la idea de que la residencia habitual se trata de una cuestión objetiva que deja de lado las intenciones del sujeto. En este sentido, Shakira, durante el desarrollo del proceso administrativo y penal, siempre manifestó que su residencia

³⁴ En este sentido, la STS 1834/2017, de 28 de noviembre de 2017, en FD 1: *...Las ausencias esporádicas tienen un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.*

³⁵ (Gil García, 2022)

³⁶ (Collado Yurrita, 2024)

fiscal estaba situada en las Bahamas y que nunca tuvo la intención de asentarse permanentemente en España. Estas declaraciones no son ciertas, ya que quedó acreditado que Shakira estuvo más de 183 días en territorio español cada uno de los años investigados. Esto determinaba su residencia fiscal en España, independiente de su voluntad de no querer ser considerada residente fiscal española.

3.1.2. Criterio de vinculación económica

El criterio de vinculación económica regulado en el artículo 9.1 b) de la LIRPF determina la residencia habitual de un sujeto cuando *“radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”*. Antes de definir este criterio, hay que destacar que es independiente del de vinculación territorial y puede determinar la residencia habitual de un sujeto, y su consecuente condición de contribuyente, con la misma validez jurídica. En este sentido, se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional 165/2017, de 30 de marzo de 2017, fundamento jurídico tercero: *“Entre los dos primeros criterios no existe prelación alguna en cuanto a su aplicación, no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, ...”*. De tal forma que este segundo criterio permite considerar como residente fiscal a un sujeto que tenga su principal base o centro de intereses económicos en España, aunque haya permanecido menos de 184 días o ninguno en España³⁷.

La ley no define en qué consiste la base o núcleo de actividades o intereses económicos, cosa que implica dificultades probatorias. La jurisprudencia y la doctrina han definido que este concepto está integrado por dos elementos: el primero son las fuentes de renta que un individuo recibe, que deben tener su origen en España. El segundo es el patrimonio que debe estar situado en España. Este conjunto de renta y patrimonio debe compararse con otros conjuntos situados en otros países. Si el de España es superior, se situará la residencia fiscal en esta. Para

³⁷ Ver Sentencia Tribunal Supremo 1236/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 9 de julio de 2024 (recurso 1913/2023) FD 3: *“Por tanto, no resultando determinante el criterio del apartado a) del art. 9.1 (permanencia durante más de 183 días en territorio español) la Administración acude al criterio establecido en el apartado b) del mismo artículo 9.1 LIRPF...”*

realizar la comparación, se debe contrastar España con cada uno de los países, no comparar la totalidad de renta y patrimonio exterior con la española³⁸.

Este criterio establece que se deberán tener en cuenta los intereses económicos directos o indirectos, pero no se da una definición exacta de lo que son. Sin embargo, la utilización de sociedades sería un ejemplo de los últimos. El uso de sociedades con la finalidad de ocultar renta o patrimonio es un problema que la ley intenta solucionar. Por este motivo, el criterio de vinculación económica se refiere a actividades o intereses que no sean propiamente del sujeto, pero que su titularidad puede ostentar a través de una sociedad³⁹.

Este criterio no fue aplicado para determinar la residencia habitual de Shakira, sino el de vinculación territorial. Sin embargo, la sentencia descompone todas las rentas y patrimonio de Shakira, indicando su procedencia y localización a efectos de determinar la cuota tributaria. Dicha descomposición nos permite observar que tanto las rentas como el patrimonio eran canalizados a través de un gran número de sociedades, que tenían siempre como última beneficiaria a Shakira. Estas rentas y patrimonio deberían haber sido de titularidad directa de Shakira porque provenían de servicios que ofrecía ella o de la retribución de sus derechos de imagen y propiedad intelectual. Esto constituye un ejemplo de intereses indirectos, aunque la sentencia no haga alusión al criterio de vinculación económica.

3.1.3. El criterio de vinculación familiar

El tercer criterio se encuentra regulado en el segundo párrafo del artículo 9.1 LIRPF, que dispone lo siguiente:

“Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

³⁸ Gómez Requena, J. Á. (2024). La determinación de la residencia fiscal de futbolistas que prestan servicios en diversos clubes a lo largo del periodo impositivo. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 (rec.1909/2023). *Nueva fiscalidad*, 3(3), 265-276.<https://doi.org/10.14679/3710>

³⁹ (Milla Ibáñez, 2019)

El criterio de vinculación familiar se configura como una cláusula legal de presunción que atribuye la condición de residente fiscal a aquel sujeto cuyo cónyuge e hijos menores no emancipados sean también residentes fiscales españoles. Algunos autores no consideran esta presunción un tercer criterio como tal, sino una cláusula *iuris tantum* de carácter subsidiario que únicamente opera cuando no se puede determinar la residencia fiscal mediante los dos criterios anteriores⁴⁰. El criterio de vinculación familiar se basa en elementos que reflejan los nexos familiares y afectivos del sujeto, que configuran su esfera íntima⁴¹. Sin embargo, estos elementos de carácter familiar también pueden ser utilizados cuando se aplica el criterio de vinculación económica, pero solo con la finalidad de contextualizar los elementos económicos⁴².

Para que esta cláusula opere, se deben cumplir dos requisitos: en primer lugar, el sujeto debe formar parte de una unidad familiar, constituida solamente por el sujeto y su cónyuge, o también por los hijos si los hubiera. La cláusula se aplica a matrimonios con hijos o sin ellos, excluyendo a familias monoparentales y parejas de hecho. En segundo lugar, esta unidad familiar debe estar situada toda ella en España; así pues, si uno de los miembros no es residente en virtud del artículo 9.1 LIRF, la cláusula no podrá aplicarse⁴³. La cláusula, al ser *iuris tantum*, admite prueba al contrario; por lo tanto, el mero hecho de que el sujeto tenga cónyuge e hijos menores residentes españoles no implica que el mismo lo sea.

La sentencia hace alusión a los hijos de Shakira para sostener que residió con ellos en Barcelona. En esta se constituyó su esfera íntima y profesional donde desarrollaba su vida diaria junto a su familia. Esta esfera íntima formada por sus hijos es un elemento que sirve para contextualizar la presencia territorial de Shakira en España, pero no es una aplicación del criterio de vinculación familiar. Esto es así porque Shakira no estuvo casada con el padre de sus hijos, entonces al no existir un vínculo matrimonial, la cláusula no fue aplicable al caso.

⁴⁰ STS 7229/2011, de 13 de octubre de 2011, FD 4: “la presunción opera precisamente cuando no se ha podido acreditar que el obligado tributario ha permanecido más de 183 días en España o tiene aquí su centro de intereses económicos.”

⁴¹ (Almagro Martín, 2019)

⁴² (Gómez Requena, 2024)

⁴³ (Gil García, 2022)

3.2. Tratamiento de los territorios no colaborativos

Uno de los pilares en que se sustenta el caso Shakira es la creación de un entramado societario situado en diversos paraísos fiscales para evadir la tributación de renta y patrimonio. Estos son una cuestión que debe ser analizada dada su presencia esencial. La problemática de estos territorios quedó evidenciada por un informe de la OCDE del año 1998 donde exponía un fenómeno caracterizado por la movilidad de bases imponibles hacia territorios con baja tributación. En este informe, se definió a estos territorios como paraísos fiscales, para así poder identificarlos y desarrollar medidas para evitar sus negativos efectos en la economía mundial. Para que un país tenga tal consideración, debe cumplir un factor tributario imprescindible y uno adicional. El factor tributario imprescindible es que no tenga impuestos sobre la renta mundial o que estos sean nominales, que, si se aplican bonificaciones, el gravamen sea muy bajo o nulo. El factor tributario adicional puede ser uno de los tres siguientes:

1. No exista intercambio de información con otra administración porque no tenga mecanismos para hacerlo o no los aplique.
2. Falta de transparencia en los procesos de aplicación y control de los tributos.
3. No se exige que los individuos o sociedades que establezcan allí su residencia fiscal desarrollen una actividad económica real.

Aparte de estos criterios, también se pueden tener en consideración factores no tributarios como la presencia de un sector financiero sobredimensionado, regímenes preferenciales exclusivos para no nacionales, estabilidad política, jurídica y económica y su estructura diplomática y financiera o leyes muy estrictas reguladoras del secreto bancario⁴⁴. Por lo tanto, un paraíso fiscal es una jurisdicción caracterizada principalmente por la baja o nula tributación y la opacidad informativa. Hay que tener en cuenta que el término de paraíso fiscal ha sido sustituido por el de jurisdicción no cooperativa, para dar más énfasis a la opacidad informativa y al intercambio de información. Una idea errónea de los paraísos fiscales es pensar que estos territorios son islas pequeñas en medio del océano,

⁴⁴ García, M., & Jesús, J. (2022). Paraísos fiscales en la OCDE durante la primera década del siglo XXI. En *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales*. Tirant lo Blanch.

cuando actualmente estos se encuentran dentro de las potencias económicas del mundo. Un ejemplo de paraíso fiscal tradicional serían las Bahamas o las Islas Vírgenes Británicas, donde hay radicadas 400.000 empresas y 36.000 habitantes⁴⁵. En cambio, otros ejemplos también serían Países Bajos, Luxemburgo e Irlanda, todos ellos situados en la Unión Europea, que afectan negativamente a los otros estados miembros. Por ejemplo, estos países provocaron para España unas pérdidas totales de 2.711 billones⁴⁶. Estos datos nos indican que los individuos, sobre todo empresas, trasladan su residencia fiscal a estos territorios para eludir el pago de impuestos en su país de origen. La existencia de estas jurisdicciones afecta negativamente a la equidad y a los principios de justicia de los sistemas tributarios porque provocan que las demás jurisdicciones bajen sus impuestos para evitar la fuga de sus contribuyentes, lo cual tiene graves consecuencias para la recaptación y financiación de los servicios públicos⁴⁷.

Ante esta situación tan problemática, muchos países han tomado medidas para resolverla. En este sentido, la OCDE ha desarrollado una serie de programas para evitar la proliferación de estos territorios, como el desarrollo de sistemas de intercambio de información siguiendo un modelo base. Estos ayudan a detectar la existencia de paraísos fiscales, sin embargo, no es suficiente dada la magnitud del problema y las nuevas formas utilizadas para ocultar renta o patrimonio, como los entramados societarios situados en más de un paraíso fiscal. Hay que destacar que estos sistemas se establecen mediante convenio, y muchos países se niegan a firmarlos o no los cumplen.

España también ha querido tratar este fenómeno a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que adecúa el concepto de paraíso fiscal al de jurisdicción no cooperativa, atendiendo a los criterios establecidos por la OCDE. También esta ley prevé el establecimiento de una lista de jurisdicciones no cooperativas. Esta lista es problemática porque la inclusión o exclusión de un país depende de si solamente firma un convenio de

⁴⁵ Martos, P., & María, J. (2022). *Los paraísos fiscales*. Tirant lo Blanch.

⁴⁶ EU tax gap opens the door to unfair competition. (2023, marzo 11). *CE Noticias Financieras, English Ed.; Miami*.

⁴⁷ (Collado Yurrita, 2024)

intercambio de información, no si efectivamente lo aplica⁴⁸. En la LIRPF también encontramos una serie de cautelas dirigidas a detectar cambios de residencia ficticios y evitar traslados a paraísos fiscales: la primera de estas cautelas está prevista en el artículo 9.1 LIRPF, que establece que cuando un sujeto sea residente en un paraíso fiscal, deberá demostrar su permanencia en este más de 183 días. Esta regla exige al sujeto pasivo una actividad probatoria superior cuando alegue que su residencia fiscal se encuentra en estos territorios, que deberá demostrar por todos los medios de prueba disponibles, su presencia efectiva como mínimo 184 días. La segunda cautela es la denominada regla de la cuarentena fiscal, recogida en el artículo 8.2 LIRPF, según la cual mantendrán la condición de contribuyentes españoles aquellos sujetos nacionales españoles que trasladen su residencia fiscal a un paraíso fiscal durante el año de traslado y los cuatro siguientes. Esta norma se articula como una presunción *iure et iure* porque presume que el traslado siempre tiene la finalidad de eludir el pago de impuestos. Su finalidad consiste en retrasar las consecuencias que tiene un traslado a un paraíso fiscal, como la posible pérdida de recaudación e información financiera⁴⁹.

Respecto a la aplicación de estas cautelas en el caso Shakira, se debe tener en cuenta que un elemento que permitió a Shakira omitir sus obligaciones tributarias fue que simuló que su residencia fiscal se encontraba en un paraíso fiscal, las Bahamas. Las Bahamas ha sido considerado por la OCDE y por España un paraíso fiscal. En el año 2011 dejó de serlo porque se firmó un acuerdo de intercambio de información. Por lo tanto, la primera cautela como tal no se aplicó. La segunda cautela tampoco fue aplicada porque Shakira es de nacionalidad colombiana, no española.

Todas estas medidas, tanto las de la OCDE como las nacionales, tienen la finalidad de evitar la proliferación de los paraísos fiscales y sus usos, que van más allá de los meramente fiscales: se utilizan para el blanqueo de capitales, para ocultar los flujos dinerarios de delitos como el tráfico de drogas o de armas, la trata de blancas y la financiación del terrorismo⁵⁰.

⁴⁸ (Martos & María, 2022)

⁴⁹ (Almagro Martín, 2019)

⁵⁰ (Martos & María, 2022)

4. CUESTIONES PROCEDIMENTALES

Las cuestiones procedimentales versarán sobre la actividad probatoria relativa a la residencia fiscal. Se estudia la relevancia que tienen en este aspecto los certificados de residencia fiscal. Posteriormente, se analiza cómo se desarrolla dicha actividad en los supuestos de delito fiscal, tanto en el proceso tributario como en el penal, sobre todo respecto a la determinación de la deuda tributaria.

4.1. Actividad probatoria

La residencia fiscal es una cuestión ajena a la voluntad del sujeto o de la Administración Tributaria, que debe ser determinada según los criterios establecidos en el artículo 9.1 LIRPF. Entonces, la actividad probatoria consistirá en probar fehacientemente la concurrencia de uno de ellos como mínimo. Antes de examinar qué medios son idóneos, se deberá analizar a quién corresponde la carga de la prueba. Para ello debemos acudir al artículo 105.1 de la LGT, del cual se desprende que la carga de la prueba corresponde a ambas partes, es decir, configura una obligación tanto para la administración como para el obligado tributario. Esta obligación ha sido matizada por la jurisprudencia mediante la aplicación de la teoría de proximidad del objeto de la prueba, conforme la cual debe hacerse una aplicación caso por caso, teniendo en cuenta “*la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria"*”⁵¹. La prueba de la residencia fiscal se articula mediante presunciones. La administración debe recabar pruebas indiciarias de la residencia fiscal de un sujeto en España cuando este se declare como no residente⁵². En este sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional: “*...en materia de residencia fiscal corresponde a la Administración aportar datos de los que se infiera la existencia de domicilio fiscal en España de conformidad con lo establecido en la Ley*”⁵³. Por lo tanto, es la administración quien, en primera instancia, debe aportar pruebas; sin

⁵¹ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso, Sección 4ª), de 20 de diciembre de 2023 (recurso 475/2020), FJ 5.

⁵² Chico de la Cámara, P., & Velasco Fabra, G. J. (2023). El uso de técnicas presuntivas para determinar la residencia fiscal de una persona. *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 24, 9-16.

⁵³ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso, Sección 4ª), de 28 de setiembre 2022 (recurso 958/2019), FJ 7.

que se le pueda exigir al obligado tributario que pruebe que no es residente fiscal español, ya que sería contrario a derecho⁵⁴. Una vez que la presunción de residencia se fundamente en indicios sólidos y debidamente documentados en las actas del procedimiento tributario, se produce el traslado de la carga de la prueba. La anterior sentencia dispone que, “*Establecida la presunción, correspondía a la parte, ..., demostrar la residencia en otro Estado*”.

Hay que tener presente que la valoración de la prueba debe hacerse en virtud del principio de libre valoración que exige que se valore cada prueba en función de todas las otras, teniendo en cuenta el contexto y las circunstancias específicas del caso⁵⁵. Por lo tanto, es importante que la valoración se haga de manera conjunta, y se analice si estas tienen la capacidad de desvirtuar la presunción de residencia. Si no lo consigue, y se da más relevancia a unas pruebas que a otras, no será irracional ni arbitrario porque se debe valorar qué pruebas en conjunto acreditan indudablemente la residencia fiscal en España o en otro país⁵⁶. Entonces, será preciso llevar a cabo un análisis de todos los medios de prueba de la residencia fiscal, tanto los que dispone la administración como los del obligado tributario.

4.1.1. Medios probatorios utilizados por la Administración Tributaria

La Administración Tributaria debe aportar indicios para situar la residencia fiscal de un presunto contribuyente que deberán fundamentar la concurrencia de los criterios del artículo 9.1 LIRPF.

Para probar la concurrencia del criterio de vinculación territorial, hay que centrarse en un elemento neutral, como la presencia de un sujeto en territorio español. La administración deberá aportar indicios que sitúen al sujeto fiscal 184 días en España. Para ello se exige que la administración elabore un calendario donde se especifique qué días de un año el sujeto estaba en España. Antes de analizar cómo

⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 16 de junio 2011 (recurso 4029/2008), FD 3 : ... « *sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos* », « *convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida a hechos negativos* »

⁵⁵ Resolución del TEAC, de 25 de abril 2023, Reclamación n.º 4812/2020.

⁵⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 13 de octubre de 2011 (recurso 2283/2008).

se debe probar esto, se debe definir lo que se entiende por día: es la presencia física de un sujeto en un territorio, independiente del número de horas⁵⁷. Esto tiene como consecuencia que el calendario pueda dar más de 365 días porque un sujeto puede encontrarse en dos países distintos en un mismo día. El calendario que elabora la administración estará formado normalmente por tres tipos de días: en primer lugar, por los días de presencia certificada, que son aquellos de los que se dispone prueba fehaciente de la presencia de un sujeto. Entre los medios aceptados por el TEAC y la jurisprudencia, encontramos: la utilización de tarjetas de crédito para comprar en establecimientos físicos, extracción de dinero en efectivo, entradas y salidas de territorio español mediante billetes de avión y pasaporte, pago de peajes, visitas médicas, acceso a establecimientos deportivos o culturales, firmas de contrato y ante notario. Aunque todos estos elementos puedan ser prueba fehaciente de la presencia física de un sujeto, debe ser analizada su congruencia con los demás. En segundo lugar, encontramos los días presuntos, que son aquellos en los que no hay prueba fehaciente de la presencia de un sujeto en España ni fuera de ella. Sin embargo, pueden computarse como días de presencia en España si se encuentran entre días de presencia certificada. En estos casos, el obligado tributario puede aportar prueba sobre su presencia en otro país. Los días de presencia certificada y presuntos formarán los días de presencia efectiva que deberán sumar como mínimo 184. A estos se les debe añadir el tercer tipo de días, que son las ausencias esporádicas.

Para valorar la concurrencia del criterio de vinculación económica, debe hacerse mediante la recopilación de datos objetivos que sitúan el núcleo de intereses económicos en España⁵⁸. Estos datos objetivos que reflejan una vinculación económica deben analizarse desde dos perspectivas: por una parte, desde una perspectiva cualitativa se debe tener en cuenta cómo se materializan las rentas y patrimonio y cuál es su origen: se pueden considerar pagos realizados por un

⁵⁷ Resolución del TEAC, de 28 de marzo 2023, Reclamación n.º 4045/2020: *... estar un número mínimo de horas en España implicaría la exigencia a la Administración de una prueba diabólica: nunca va a poder tener fehaciencia del número de horas que, en cada uno de los días hasta alcanzar los 184, una persona permaneció en territorio español.*

⁵⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya 3638/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 29 de octubre de 2024 (recurso 3038/2022).

pagador español, titularidad de cuentas bancarias, inversiones o explotación de actividades económicas y lugar donde se gestionan, pago de cotizaciones a la seguridad social, propiedad de bienes inmuebles (fincas urbanas) y muebles (vehículos) y participaciones en sociedades, etc.⁵⁹. Respecto a los pagos realizados por pagador español, estos no son suficientes por sí solos, deben ser valorados con otros datos⁶⁰. Por otra parte, desde una perspectiva cuantitativa, la suma de renta y patrimonio de España debe ser superior a la de cualquier otro país. Según la jurisprudencia, el núcleo de intereses económicos se puede situar en España si el patrimonio del sujeto es superior en este país, aunque las rentas de otros países sean más elevadas que las españolas. Esto es así porque debe efectuarse una valoración conjunta de patrimonio y renta, que debe adaptarse al caso concreto⁶¹.

Se debe tener en cuenta que la Administración tributaria para recabar todos estos datos lo hace mediante técnicas de *big data* que analizan de manera sistemática grandes bases de datos de grandes dimensiones, páginas web y redes sociales⁶². En el caso Shakira, la actividad probatoria fue esencial porque mediante pruebas como el uso de tarjetas de crédito en establecimientos de Barcelona, la participación en eventos culturales o deportivos, visitas médicas, salidas y entradas en territorio español, permitieron realizar un cómputo de días de presencia efectiva en España superior a 183 días para cada uno de los tres años. Se deben mencionar todos los testigos y la utilización de las redes sociales que también permitieron aportar prueba fehaciente de la presencia en España.

4.1.2. Medios probatorios utilizados por el obligado tributario

La carga de la prueba corresponde al obligado tributario una vez que se ha construido la presunción de residencia mediante pruebas indiciarias. Técnicamente, el obligado tributario puede disponer de cualquier medio de prueba para desvirtuar

⁵⁹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 15 de diciembre de 2020 (recurso 1505/2019).

⁶⁰ Gómez Requena, J. Á. (2023). Acreditación de residencia fiscal a efectos de un CDI y criterio de intereses económicos en el IRPF: Análisis de la resolución del TEAC de 23 de febrero de 2023 (procedimiento 4549-2020). *Nueva fiscalidad*, 2-2023(2-2023), 291-301. <https://doi.org/10.14679/2092>

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo 1393/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 22 de julio de 2024 (recurso 2613/2023) y STS 1236/2024, de 9 de julio de 2024.

⁶² (Collado Yurrita, 2024)

la presunción y probar que su residencia está en otra jurisdicción. Sin embargo, hay uno con carácter prevalente considerado así por la Administración y la jurisprudencia: El certificado de residencia fiscal. Anteriormente, la Administración Tributaria lo consideraba como el único medio que podía acreditar la residencia fiscal en otro Estado. Este modo de proceder restrictivo era contrario a derecho porque causaba indefensión al sujeto si no podía obtener un certificado de residencia, por ello se admiten otros medios de prueba. Estos pueden ser permisos y tarjetas de residencia, certificados de empadronamiento y pasaportes. Aun así, los certificados de residencia tienen un carácter prevalente en la prueba de la residencia fiscal frente a los medios anteriores porque estos no tienen un carácter fiscal⁶³. Ahora bien, se debe analizar cuál es su alcance probatorio y si son prueba suficiente para desvirtuar la presunción. En este sentido, los certificados de residencia son una prueba que debe valorarse con las otras. La determinación de la residencia fiscal no puede depender únicamente de la existencia o no de este medio⁶⁴. Hay que tener en cuenta que el certificado de residencia prueba la residencia fiscal de un sujeto en un Estado cuando cumple las siguientes características:

- Expresa que la persona que lo solicita tiene su residencia fiscal en el Estado donde se expide.
- Establece que la persona tributa por su renta mundial en dicho Estado.
- Debe ser expedido por una autoridad competente.
- Si existe un convenio para evitar la doble imposición (en adelante, CDI), el certificado de residencia debe expresar que se es residente fiscal en virtud del convenio⁶⁵.

La última característica es importante, ya que, conforme a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, si un certificado de residencia se ha expedido en virtud de un CDI, no se podrá prescindir de él⁶⁶. Esto es así porque los CDI forman parte del ordenamiento jurídico interno, y si un certificado se expide en virtud de ellos y se

⁶³ (Almagro Martín, 2019)

⁶⁴ STSSJ CAT 3638/2024, de 29 de octubre de 2024 (recurso 3038/2022) y de 15 de diciembre de 2020 (recurso 1505/2019).

⁶⁵ SAN 165/2017, de 30 de marzo de 2017, FJ 3.

⁶⁶ Sentencia del Tribunal Supremo 778/2023 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 12 de junio de 2023 (recurso 915/2022) y STSS 1236/2024, de 9 de julio de 2024 y 1393/2024, de 22 de julio de 2024.

ignora, se estaría vulnerando el artículo 96 CE. Esta jurisprudencia establece que los tribunales españoles no tienen competencia para enjuiciar su contenido y deberán presumirlo como válido para probar la residencia fiscal de un sujeto en otro Estado. Entonces, si también se cumple alguno de los criterios del art. 9.1 LIRPF, se producirá un supuesto de doble residencia fiscal. Dicho conflicto se deberá resolver aplicando las reglas de desempate previstas en el convenio⁶⁷. Los certificados pueden aportarse para probar la residencia fiscal en otro estado durante las ausencias esporádicas para evitar su cómputo y para desvirtuar la presunción de vinculación familiar. En los casos donde haya un paraíso fiscal, no serán suficientes, porque debe probarse la permanencia en este más de 183 días, no la residencia⁶⁸.

En el caso Shakira se aportó un certificado de residencia fiscal de las Bahamas, país donde alegaba que tenía su residencia desde el año 2007; sin embargo, este no tuvo mucha trascendencia. Durante las actuaciones de la inspección, se demostró que el único requisito para obtenerlo era comprar una casa en dicho país. Además, hay que tener presente que dicho certificado no se expidió en virtud de ningún CDI ni acreditaba su tributación mundial, de tal manera que no se dio un supuesto de doble residencia que pudiera solucionarse mediante las reglas de desempate. También aportó facturas de los gastos de luz y agua de esta casa, pero se demostró que no eran consumidos por ella. Estas fueron las únicas pruebas que aportó, que no fueron suficientes para desvirtuar la presunción de la administración sustentada en un gran volumen de prueba.

4.2. Proceso tributario y proceso penal

El caso Shakira tuvo su inicio en un procedimiento de inspección y culminó en uno penal. Para que esto suceda es necesario un enlace que se materializa en la regulación del delito contra la Hacienda Pública, regulado en el artículo 305 y 305 bis CP. Este delito tiene un claro contenido tributario, ya que su bien jurídico

⁶⁷ STS 778/2023, de 12 de junio de 2023, FD 3 : “*el conflicto en la residencia fiscal debe resolverse aplicando las reglas previstas en el Convenio, ... que establece cuatro criterios sucesivos de "desempate" ... (i) lugar donde tenga una vivienda permanente a su disposición; (ii) en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); (iii) desarrolle su vida habitualmente y (iv) sea nacional. En último término, ... tendría que acudir a un procedimiento amistoso para la resolución del conflicto.*”

⁶⁸ (Almagro Martín, 2019)

protegido es el deber de contribuir previsto en el artículo 31 CE. Los preceptos reguladores del delito tipifican una conducta contraria a dicho deber constitucional: la defraudación. Concretamente, el bien perjudicado es el patrimonio de Hacienda, entendido como su recaudación, porque con esta se hace posible el cumplimiento del deber constitucional. Para que la defraudación ocasione dicho perjuicio, deberá alcanzar las cifras que establecen los preceptos reguladores del delito⁶⁹.

La base del delito es la omisión de una obligación tributaria de cierta relevancia cuantitativa. Esto tiene carácter extrapenal; por ello, la norma penal es una ley en blanco que remite a la legislación tributaria para determinar la concreta obligación tributaria y sus elementos. Normalmente, durante un procedimiento tributario se detectan los indicios de un delito contra la Hacienda Pública. Entonces, la Administración deberá pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, que será la penal. En este punto se genera una situación híbrida porque habrá un proceso administrativo y uno penal. En efecto, se genera dicha situación porque la regla general en estos casos es la no suspensión del procedimiento de liquidación tributaria, que continuará, aunque la jurisdicción penal empiece la instrucción. Con esto se quiere primar el cobro de la deuda tributaria y que esta no se detenga ante un posible ilícito penal. Otra regla básica en el supuesto de delito es la existencia de dos liquidaciones: una vinculada al delito y otra no⁷⁰. La distinción entre una y otra será concretada en el siguiente apartado.

Entonces, cuando la administración detecte indicios de delito, debe pasar el tanto de culpa. Para ello no necesita pruebas incriminatorias, sino meros indicios. Esto se debe a que la jurisdicción penal es quien tiene competencia sobre el enjuiciamiento de unos hechos delictivos, que empezará con su labor instructora una vez se pase el tanto de culpa. Es común que las pruebas obtenidas en el procedimiento tributario sean las mismas utilizadas en el procedimiento penal para determinar la comisión de un delito⁷¹. Esto puede generar situaciones controvertidas porque en el proceso

⁶⁹ Sánchez Pedroche, J. A. (2016). Delito fiscal en el IRPF y elemento objetivo del tipo. *Quincena Fiscal*, 3.

⁷⁰ (Sánchez Huete, 2016)

⁷¹ García Díez, C. (2022). Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública. *Quincena Fiscal*, 21.

tributario las pruebas no son obtenidas ni valoradas con las mismas garantías. Esto tiene como consecuencia que el procedimiento tributario pueda convertirse en una instrucción sin sus garantías inherentes. Para evitar esto se prevén ciertas salvaguardas: En primer lugar, las presunciones tributarias deberán ser acomodadas al proceso penal y serán consideradas como meros indicios. En segundo lugar, cuando se detecten los primeros indicios de delito, se deberá informar al obligado tributario sobre la naturaleza y el alcance de la información que aporte, sobre todo si esta puede ser usada en un posterior procedimiento penal⁷².

Respecto a esta última salvaguarda, deberán adaptarse las garantías penales sobre la aportación de prueba, como el derecho a no declarar ni declararse culpable, manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE. Este derecho opera únicamente en el proceso penal, no en el tributario, donde el obligado tiene la obligación de colaborar mediante la aportación de información en virtud del artículo 93 LGT. Si no lo hace, le puede ser impuesta una sanción, cosa que, si sucediese en el proceso penal, sería ilegal porque se estaría vulnerando el precepto constitucional. Pero si las pruebas obtenidas en sede tributaria van a ser utilizadas para determinar posteriormente un ilícito penal, se debe ponderar dicha garantía en el proceso tributario, que operará según el tipo de prueba. Debemos tener en cuenta dos tipos de prueba: por una parte, aquella considerada normal en un proceso tributario y amparada por las facultades de investigación y comprobación de la administración tributaria, como puede ser la contabilidad, facturas o escrituras públicas. En estas no se aplicará la garantía; el sujeto está obligado a aportarlas porque son datos de transcendencia tributaria. Podrán ser utilizadas en el proceso penal dado su carácter fiscal y su amparo en las prerrogativas de la administración justificadas en el deber de contribuir⁷³. Por otra parte, encontramos el material indiciario, que es aquel material relacionado con el ilícito penal que se encuentra

⁷² (Sánchez Huete, 2016)

⁷³ Sentencia del Tribunal Supremo 363/2022 (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 8 de abril de 2022 (recurso 907/2020), FD 1: “*Pero no se extiende a impedir o prohibir la utilización del material probatorio obtenido ... bajo conminación pública cuando este exista independientemente de la voluntad de la persona investigada y en su obtención se haya respetado el principio de proporcionalidad ... solo se refería a la aportación de documentación con datos de transcendencia tributaria, por lo que no puede entenderse..., que se afectara al derecho a no declarar contra sí mismo.*”

fuera del ámbito que abarcan las potestades tributarias. Este tiene carácter extrafiscal, es de carácter penal amparado por la garantía, cosa que provoca que el sujeto no esté obligado a aportarlo ni se le pueda sancionar⁷⁴.

Otra cuestión importante es la intervención de los funcionarios de la Administración Tributaria en el proceso penal. Estos son los que han llevado a cabo la labor de investigación, mediante un proceso de inspección o comprobación en sede administrativa; y pueden ser llamados en sede penal como peritos o testigo-perito para que ratifiquen sobre las actas e informes que hayan elaborado⁷⁵. Estos están dentro de la organización de la otra parte del proceso penal, la Administración Tributaria. Entonces, este tipo de prueba pericial no tiene un plus de credibilidad, sino que se le deberá aplicar el principio de libre valoración, poniéndola en conjunto con las otras. También deberá valorarse su imparcialidad teniendo en cuenta su dependencia de la estructura de la administración⁷⁶. Muchas veces la sentencia traslada el testimonio pericial sobre las cuestiones fácticas y jurídicas. Los funcionarios deben aportar pruebas y su opinión profesional sobre los hechos fácticos, no sobre las cuestiones jurídicas, porque es competencia del juez y no existe la pericial jurídica. En este sentido, la STS 1764/2019, de 4 de noviembre de 2024, FD 3 establece: *El perito no informa sobre conceptos jurídicos, ni siquiera cuando se trate de conceptos normativos singularmente complejos. ... Corresponde, sin excepción, al juez la fijación del derecho aplicable*. Esto lo podemos ver reflejado de cierta forma en el caso Shakira, ya que en las diligencias previas se establece que el debate entre peritos se centró en la interpretación del concepto jurídico de la residencia fiscal. Sin embargo, en la pericial de la administración primaron la constatación de hechos fácticos relacionados con los periodos donde se produjo la defraudación.

⁷⁴ (García Díez, 2022)

⁷⁵ Salas Darrocha, J. T. (2019). La fase de instrucción en los delitos contrala Hacienda Pública. *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal, Sección Análisis Doctrinal*(54), 23-56.

⁷⁶ Sentencia del Tribunal Supremo 1764/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 4 de noviembre de 2024 (recurso 3015/2023), FD 3: “...no tiene sentido decir que el informe o dictamen goza de imparcialidad y, por ello, merece un plus de credibilidad: quien es parte no es imparcial”.

4.3. La deuda determinada tributariamente

El delito contra la Hacienda Pública tiene su base en la omisión de un deber tributario, como ingresar la cuota tributaria. Esta cuota se determina mediante una liquidación tributaria elaborada por la administración. En los supuestos de delito, se da una situación peculiar porque el artículo 250.1 LGT exige que la administración elabore dos liquidaciones: una vinculada al delito y otra no. Para llevar a cabo esta doble liquidación, la administración deberá analizar aquellos elementos relacionados con el delito y separarlos de aquellos que no lo están. Cabe destacar que la liquidación es un acto administrativo en el que consta la obligación tributaria, la cuota tributaria (ingresada o no) y el sujeto pasivo de dicha obligación. Entonces, la liquidación vinculada al delito también es un acto administrativo, pero lo que determinará será la cuota defraudada, que es el elemento objetivo típico del delito. La cuota defraudada determina el importe de la responsabilidad civil y será la base de la pena de multa que prevén los artículos reguladores del delito⁷⁷. En el caso Shakira, la responsabilidad civil estuvo conformada por las cuotas defraudadas, que sirvieron para determinar las penas de multa. Shakira ingresó estas cuotas defraudadas antes de la querrela del Ministerio fiscal, cosa que implicó que se le aplicara una atenuante de reparación del daño.

La obligación de la administración de elaborar una liquidación vinculada al delito implica que deba valorar de forma cuantitativa y cualitativa los elementos esenciales del tipo penal: por un lado, el elemento objetivo se entiende como la cuantificación del perjuicio ocasionado a la administración tributaria, que deberá alcanzar una cifra concreta. Por otro lado, el elemento subjetivo hace que la administración deba valorar un comportamiento que vaya más allá de eludir la obligación tributaria. La defraudación no consiste meramente en dejar de ingresar, sino que supone un plus de actividad, como acciones que impliquen ocultar o engañar⁷⁸. Esto se ve claramente en el caso Shakira: la acción típica no solo fue la

⁷⁷ (Sánchez Huete, 2016)

⁷⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 499/2016 (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 9 de junio de 2016 (recurso 1753/2015), FD 3: *... el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes*”.

elusión de sus obligaciones fiscales, sino la utilización de medios para ocultar sus rentas y patrimonios y facilitar la evasión, como el uso de sociedades radicadas en paraísos fiscales y la falsa residencia fiscal en las Bahamas. Todos estos comportamientos se integran dentro de la defraudación, que implica que sea una acción dolosa.

Entonces, todos los elementos relacionados con la defraudación serán tenidos en cuenta en la liquidación vinculada al delito elaborada por la administración. Esto implica que este sea un acto administrativo, pero con un claro contenido penal al incluir elementos vinculados al delito. Pero realmente, quien tiene competencia para valorar estos elementos es el juez penal. Este es quien tiene competencia para enjuiciar hechos constitutivos de delito; por lo tanto, le corresponde realizar la liquidación vinculada al delito. En este sentido, la realizada por la administración tiene carácter provisional⁷⁹. Incluso, el Tribunal Supremo afirma que no es necesario partir de la liquidación de la administración porque la determinación de la cuota defraudada es responsabilidad del juez penal⁸⁰. El caso Shakira ejemplifica esta noción, ya que en los hechos probados de la sentencia se puede observar una descomposición de todas las rentas y patrimonio de Shakira con la correspondiente cuota defraudada. También podemos ver cómo el juez analiza el elemento subjetivo, mediante el estudio del entramado societario.

La jurisdicción penal tiene primacía. La administración estará vinculada a todos los hechos probados en sede penal sin que pueda prescindir de ellos en la liquidación tributaria, que deberá ajustarse a la del juez penal. No se podrá iniciar o seguir un procedimiento sancionador en virtud de esta porque se estaría vulnerando el principio *non bis in idem*. Tampoco la liquidación vinculada al delito puede ser recurrida en vía administrativa ni jurisdiccional contenciosa-administrativa⁸¹.

⁷⁹ (García Díez, 2022)

⁸⁰ STS 499/2016, de 9 de junio de 2016, FD 3: *No existe una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, de forma que haya de partirse de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal (STS nº 267/2014 , de 3 de abril). Pero de esta afirmación ... no puede extraerse que haya que prescindir de la normativa tributaria, ni tampoco que resulte absolutamente desechable la eventual liquidación que pudieran realizar los funcionarios de la Administración tributaria”.*

⁸¹Ramírez Gómez, S. (2016). Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública. *Revista Española de Derecho financiero*, 171, 57-98.

En el caso Shakira no hubo contradicciones entre la liquidación efectuada en el proceso inspector y la efectuada en el proceso penal. Las cuotas defraudadas fueron las mismas que la administración determinó en la inspección. Sin embargo, esto no implica que el juez penal no realizara su correspondiente liquidación. En la sentencia, se descomponen todas las rentas y patrimonio de Shakira durante los años 2012 a 2013 para determinar las cuotas defraudadas. Esto constituye la liquidación vinculada al delito.

5. CONCLUSIONES

El uso del método inductivo mediante el estudio de un caso concreto, como el caso Shakira, ha permitido dar respuesta a una serie de cuestiones que pueden ser comunes en otros casos similares de fraude fiscal. Aunque sea un caso propio de la jurisdicción penal, de este se desprenden una serie de elementos propios de la legislación tributaria. En este sentido, el caso Shakira es un exponente del vínculo necesario que existe entre el Derecho tributario y el Derecho penal en casos de delito fiscal, ya que la jurisdicción penal necesita las instituciones propias del Derecho tributario para poder enjuiciar efectivamente unos hechos delictivos. Se ha podido ver una aplicación práctica de estas instituciones, cosa que ha permitido resolver los interrogantes planteados en el objeto del trabajo y extraer las siguientes conclusiones:

5.1. Determinación de la residencia fiscal en el ordenamiento jurídico español

Primera. La residencia fiscal reviste un claro carácter objetivo. La condición de residente fiscal, aunque sea una cualidad personal de un sujeto, no depende de la voluntad de este, sino de que se cumplan efectivamente uno de los criterios establecidos por la ley. Esta noción es notoria en el caso, ya que Shakira fue considerada residente fiscal porque cumplía uno de los criterios establecidos por ley, sin que su supuesta voluntad de no querer ostentar dicha condición fuera relevante.

Segunda. La determinación de la residencia fiscal en España exige la concurrencia de un solo criterio. No obstante, los criterios son independientes a cuanto su aplicación, pueden ser utilizados elementos propios de uno de ellos para contextualizar los demás criterios. La mención de los bienes inmuebles y de los hijos de Shakira, que son elementos propios de los criterios de vinculación económica y familiar, sirvieron para contextualizar su presencia territorial en España; es decir, el criterio de vinculación territorial.

Tercera. El criterio de vinculación familiar excluye situaciones que podrían presumir la residencia habitual de un sujeto en España, como los casos en los que

no existe un vínculo matrimonial. A efectos prácticos, estos casos tienen las mismas características de las unidades familiares que acepta el criterio. Esto se ve en el caso Shakira porque, a pesar de que tenía una unidad familiar formada por su pareja e hijos residentes españoles y era un claro indicador de su residencia en España, la presunción no se aplica al no concurrir una unión matrimonial.

5.2. Incidencia paraísos fiscales

Cuarta. Los paraísos fiscales son utilizados para deslocalizar la residencia fiscal para aprovecharse de sus beneficios fiscales. En el caso Shakira no fueron solo utilizados para deslocalizar su residencia fiscal, sino para crear un entramado societario para ocultar rentas y patrimonio, dificultando su tributación. Por lo tanto, el caso Shakira es un ejemplo de las actuales problemáticas a las que se enfrenta la administración tributaria.

Quinta. La ley establece una serie de cautelas para detectar casos de fraude fiscal mediante el uso de jurisdicciones no cooperativas, pero estas no pueden ser aplicadas si no se cumplen ciertos requisitos. Por ejemplo, la cautela de probar la presencia física de más de 183 días en un paraíso fiscal no se aplicó porque las Bahamas habían firmado un acuerdo de intercambio de información con España, aunque a efectos prácticos cumple con los requisitos para ser un paraíso fiscal.

5.3. Medios de prueba

Sexta. La actividad probatoria de la residencia fiscal se rige por los principios de libre aportación y valoración de prueba. La administración no puede exigir al obligado tributario que aporte un medio concreto ni puede ignorar los que aporte, sino que deberá examinar su concordancia con todos los demás. Los únicos medios aportados por Shakira fueron un certificado de residencia y facturas de una casa en Bahamas, pero se demostró que el primero no acreditaba su tributación mundial y que las facturas no fueron consumidas por ella. Frente a esta actividad probatoria mínima, encontramos la actividad de la administración basada en medios de prueba que acreditaban fehacientemente la concurrencia del criterio de vinculación territorial.

Séptima. Uno de los medios de prueba más relevantes son los certificados de residencia. Según la jurisprudencia, no son medios con carácter suficiente que excluyan a los demás, sino que deben ser valorados conjuntamente. Sin embargo, los tribunales no pueden prescindir de ellos si se han expedido en virtud de un CDI. Esto obliga a los tribunales a resolver conflictos de doble residencia fiscal. En el caso Shakira, esto no fue posible porque el certificado de residencia no se expidió en virtud de ningún CDI.

5.4. Delito contra la Hacienda Pública

Octava. En los casos de delito fiscal, es posible que los hechos probados tengan su origen en el procedimiento inspector. Esto refleja la estrecha relación entre este procedimiento y el penal en casos de delito fiscal. Sin embargo, puede plantear dudas sobre su imparcialidad porque han sido aportados por una de las partes del proceso. Por eso es esencial que el juez de lo penal los valore aplicando las garantías inherentes del proceso penal y elabore a partir de ellos la correspondiente liquidación. Hay que tener presente que en la sentencia se aceptan como probados estos hechos porque Shakira aceptó su conformidad con ellos; sin embargo, el juez de lo penal los debió valorar para realizar la correspondiente liquidación.

Novena. La responsabilidad penal en los supuestos de delito fiscal no se basa en el mero impago de la cuota tributaria debida, sino que se exige una actividad adicional. El caso Shakira ilustra perfectamente esta idea: Shakira no fue condenada por incumplir sus obligaciones tributarias, sino por llevar a cabo una conducta dolosa consistente en la creación de un entramado societario situado en paraísos fiscales con el objetivo de ocultar rentas y patrimonio para así eludir su tributación. Esto constituye la esencia del delito de defraudación, es decir, un plus de actividad tendiente al engaño y ocultación unido a la exigencia del tipo penal de que estas cuotas superen una cierta cuantía.

6. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS REFERENCIAS

About the Pandora Papers—ICIJ. (2021, octubre 3).

<https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/about-pandora-papers-investigation/>

About the Paradise Papers Investigation—ICIJ. (2017, noviembre 5).

<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/about-the-investigation-2/>

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024a). *Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027.*

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2024b). *Principales resultados 2023.*

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Actualidad/Notas_prensa/2024/Principales_resultados_control_tributario_2023.pdf

Agencia Tributaria de Catalunya. (2024). *Informe pla fiscal 2023.*

https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/01_atc/pla/informe-pla-fiscal2023.pdf

Alarcón García, G. (2020). *Sistema Fiscal Español.* (1st ed.). Delta Publicaciones.

Almagro Martín, C. (2019). El concepto de residencia fiscal. En *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF* (1.^a ed.). Dykinson.

Bueno, J. G. (2023a, junio 16). Confesiones de Shakira en el juzgado: “Hice

atterrizar el avión en Barcelona solo para darle un beso a Gerard”. *El País.*

<https://elpais.com/gente/2023-06-16/confesiones-de-shakira-en-el->

juzgado-hice-atterizar-el-avion-en-barcelona-solo-para-darle-un-beso-a-gerard.html

Bueno, J. G. (2023b, noviembre 20). Shakira acepta tres años de cárcel y una multa de 7,3 millones y no ingresará en prisión. *El País*.

<https://elpais.com/economia/2023-11-20/shakira-acepta-tres-anos-de-carcel-y-una-multa-de-siete-millones-para-no-ingresar-en-prision.html>

Calvo Vérguez, J., & García-Herrera Blanco, C. (2018). *La Residencia fiscal en los distintos niveles de imposición: Situación actual y perspectivas de futuro*.

Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.

Chico de la Cámara, P., & Velasco Fabra, G. J. (2023). El uso de técnicas presuntivas para determinar la residencia fiscal de una persona. *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 24, 9-16.

Collado Yurrita, M. Á. (2024). La residencia fiscal de las personas físicas: Criterios de atribución. *Quincena Fiscal*, 17, 1-18.

EU tax gap opens the door to unfair competition. (2023, marzo 11). *CE Noticias Financieras, English Ed.; Miami*.

García Díez, C. (2022). Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública. *Quincena Fiscal*, 21.

García, J. (2020, agosto 29). Así siguió Hacienda el rastro a Shakira. *EL PAÍS*.
<https://elpais.com/especiales/2020/asi-siguio-hacienda-el-rastro-a-shakira/>

García, M., & Jesús, J. (2022). Paraísos fiscales en la OCDE durante la primera década del siglo XXI. En *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales*. Tirant lo Blanch.

- Gil García, E. (2022). La residencia fiscal de las personas físicas: Indeterminación, ubicuidad y deslocalización. *Revista Española de Derecho financiero*, 193.
- Gómez Requena, J. Á. (2023). Acreditación de residencia fiscal a efectos de un CDI y criterio de intereses económicos en el IRPF: Análisis de la resolución del TEAC de 23 de febrero de 2023 (procedimiento 4549-2020). *Nueva fiscalidad*, 2-2023(2-2023), 291-301.
<https://doi.org/10.14679/2092>
- Gómez Requena, J. Á. (2024). La determinación de la residencia fiscal de futbolistas que prestan servicios en diversos clubes a lo largo del periodo impositivo. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023). *Nueva fiscalidad*, 3(3), 265-276.
<https://doi.org/10.14679/3710>
- La Fiscalía se querrela contra Shakira por un presunto fraude a Hacienda de 14,5 millones. (2018, diciembre 14). *Expansión*.
<https://www.expansion.com/economia/2018/12/14/5c13b803e2704e5b188b45a1.html>
- Martos, P., & María, J. (2022). *Los paraísos fiscales*. Tirant lo Blanch.
- Menéndez Moreno, A. (2023). *Derecho financiero y tributario: Parte general : lecciones de cátedra* (Vigésimo cuarta edición). Editorial Civitas.
- Milla Ibáñez, J. J. (2019). *La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta* (1.^a ed.). Tirant lo Blanch.

- OCDE (2024), *Fiscalidad y Desarrollo en la OCDE: una mirada retrospectiva (2009-2024)*, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/785a1b4a-es>
- Ramírez Gómez, S. (2016). Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública. *Revista Española de Derecho financiero*, 171, 57-98.
- Salas Darrocha, J. T. (2019). La fase de instrucción en los delitos contra la Hacienda Pública. *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal, Sección Análisis Doctrinal*(54), 23-56.
- Sanchez Huete, M. Á. (2016). La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria. *Quincena Fiscal*, 7, 21-46.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2016). Delito fiscal en el IRPF y elemento objetivo del tipo. *Quincena Fiscal*, 3.
- Shakira, Nicole Kidman, Akira Toriyama offshore links revealed in Paradise Papers—ICIJ*. (2017, noviembre 10).
<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/6069/>
- Tax of Justice. (2024). *The State of Tax Justice 2024*.
<https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/>

Legislación y jurisprudencia utilizada

- Auto 27/2021 del Juzgado de instrucción de Espulgues de Llobregat (Sección 2ª), de 20 de julio de 2021
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, BOE, 136 (1991).
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392&p=20231228&tn=6>
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades,

sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE, 285 (2006).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764&p=20241224&tn=6>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE, 302 (2003).

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

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, BOE, 281 (1995).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

Resolución del TEAC, de 25 de abril 2023, Reclamación n.º 4812/2020

Resolución del TEAC, de 28 de marzo 2023, Reclamación n.º 4045/2020

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso, Sección 4ª), de 20 de diciembre de 2023 (recurso 475/2020).

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso, Sección 4ª), de 28 de setiembre 2022 (recurso 958/2019).

Sentencia de la Audiencia Nacional 165/2017 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 30 de marzo de 2017 (recurso 224/2015).

Sentencia de la Audiencia provincial de Barcelona (Sala Penal, sección 6ª), de 20 de noviembre de 2023 (recurso 32/2023).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 15 de diciembre de 2020 (recurso 1505/2019).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya 3638/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 29 de octubre de 2024 (recurso 3038/2022).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 13 de octubre de 2011 (recurso 2283/2008).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 11 de noviembre de 2009 (recurso 8294/2003).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 16 de junio 2011 (recurso 4029/2008).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 13 de octubre de 2011 (recurso 2283/2008).

Sentencia del Tribunal Supremo 1236/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 9 de julio de 2024 (recurso 1913/2023).

Sentencia del Tribunal Supremo 1393/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 22 de julio de 2024 (recurso 2613/2023).

Sentencia del Tribunal Supremo 1764/2024 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 4 de noviembre de 2024 (recurso 3015/2023).

Sentencia del Tribunal Supremo 1834/2017 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 28 de noviembre de 2017 (recurso 809/2019).

Sentencia del Tribunal Supremo 1851/2017 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 28 de noviembre de 2017 (recurso 813/2017).

Sentencia del Tribunal Supremo 1967/2017 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 14 de diciembre de 2017 (recurso 810/2017).

Sentencia del Tribunal Supremo 363/2022 (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 8 de abril de 2022 (recurso 907/2020).

Sentencia del Tribunal Supremo 499/2016 (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), de 9 de junio de 2016 (recurso 1753/2015).

Sentencia del Tribunal Supremo 778/2023 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 12 de junio de 2023 (recurso 915/2022).