



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

PROPUESTAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y DE REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

MARZO 2022

**Asociación Profesional de Inspectores de
Hacienda del Estado (IHE)**



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

***El hombre que mueve montañas
comienza cargando pequeñas piedras***

Confucio



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

ÍNDICE

ÍNDICE.....	4
RESUMEN EJECUTIVO	6
INTRODUCCIÓN	8
LIBRO I: MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL	9
LIBRO II. REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.....	22
INTRODUCCIÓN	28
I. ASOCIACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO (IHE).....	29
II. ANTECEDENTES, JUSTIFICACIÓN Y OBJETO DEL LIBRO BLANCO.....	30
III. ENFOQUE DEL ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO: NORMAS SUSTANTIVAS, NORMAS PROCEDIMENTALES Y ORGANIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	31
IV. LA MEJORA DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	33
Libro Primero: MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	36
I. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y EL FRAUDE FISCAL	37
A. ECONOMÍA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL	37
B. MEDIDAS PARA PROMOVER EL ESTUDIO Y CONOCIMIENTO PROFUNDO DEL FENÓMENO DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA	39
C. EFECTOS SOCIALES DEL FRAUDE FISCAL	40
D. MEDIDAS GENERALES MÍNIMAS DE FOMENTO DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.....	45
E. PROPUESTAS RELATIVAS A PAGOS EN EFECTIVO	47
II. PROPUESTAS DE REFORMA EN ALGUNOS IMPUESTOS.....	50
A. EN EL IRPF	50
B. EN EL IVA.....	52
C. PROPUESTAS SOBRE ADUANAS	55
D. REFORMAS EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES (II.EE.)	57
E. REFORMAS RELATIVAS A LOS HIDROCARBUROS	59
F. ACTUACIONES EN MATERIA DE CONTRABANDO	60
III. PROPUESTAS SOBRE PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y SANCIONADOR	62
A. FACULTAD DE LA INSPECCIÓN DE ENTRADA EN DOMICILIO Y EXAMEN DE LA CONTABILIDAD EN LAS OFICINAS PÚBLICAS	62
B. PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE INSPECCIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN DE LOS FRAUDES MÁS GRAVES	65
C. NUEVAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN PARA LA INSPECCIÓN	68
D. PROCEDIMIENTO ESPECIAL EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES	69
E. MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR.....	71
IV. PROPUESTAS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN	73
A. IMPAGO DE OBLIGACIONES.....	73



B.	EL USO ABUSIVO DE LA FIGURA DE LA SUSPENSIÓN.....	76
C.	LA DERIVA DEL FRAUDE RECAUDATORIO HACIA LA INSOLVENCIA SIMULADA	80
D.	MEJORA DEL CENSO DE “MOROSOS”	83
V.	REFORMA DEL DELITO FISCAL.....	86
A.	INTRODUCCIÓN	86
B.	PROPUESTAS EN MATERIA DE DELITOS SOCIOECONÓMICOS.....	86
C.	PROPUESTAS EN MATERIA DE GESTIÓN RECAUDATORIA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y DE CONTRABANDO	96
VI.	MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL	99
A.	CONSIDERACIONES PREVIAS.....	99
B.	FRAUDE Y EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL.....	99
C.	LUCHA CONTRA LOS PARAÍDOS FISCALES A NIVEL SUPRANACIONAL	103
VII.	MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE QUE AFECTAN A LA ACTIVIDAD DE OTROS ÓRGANOS Y ADMINISTRACIONES	108
A.	PROPUESTAS QUE AFECTAN AL ÁMBITO CATASTRAL.....	108
B.	PROPUESTAS QUE AFECTAN A LAS ACTUACIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS Y A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....	109
C.	PROPUESTAS QUE AFECTAN A LA COORDINACIÓN ESTADO – CC. AA	112
	Libro Segundo: REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	114
I.	ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	115
A.	PRINCIPIOS PARA LA GESTIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	115
B.	ÓRGANOS DIRECTIVOS	116
C.	NUEVOS ÓRGANOS DE LA AGENCIA	117
D.	REORGANIZACIÓN INTERNA DE LA AEAT	118
E.	RECURSOS HUMANOS	124
II.	EL MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	125
A.	HACIA UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTEGRADA	125
B.	LAS RELACIONES DE LA AEAT CON EL RESTO DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO	130
C.	RELACIONES CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	132
	Anexo: LISTADO DE PROPUESTAS Y MEDIDAS	138
	<i>LISTADO DE PROPUESTAS.....</i>	<i>139</i>

RESUMEN EJECUTIVO



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

INTRODUCCIÓN

La Constitución establece en su artículo 1 que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.

Dada nuestra especialización en la materia tributaria, nuestra inmersión en la sociedad civil española, nuestro compromiso con dichos valores y con los principios constitucionales del sistema tributario recogidos en el artículo 31.1 de la CE, tenemos la firme convicción, como ciudadanos y servidores públicos, de que nuestra aportación al interés general y a la construcción del bien común la debemos concretar en nuestras propuestas de reforma y actualización del sistema fiscal y de mejora del funcionamiento del Sector Público.

En base a ello, desde hace más de dos décadas, nuestra asociación lleva haciendo análisis y propuestas de reforma sobre el sistema fiscal que aplicamos día tras día, concretadas en documentos, notas de prensa y comunicados, que hemos puesto a disposición de autoridades y de la opinión pública.

Por Resolución de 12 de abril de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda se crea un Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, del cual no forma parte ningún inspector de Hacienda. Pese a que en julio de 2021 nuestra asociación envió al comité de expertos un conjunto de propuestas, nuestra intuición de que dicho comité no profundizaría en la lucha contra el fraude, como así ha sido, nos llevó a la tarea de actualizar nuestro libro “REFORMA FISCAL ESPAÑOLA Y AGUJEROS NEGROS DEL FRAUDE. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES” de cara a complementar el Libro Blanco del comité de Expertos, y que el Gobierno y la opinión pública puedan conocer nuestras opiniones sobre el sistema tributario, en clave de fraude.

En esta ocasión, y con la experiencia adquirida tras la elaboración de dicho libro, hemos decidido titular a esta nueva versión, “PROPUESTAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y DE REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”, centrándonos en aquello en lo que somos actores principales y, por ende, cercanos conocedores: la lucha contra el fraude y la organización de la Administración Tributaria española, encargada de materializar dicho cometido.

La actualización se mostraba, además, necesaria, pues pese a los pocos años transcurridos, los métodos de lucha contra el fraude, los avances tecnológicos y la digitalización de la economía, la extrema globalización de la economía y las estructuras fiscales cada vez más internacionalizadas, las especialidades del fraude y elusión fiscales detectadas en los últimos años, las fuentes de información disponibles, y las herramientas -esencialmente informáticas- utilizadas, han cambiado en gran medida, pero también ha habido cambios destacables en la propia normativa y en la jurisprudencia que afecta a nuestros procedimientos y actuaciones.

Conviene, además, recordar desde el principio, que **el diseño de un sistema tributario** no debe consistir, simplemente, en configurar la estructura básica de los tributos que lo integran, su articulación, su impacto desde una perspectiva legal y su diseño legislativo, sino que resulta imprescindible a la vez estructurar la aplicación del citado sistema a través de **normas procedimentales y de la Administración tributaria que tiene que aplicarlas**.

El sistema tributario, como la propia Constitución afirma, tiene como objetivo el sostenimiento de los gastos públicos. El sistema se configura como una mesa, que firmemente debe sostener el gasto público sobre la base de sus cuatro patas: un sistema de impuestos, las normas para aplicarlo, la organización que lo aplica, y la distribución de competencias entre administraciones. De ellas, nos referiremos en el presente trabajo a tres de ellas, las normas para aplicar el sistema tributario (que trataremos en el libro

primero) y las propuestas de normas para regular la organización que lo debe aplicar y la distribución de competencias entre ellas.

No haremos propuestas sobre la composición del sistema tributario, por ser cuestiones de política fiscal, ajenas al ámbito técnico en el que nos movemos los inspectores de hacienda, que es el relativo a la aplicación del sistema tributario y a la represión del fraude fiscal.

LIBRO I: MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL

ECONOMÍA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL

Es un hecho en nuestra economía la persistencia en el tiempo de un amplio volumen de “**economía sumergida**”, que se sitúa en España en niveles en una horquilla del 20-25% del PIB; es decir, el doble de la media del existente en la Unión Europea. Esta situación se lleva produciendo desde hace muchos años.

La economía sumergida podría definirse como las actividades ocultas en su totalidad a la Hacienda Pública, no censadas por ésta, donde hay economía sumergida hay fraude fiscal, pero no al contrario: una actividad censada y de alta en sus obligaciones fiscales puede omitir una parte de sus ingresos e imputarse gastos que no se relacionan con la actividad o no son deducibles por Ley.

Es muy probable que las reiteradas estadísticas que se lanzan con cierta frecuencia en distintos medios de comunicación estén mezclando ambos conceptos. Si una cuarta parte del PIB nacional estuviera sumergida, la situación económica del país sería, con probabilidad, bastante peor que la observada y, además, el fenómeno sería muy llamativo para todos los ciudadanos (a ellos no les resultaría tan “oculta”), lo que, tarde o temprano, habría conllevado un elevado grado de contestación social.

En cambio, si estimamos en ese porcentaje el fraude fiscal, es muy probable que nos estemos acercando bastante a la realidad. Posiblemente, si englobamos en él los fenómenos elusivos utilizados por grandes corporaciones –que no dejan de ser otra forma de fraude, francamente– nos habríamos quedado un tanto cortos.

La acción contra la economía sumergida no puede limitarse a una visión cortoplacista, represiva y oficial. Es más, sería profundamente erróneo y creemos que ésta ha sido una de las grandes debilidades de la actividad, carente de estrategia, de las Políticas Públicas españolas, en relación con la misma. Se necesita un diseño a largo plazo, continuado, de medidas para minorar sus negativos efectos socioeconómicos. Además, estas medidas no pueden consistir, ni exclusiva ni principalmente, en actividades represoras o sancionadoras, sino que deben enfrentarse a la economía sumergida desde una perspectiva de coste-beneficio y dinámica, moderna; es decir, se debe tratar de implantar medidas estructurales, de largo alcance, y no puramente represoras que minoren los beneficios de integrarse en la economía sumergida y acrecienten sus costes.

Una política de reducción de la economía sumergida requiere, como paso previo e insoslayable, de un conocimiento detallado del fenómeno, de sus implicaciones fiscales y de la dinámica y las interacciones sociales que facilitan su expansión.

Por otro lado, consideramos que el fraude fiscal tiene un efecto social, de insolidaridad, de permisividad en comportamientos contrarios a la legalidad, de imagen negativa de acción social, de compromiso con el destino de los restantes administrados que no pueden permitirse, y comporta unos efectos sociales negativos, incluso, en contratos y negocios jurídicos privados, que no pueden menospreciarse y que, por lo tanto, refuerzan la necesidad de contemplar la lucha contra el fraude fiscal en un ámbito más amplio.

El fraude fiscal produce efectos contaminantes en áreas extratributarias, lo que podríamos denominar “efectos colaterales” del mismo. Estos efectos, aunque evidentes, no se perciben con claridad por los ciudadanos, y deberían pronunciarse más explícitamente, para que eso constituya, no solo un elemento más de pedagogía tributaria, para que el reproche y la intolerancia social frente al fraude penetren en la conciencia fiscal, sino también para que se reaccione frente a esas extensiones de los beneficios económicos y de otro tipo que el defraudador obtiene.

Estos ámbitos inciden directamente en la vida diaria de los ciudadanos y, por lo mismo, revelan que el fraude fiscal afecta de manera directa a la sociedad en su conjunto, de maneras poco percibidas por muchos colectivos.

Dichos “efectos colaterales” del fraude fiscal pueden agruparse en función del marco en el que inciden en las ayudas públicas, en la obtención de subvenciones, en los derechos laborales, en el cumplimiento de los contratos privados, en situaciones de corrupción, y hasta en las políticas de igualdad, en el ámbito.

Para lograr paliar la parte de estas conductas que afecta a las finanzas públicas, resultaría necesario utilizar una Base de Datos Integral para el Sector Público, incrementando la información de trascendencia tributaria que ya tiene la AEAT. Con la información de esta base de datos se procedería al estudio de los diferentes componentes que deben integrar el Indicador de Capacidad Económica (en adelante, ICE o similar), asignado a cada contribuyente censado.

Una primera utilidad sería acceder a información que permitiera completar el indicador de la renta declarada en el IRPF como indicador de capacidad económica, con otros datos económicos de todo tipo, no sólo los ingresos declarados por una persona, sino también la situación patrimonial propia y de su entorno familiar, a partir de datos sobre titularidad de vehículos, inmuebles y resto de activos. Este nuevo indicador de capacidad económica debe sustituir al basado en los ingresos declarados en IRPF, aunque también tenga en cuenta estos últimos.

Una segunda utilidad sería servir de control a priori de los solicitantes de ayudas de elevado importe y de los aspirantes a contratos públicos relevantes, de modo que se iniciase un expediente de investigación previo de las vinculaciones y antecedentes de las empresas y personas vinculadas a las mismas, exclusivamente dirigido a detectar riesgos de que las ayudas o contratos se concedan a entidades creadas al efecto o gestionadas, directa o indirectamente, por personas u otras entidades insolventes y/o deudoras a la Hacienda Pública, o incurso en procesos penales por casos de delincuencia económica.

PAGOS EN EFECTIVO

La forma más eficaz de controlar y reducir la economía sumergida es controlar los pagos, y ello no puede hacerse más que a través de la reducción o eliminación de los pagos en efectivo, fomentando el pago por medios electrónicos. Entre nuestras propuestas destacan varias de ellas que fomentan los pagos por tarjeta, y que buscan iniciar un camino hacia una futura supresión de los pagos en efectivo.

EDUCACIÓN CÍVICO TRIBUTARIA

La Educación cívico-tributaria está en la base del cambio cultural necesario para acabar con este tipo de comportamientos antisociales que no sólo son aceptados, sino incluso aplaudidos por ciertos grupos sociales. La Educación cívico-tributaria es importante para introducir en la mentalidad ciudadana que el cumplimiento de deberes sociales como el pago de los impuestos, de las cotizaciones sociales, el cumplimiento de las Leyes de Extranjería, etc., son necesarias, buenas y convenientes para la sociedad.

Todo ello directamente dirigido a incrementar la conciencia fiscal, y a que se incorpore a la cultura económica la percepción de los efectos indeseables del fraude, que se observe claramente como un

grave incumplimiento social, y que impide el funcionamiento normal del sistema jurídico y social en el que nos integramos como ciudadanos.

FOMENTO DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

La Administración Tributaria debe jugar un papel activo en el fomento del cumplimiento voluntario, a través de los servicios de información y asistencia, ya sean éstos previos al cumplimiento de obligaciones tributarias, durante su tramitación o, incluso, mediando una regularización, para que el contribuyente pueda cumplir del modo más rápido y cómodo posible sus obligaciones.

Recientemente se están potenciando la ayuda a los ciudadanos a través de servicios telemáticos y telefónicos, del creciente número de programas de ayuda y asistentes virtuales, de la creación de oficinas digitales, la nueva Sede Electrónica de la AEAT –más amigable e intuitiva- o del acceso a través de canales digitales móviles.

Pero echamos en falta medidas para promover el cumplimiento voluntario de los ciudadanos, antes de iniciar actuaciones de comprobación, que permiten “invitar” a ciertos contribuyentes a regularizar voluntariamente posibles incumplimientos detectados, con el incentivo que conlleva el ahorro de sanciones e intereses, y el consecuente ahorro de tiempo y dinero de gestionar expedientes de comprobación, tanto para la AEAT, como para los contribuyentes.

MEJORAS EN EL LENGUAJE ADMINISTRATIVO

La primera condición de una buena relación entre la AEAT y los ciudadanos es disfrutar de una buena comunicación. El lenguaje administrativo tradicionalmente no ha sido cercano a los ciudadanos, y aunque ya no existen fórmulas arcaicas para dirigirse a los administrados, la mayor parte de las veces los documentos que se emiten desde la AEAT son excesivamente largos, complejos y con un lenguaje farragoso, excesivamente técnico que no facilita su comprensión.

Desde la AEAT debemos pensar a quién nos estamos dirigiendo con nuestros escritos, y buscar un lenguaje adecuado y una redacción más sencilla y entendible de nuestros documentos, especialmente los dirigidos a personas físicas.

PROPUESTAS DE REFORMA EN ALGUNOS IMPUESTOS

No es nuestra labor proponer una reforma fiscal, pero si consideramos que somos técnicos y estamos en contacto con los impuestos a diario, pensamos que, sin ánimo de entrar en diseños de políticas tributarias, debemos proponer algunas modificaciones de aspectos puntuales en algunos tributos que mejorarían mucho el cumplimiento voluntario y facilitarían la reducción del fraude fiscal.

Así, en el **IRPF** proponemos modificar la regulación de la residencia fiscal en IRPF, con el objetivo de impedir que contribuyentes con una fuerte conexión con el territorio español eludan el pago de este impuesto logrando la residencia fiscal en otros territorios; la eliminación del tradicional régimen de módulos, que favorece la existencia de nidos de fraude a través de la emisión de facturas falsas, y que no tiene razón de ser con los medios informáticos de que prácticamente todos los comercios disponen, lo cual se complementa con nuestra propuesta de simplificar las obligaciones contables para pequeños contribuyentes.

Respecto al **IVA** se proponen medidas destinadas a prevenir devoluciones por cuotas soportadas en operaciones sin ingreso del IVA repercutido. En este Impuesto es frecuente asistir al pago de devoluciones cuyo principal componente son cuotas que provienen de operaciones en las que el emisor de las facturas no ha procedido al ingreso del IVA. Para evitar estas devoluciones sin ingreso previo, se propone la responsabilidad por la deducción de cuotas de IVA no pagadas a la Hacienda Pública por quien repercute dichas cuotas de IVA en supuestos de vinculación entre las partes, o cuando existe connivencia entre los actuantes, y como complemento a lo anterior, retener las

devoluciones solicitadas, en tanto no se paguen las cuotas de IVA que se deban, en los citados supuestos de vinculación entre las partes.

En el **ámbito aduanero**, proponemos intensificar el control sobre las exportaciones en mercancías más sensibles, por su consumo masivo o por su alto valor, para evitar que sean desviadas el mercado interior oculto o sumergido. Así mismo, son necesarias mejoras en las herramientas de las que la Aduana dispone para tratar y analizar las declaraciones informativas que recibe.

Respecto a los Impuestos Especiales, los **Impuestos sobre Hidrocarburos** presentan una especial problemática, debido a la elevada cuantía de las deudas generadas en estos productos, y la rapidez con que se producen. Por ello proponemos una serie de medidas que tienen un marcado carácter preventivo, dado lo complejo de regularizar y, especialmente, recuperar las cantidades defraudadas por los operadores fraudulentos. Entre nuestras propuestas está la de mejorar los sistemas de coordinación entre la Agencia Tributaria y los organismos reguladores del sector de la energía.

El **contrabando** es un área de atención tradicional por parte de la Agencia Tributaria y sus funcionarios, con graves efectos, asimismo, sobre la recaudación. Hablar de contrabando en nuestro país en la actualidad obliga a comenzar definiendo, aunque sea de una forma muy sencilla, qué se entiende por contrabando o comercio ilícito que es como, normalmente, se denomina a este fenómeno.

El comercio ilícito incluye tanto el producto falsificado (es decir aquél que imita al original, normalmente de una marca conocida) como el genuino (es decir, que se ha fabricado de forma legal pero que no paga los impuestos del país donde se consume).

Es importante saber que, en la actualidad, en España el problema fundamental del contrabando sectores como el del tabaco no es la primera de las categorías, sino el comercio ilícito de tabaco genuino.

PROPUESTAS SOBRE PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y SANCIONADOR

Entre las medidas más típicas de lucha contra el fraude fiscal se encuentra las que afectan al **procedimiento inspector y sancionador**. En los últimos meses la Inspección ha visto cómo los Tribunales de Justicia, en diversas resoluciones judiciales, han manifestado que la Constitución Española garantiza la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas y, además, han definido el domicilio constitucionalmente protegido de forma que “tienen la consideración de domicilio, a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la Constitución respecto de las personas jurídicas, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.”

Proponemos que se establezca la obligación de todas las empresas de designar los lugares de conservación de determinada información con trascendencia tributaria, *tax room*, que han de ser de libre acceso a la Administración Tributaria: contabilidad, facturas, justificación de operaciones vinculadas, justificantes de deducciones y bonificaciones fiscales... Además, para los datos en soporte magnético debería establecerse la obligación de disponer de consultas abiertas a la Administración Tributaria directamente con el servidor de datos de la empresa o, en su defecto, con el ordenador donde se lleve el programa de gestión empresarial.

En el mismo orden de cosas, también proponemos la necesaria reforma de la normativa de autorización de las entradas en domicilio fiscal, cuyos términos han quedado muy limitados para la Administración tributaria a raíz de las recientes sentencias del TS de 1 de octubre de 2020 (recurso 2966/2019) y de

23 de septiembre de 2021 (recurso 2672/2020). En consecuencia, se propone la aprobación de una Ley Orgánica que desarrolle el artículo 18 de la Constitución, en relación con estas entradas, clarificando lo que se entiende por domicilio constitucionalmente protegido, así como los requisitos de las autorizaciones necesarias para las entradas en los mismos, las facultades de la Inspección en dichas actuaciones, etc.

Entendemos que es de la máxima relevancia que dicha ley orgánica haga una correcta ponderación de los derechos e intereses en juego, protección del domicilio de las personas jurídicas frente al deber de contribuir del art 31 de la Constitución.

En relación a contribuyentes en situaciones de fraude más grave, como fraude organizado, tramas de IVA, tras de emisores de facturas falsas, personas o entidades ilocalizables, personas o entidades que no comparecen reiteradamente en la Administración, o personas o entidades que se hayan utilizado como testaferros, pantalla, y, en general, personas o entidades interpuestas, vinculadas a situaciones de insolvencia simulada, personas o entidades que figuren en una trama organizada de defraudación, personas o entidades condenadas por delito frente a la HP por sentencia firme que no satisfagan las responsabilidades pecuniarias a las que fueren condenadas... entre otras situaciones de “fraude extremo”.

Para estas personas y en estas situaciones, proponemos una serie de medidas que deben suponer una especie de “**muerte civil**”. La revocación del NIF, tendría entre otras consecuencias, la imposibilidad de expedir facturas, la imposibilidad de contratación con la Administración, y de obtener subvenciones o ayudas pública, incluso el cierre total de la operativa financiera de estas sociedades, no pudiendo realizar cargos y abonos en cuentas, compraventa de activos financieros, acciones, emisión o cobro de cheques y, en general, cualquier operación financiera, así como imposibilidad de realizar escrituras notariales, imposibilidad de acceso a los registros públicos.

Otras medidas complementarias de las anteriores en el ámbito del procedimiento inspector serían la posibilidad de que la Inspección realizase actuaciones de obtención de información sin tener que identificarse, para un acercamiento a la realidad más eficaz y menos tergiversado por la ocultación de pruebas y documentación, así como el pago a confidentes para la denuncia de delitos.

Proponemos también la creación de un procedimiento especial para la comprobación de grandes contribuyentes, dada la mayor envergadura y, por tanto, mayor dificultad de comprobación de grandes sociedades o grupos empresariales, así como las notables dificultades que presenta la comprobación de las rentas distintas de las rentas del trabajo, entre las que ocupa un lugar destacado el beneficio de estas grandes corporaciones y grupos económicos.

PROPUESTAS SOBRE PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

En el ámbito del **procedimiento de recaudación** tributaria, nuestro documento recoge un amplio abanico de medidas dirigidas a paliar los impagos por parte de los contribuyentes, ya sea de obligaciones corrientes declaradas, con o sin solicitud de aplazamiento; o de liquidaciones derivadas de regularizaciones administrativas.

Estas medidas, de carácter básicamente preventivo, abarcan propuestas vinculadas a la figura de los aplazamientos o fraccionamientos de pago, a los procesos concursales, junto a medidas que pueden tener un carácter represivo, en el ámbito concursal o a través de responsabilidades tributarias,

La figura del **aplazamiento y fraccionamiento del pago** está prevista como un recurso excepcional ante situaciones coyunturales de falta de liquidez, y no para diferir pagos o para eludir el deber legal de declararse en concurso de acreedores ante situaciones estructurales de insolvencia. Por tanto, la idea que subyace en las medidas propuestas es que se dé un adecuado uso a esta figura, no permitiendo que se aplacen deudas que encubran insolvencias, ni el diferimiento excesivo de los procedimientos

que no contengan propuestas serias y dirigidas a intentar afrontar la deuda y solventar una situación de déficit transitorio. Proponemos medidas tales como la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento por falta de aportación de la documentación que exige el RGR, sin necesidad de requerimientos, la limitación de las garantías admisibles el aplazamiento de deudas, a los avales, certificados de seguro de caución o primeras hipotecas inmobiliarias, y la fijación de plazos mínimos y máximos de duración de los aplazamientos y fraccionamientos de pago para potenciar la seguridad jurídica de esta figura.

El **proceso concursal** está previsto para una situación de iliquidez no transitoria, y no se trata de una opción económica para el deudor, sino de un deber regulado legalmente. Existe por y para la protección de los intereses de los acreedores y, en última instancia, para apuntalar el sistema crediticio y con él, el propio funcionamiento de la economía de mercado en un marco de libre competencia.

Por ello, es necesario atajar las recurrentes demoras en la solicitud de concurso y la elevadísima laxitud de los juzgados mercantiles para con los deudores, en perjuicio de sus acreedores. El devenir de los concursos y el fracaso de este sistema tras casi 20 años de vigencia es palpable, y los crecientes intentos de reforma, limitando cada vez más los derechos de los acreedores y con una visión unidireccional hacia el fomento de los acuerdos, sin imponer a los deudores el cumplimiento de sus deberes legales más básicos, hacen necesario un cambio de paradigma.

En este sentido proponemos medidas como:

- Castigar las conductas de quienes demoran o incumplen la obligación de solicitar el concurso ante situaciones de insolvencia estructural, de cara a adelantar estas situaciones, facilitando los convenios y la recuperación de deuda de los acreedores.

Para ello, deberán alterarse las normas reguladoras de la pieza de calificación, de modo sea motivo automático de culpabilidad, tanto el concurso necesario como el voluntario, si no ha sido solicitado en los plazos legalmente exigibles. El círculo debería cerrarse con la obligatoriedad de que la condena que recaiga sobre las personas declaradas responsables deba incluir el pago del déficit patrimonial.

- Posibilitar que los embargos administrativos practicados antes de la declaración de concurso no sean alzados en determinados supuestos.
- Inhabilitación de los administradores de entidades jurídicas insolventes que, debiendo hacerlo, no hayan solicitado la declaración de concurso.

Existe actualmente un grave problema en el ámbito de los procedimientos recaudatorios derivado de la paralización de actuaciones ejecutivas por causa de la litigiosidad unida a peticiones de suspensión, podría decirse que un **uso abusivo de la suspensión**.

La normativa prevé las suspensiones “cautelares”. Esto es, que se produce la paralización de las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda cuando esta es impugnada y se solicita suspensión, al menos en tanto esta petición no se resuelva.

El problema actual se centra en las suspensiones en vía económico-administrativa, cuando se solicita la suspensión con garantías distintas de un aval, o sin garantías, en base a un eventual perjuicio irreparable, debido a los volúmenes de deuda cuya suspensión se solicita; al uso de este mecanismo para lograr dilaciones sin intención de pago, gracias al atasco de los órganos económico-administrativos y a una laxa doctrina jurisprudencial; o a la propia organización del sistema de reclamaciones, que permite una doble vía que prolonga los litigios -y las suspensiones- durante mucho tiempo.

Por ello se realizan propuestas para modificar la LGT y sus normas de desarrollo, para evitar que se paralice la gestión recaudatoria:

- Imposibilidad de suspensión en recursos contra actos del procedimiento de recaudación que afecten a la deuda que ya se ha podido impugnar y suspender cuando ha surgido. Por ejemplo, peticiones de suspensión vinculadas a la denegación de una petición de aplazamiento o contra una providencia de apremio.
- Inexistencia de efectos cautelares de la solicitud de suspensión no acompañada de los documentos legalmente exigidos, sin necesidad de requerimientos.
- Eliminar los efectos suspensivos de los incidentes y recursos contencioso-administrativos tras la denegación de una suspensión sin garantías.
- Establecer un plazo de resolución máximo de las solicitudes de suspensión ante los Tribunales económico-administrativos. Y, correlativamente, “obligar” a los TEA a resolver antes la suspensión que el fondo, y a hacerlo de modo rápido, en aras a la tutela judicial efectiva del contribuyente y Administración.
- Eliminar la posibilidad de impugnar las liquidaciones por los responsables, cuando éstos sean administradores de las personas jurídicas deudoras que, por tanto, han estado presentes en el procedimiento contra aquéllas y han podido impugnar ya cualquier acto y liquidación frente a las mismas. Esta doble posibilidad actual es, desde luego, una doble oportunidad que no tiene parangón en el resto de los procedimientos tributarios o administrativos.

Por otra parte, se ha constatado que determinados deudores buscan eludir el pago de sus deudas **simulando insolvencias**, una conducta cada vez más extendida.

El vaciamiento, tradicionalmente conocido como alzamiento de bienes (hoy denominado, en nuestro Código Penal, “frustración de la ejecución”, o en el Código Civil, “fraude de acreedores”) es una maniobra difícil de perseguir y consume muchos recursos, humanos, de la Administración Tributaria. El fin es siempre el mismo: el impago, la insolvencia que, en ámbitos como el concursal o en el penal, incluso favorecen adicionalmente al deudor, porque le evitan gastos (concurso) o entrada en prisión (delitos). En aras a dificultar estas acciones y, en su caso, facilitar su persecución y castigo, realizamos algunas propuestas, entre las cuales podemos destacar las siguientes:

- Actuaciones de obtención de información sin identificación previa y con valor probatorio por parte de los órganos de recaudación.
- Creación de una base de datos europea de deudores y patrimonios.
- Compensación de oficio entre deudas y devoluciones de distintas empresas dentro del mismo grupo empresarial.
- Responsabilidad de los representantes legales de los menores de edad por el artículo 42.2.a) LGT, pero con afección de los bienes de éstos provenientes de operaciones de alzamiento, que son el verdadero objeto del alzamiento.
- Normas que eviten la configuración de entramados societarios donde sólo existe una actividad.

Es frecuente la creación de grupos de empresas vinculadas que operan entre sí, pero realizan una sola actividad, en estructuras burdas pero eficaces de defraudación fiscal, por cuanto la vendedora no ingresa a la Hacienda Pública y la compradora se beneficia de las deducciones, careciendo la primera de bienes para responder de las deudas.

Se pide un cambio de la normativa mercantil, para evitar la creación de varias sociedades en las que sus actividades, gestores y/o socios sean, esencialmente, los mismos, o bien, simplemente, considerarlo a efectos fiscales, mediante la consiguiente modificación de la LGT.

En el documento de IHE 2014 se propuso la creación de un **censo de morosos**, censo que hoy ya es una realidad. Para su ampliación y mejora de su contenido, proponemos que se modifiquen las deudas incluidas para cada deudor del censo, incluyendo deudas por delitos fiscales o de contrabando, responsabilidades tributarias, o deudas no tributarias gestionadas por la AEAT, la reducción de los límites cuantitativos para la inclusión en el censo a 300.000 euros, y la inclusión de nuevos datos en el censo como identidad de administradores y socios mayoritarios de entidades deudoras, acumulación de deudas de grupos societarios o familiares, o indicación de concursos, insolvencias declaradas, etc., o la implementación de severas restricciones a los deudores incluidos en el Censo de morosos, como la revocación de su NIF, con los efectos legalmente previstos; la inhabilitación de gestores de entidades; o el uso de la información por AA. PP. gestoras de ayudas.

PROPUESTAS SOBRE DELITOS SOCIOECONÓMICOS

Los delitos y faltas que el Código Penal destina a luchar contra estas actitudes antisociales, que pueden resumirse bajo la rúbrica de **delitos socioeconómicos**, no pueden dejar de ser considerados en este Informe.

Proponemos la creación de nuevos tipos de delito, como un posible tipo delictual de tenencia injustificada de bienes o derechos que permita castigar la riqueza injustificada sin connotaciones tributarias, acorde con los postulados de la OCDE, así como el ofrecimiento de servicios e instrumentos idóneos para la comisión de delitos fiscales, conducta de la que en ocasiones se abusa en algunos despachos profesionales, ofreciendo a sus clientes estructuras y entramados fiscales tendentes a la elusión y evasión fiscal, e igualmente tipificar como delito la comercialización de productos financieros diseñados con técnicas de ingeniería financiera e idóneos para el fraude por despachos profesionales o entidades financieras.

Luchar contra el fraude fiscal no puede hacerse al margen de una visión general de otros fraudes sociales y actividades económicas ocultas. Por ello, es necesario que se mantenga la implicación de la AEAT y de las demás instituciones en la lucha contra el **blanqueo y la delincuencia económica y financiera** más grave.

- El fraude fiscal y el blanqueo de capitales comparten instrumentos y, en ocasiones, una realidad común, de manera simultánea o sucesiva. Los instrumentos que se utilizan para ocultar capacidades económicas no declaradas resultan útiles también para ocultar ganancias ilícitamente obtenidas (testaferros, paraísos fiscales, estructuras fiduciarias...).
- El delito contra la Hacienda Pública y el de blanqueo de capitales son, en muchas ocasiones, la cara de una misma moneda. Así, operaciones que entrañan fraude fiscal en el sector inmobiliario (desde el punto de vista del vendedor) esconden a la vez, simultáneamente, una actividad de blanqueo de capitales (para el comprador). En otros casos, uno de los delitos sucede a otro: los defraudadores fiscales necesitan blanquear sus ganancias, el delito fiscal aparece como subyacente al de blanqueo. Para blanquear los fondos obtenidos con un delito, o para ocultar este, se cometen delitos fiscales.

Esta realidad común trae como consecuencia que los inspectores fiscales, especialmente dedicados a la investigación de capacidades económicas y hechos imponible ocultos a la Administración tributaria, se encuentren en su trabajo diario de detección y lucha contra el fraude fiscal con operaciones típicas de blanqueo. Sin embargo, cuando se pide colaboración a la AEAT en este tipo de investigaciones, se considera algo ajeno a la AEAT. Por ello, una de nuestras propuestas es la creación

en la AEAT de unidades especializadas en la localización y administración de bienes procedentes de la delincuencia económica.

También consideramos necesaria la creación de Juzgados especializados en delitos económicos, dada la complejidad material y la necesidad de conocimientos técnicos, contables y fiscales, que retrasan excesivamente estos juicios causando cierta sensación de impunidad.

Es necesario también la mejora en la investigación y denuncia de los delitos contra la Hacienda Pública y de Contrabando. Actualmente, la Administración Tributaria es la encargada de la aplicación de las normas tributarias y de la lucha contra el fraude fiscal. En los casos en los que el fraude fiscal es más grave, cuando es penalmente reprobable, debe limitarse a denunciar los hechos y a actuar como mero auxiliar del Juez o Fiscal, sin competencias propias, cuando realmente es la que mejor está preparada para investigar ese tipo de delitos. Una primera medida sería la reorganización interna de las unidades y equipos que, dentro de la AEAT, tienen competencia las tareas relacionadas con delitos contra la Hacienda Pública, y la colaboración con Fiscales y Jueces. Más adelante sería deseable que se dotara a la AEAT de mayores competencias en la investigación de estos delitos, y en el mismo orden de cosas, contar con una Policía Judicial, a través de la conversión de determinadas unidades de la AEAT en Policía Fiscal, con potestades similares al Ministerio Fiscal.

Con esto se pretende dar solución a la situación actual, en la que las potestades administrativas se muestran ineficaces e insuficientes frente al fraude fiscal más grave, porque la AEAT se ve obligada a la “judicialización temprana” de los expedientes, perdiendo la iniciativa investigadora de la misma, y realizando a partir de ese momento cualquier actuación “por mandato” del Juzgado de Instrucción.

Y en un estadio más avanzado, proponemos la creación de equipos mixtos con la Fiscalía para la investigación de delitos económicos graves, dado que la investigación de los delitos fiscales y de los delitos económicos y financieros graves requiere conocimientos técnicos, contables y fiscales.

Está fuertemente arraigada en la sociedad la idea de que delincuentes fiscales quedan impunes. Sin embargo, la realidad es muy distinta: cada año es mayor el número de sentencias que se dictan en materia de delitos contra la Hacienda Pública, siendo éstas en su mayoría condenatorias. Además, ya no son excepcionales como en el pasado, los ingresos en prisión por delitos contra la Hacienda Pública.

Creemos que las resoluciones judiciales en el ámbito penal ponen cada día de manifiesto la existencia de una fuerte conciencia social sobre lo pernicioso del fraude fiscal. Por ello, es necesario que se dé a conocer tanto el volumen de las sentencias condenatorias como los casos de entradas en prisión por delitos contra la Hacienda Pública, por lo que proponemos la publicidad desde la AEAT de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda.

Una medida adicional propuesta relacionada con el procedimiento inspector es la de incrementar las capacidades de comprobación para hacer efectivo el plazo de prescripción del delito fiscal, en aras de evitar la disfunción que se da entre el plazo de prescripción en el procedimiento administrativo (4 años) y el plazo de prescripción penal (5 años o 10 años en los delitos agravados del art 305.bis del Código Penal). Esta cuestión se puede solucionar de dos formas, que pueden adoptarse conjuntamente:

- Incrementando la prescripción administrativa del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, regulada en el artículo 66 de la LGT de cuatro a cinco años, o a diez en los supuestos del artículo 305.bis del Código Penal.
- y/o modificar el artículo 115 de la Ley General Tributaria, permitiendo la comprobación de periodos prescritos también cuando haya indicios de la comisión de un delito fiscal no prescrito penalmente.

Hemos detectado que, en materia de delitos contra la Hacienda Pública, aún cuando se ha “normalizado” la denuncia y condena por delitos contra la Hacienda Pública y de Contrabando, no se ha mejorado ostensiblemente su cobro, en buena parte por las maniobras que los deudores ejecutan para despatrimonializarse y fingir una insolvencia, así como a numerosas trabas procesales. Por ello, proponemos una medida tendente a mejorar los índices de cobro de las deudas derivadas de una denuncia por delito, que consiste en la equiparación de las deudas por responsabilidad civil derivadas de delitos, con las tributarias, exclusivamente, a efectos de su pago, de las deudas por responsabilidad civil e intereses derivadas de condenas penales por delito frente a la HP de cara a gestionar su recaudación.

Por último y en relación con la materia de delitos fiscal, cabe recordar que el delito fiscal, es un delito más, afectado por las reglas generales del Derecho Penal, entre las que figura la suspensión de la ejecución. A estos efectos, conviene tener en cuenta que la suspensión de la ejecución de los delitos contra la Hacienda Pública está sometida a reglas más duras que la suspensión de la ejecución de otros delitos. Por ello, debería tenderse a una regulación que evitase que delitos económicos, cuyo origen es, precisamente, la sustracción de cantidades dinerarias o bienes, bien por fraude, robo o frustración de la ejecución de los acreedores, puedan tener una escapatoria de la pena de prisión sin ni siquiera resarcir a los acreedores defraudados.

MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL

La característica más relevante que el fraude y la evasión fiscal internacional presentan actualmente es su alto grado de complejidad y volatilidad: complejidad por los sujetos que realizan las transacciones internacionales, los cuales pueden tener naturaleza jurídica muy distinta, residir en jurisdicciones fiscales diferentes con legislaciones fiscales dispares y no homogéneas aplicables al mismo tiempo sobre dichas operaciones o planificaciones fiscales cada vez más sofisticadas; y volatilidad por la facilidad que, en el escenario económico internacional actual, caracterizado por la libertad de movimientos de capitales y prestación de servicios, tienen las empresas y las personas para operar en el mismo, bien modificando las estructuras organizativas de sus negocios, bien eligiendo las jurisdicciones en las que realizan sus actividades. Y, en última instancia, alterando la planificación fiscal a nivel internacional del conjunto de entidades que operan en distintos países, redistribuyendo la carga fiscal que satisfacen en los mismos, según la estrategia que se considere más conveniente. Por otro lado, la globalización de la economía se manifiesta en los últimos años en la llamada “economía digital” en la cual aparecen nuevas formas de negocios que operan, en muchos casos, sin ninguna base física.

En este escenario, resulta necesaria la cooperación entre las Administraciones tributarias nacionales como única forma de superar la contradicción creciente entre Haciendas nacionales y globalización, ampliando los mecanismos y procedimientos de Asistencia Mutua e Intercambio de información entre la Administraciones Fiscales, es decir, ampliando las actividades y actuaciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONIF).

En este sentido, se considera imprescindible utilizar los variados mecanismos y procedimientos de Asistencia Mutua e Intercambio de información entre la Administraciones Fiscales previstos en la legislación interna, CDI, Directivas comunitarias, Acuerdos de intercambio de información con paraísos fiscales convenida, Convenio multilateral de la OCDE sobre esta materia, Acuerdos FATCA, imposición mínima en el impuesto sobre sociedades, etc.

También deben tener un creciente protagonismo las actuaciones de control coordinadas sobre determinados grupos transnacionales por las diferentes Administraciones fiscales afectadas en base a los instrumentos previstos a tal efecto como son los controles conjuntos, simultáneo o multilaterales para plantear un frente común por las Administraciones fiscales afectadas. Por lo tanto, las modificaciones deberías incluir medidas legislativas, de carácter organizativo y de cooperación.

Mención propia requiere la intensificación de nuestra presencia en los foros y organismos internacionales, en los que se discuten y proponen medidas, y recomendaciones para hacer más efectiva la lucha contra los planteamientos fraudulentos o abusivos y en los que debe conocerse cuál es la posición española sobre las cuestiones que se suscitan en este campo de la fiscalidad internacional.

El Gobierno español debe defender la adopción de instrumentos y medidas para luchar contra la evasión y la planificación fiscal internacionales, en los Foros y organizaciones internacionales en los cuales participe, así como implementar rápidamente las directivas comunitarias, de carácter fiscal.

Los paraísos fiscales constituyen una de las causas principales del fracaso en la lucha contra el fraude fiscal internacional, además de ser utilizados para situar el dinero procedente de otras actividades delictivas. Enfrentarse a la problemática de los paraísos fiscales es también hacerlo a las actividades propias de la economía ilegal. No puede olvidarse que luchar contra la falta de transparencia de los “paraísos fiscales” es combatir, además del fraude fiscal, la economía ilegal y la economía sumergida.

En determinadas filtraciones de información, como en el caso de los denominados «Papeles de Panamá», o la más reciente de los “Papeles de Pandora”, en octubre de 2021, se han revelado cómo determinados intermediarios ayudan activamente a sus clientes a servirse de mecanismos de planificación fiscal agresiva con vistas a reducir su carga fiscal y ocultar dinero en jurisdicciones extraterritoriales. Si bien algunas operaciones y estructuras empresariales complejas pueden perseguir fines plenamente lícitos es también evidente que algunas actividades, incluidas las estructuras extraterritoriales, pueden no ser legítimas e incluso, en algunos casos, resultar ilegales. Se recurre a estructuras diversas y complejas, que a menudo implican a una sociedad situada en una jurisdicción que aplica un bajo nivel impositivo o que carece de transparencia, para distanciar a los beneficiarios efectivos de su riqueza con objeto de lograr una tributación baja o nula, o de blanquear los beneficios derivados de actividades delictivas. Otros contribuyentes se valen de sociedades ficticias registradas en paraísos fiscales o territorios donde se aplica el secreto bancario, para ocultar su renta y su riqueza, que a menudo procede de actividades ilícitas, y designan a testaferros ocultando la identidad de los auténticos propietarios de las empresas (titularidad real).

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, actualiza y amplía el concepto de paraísos fiscales, que pasan a denominarse 'jurisdicciones no cooperativas', término usado a nivel internacional.

La lista de paraísos fiscales deberá ser actualizada periódicamente. En base a los criterios establecidos en dicha norma para calificar a los territorios como no cooperativos. España ha de elaborar su propia lista, sin seguir, por ejemplo, los criterios de la lista de la UE, en la que figuran hoy en día solo 9 territorios porque en su elaboración han influido presiones y criterios ajenos al objetivo a conseguir.

No podrán obtener dicho NIF las personas o entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales. La obligatoriedad de la obtención del NIF español, cuando se opere en nuestro país, así como la posibilidad de establecer obligaciones informativas a cargo de los autorizados de cuentas a nombre de residentes en paraísos fiscales era una de las medidas contempladas ya en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal aprobado en el año 2005.

Dado que resulta de especial importancia el conocimiento de los socios de las entidades mercantiles, y la normativa europea sobre blanqueo de capitales obliga a conocer el titular real de las sociedades, se debería reformar la legislación mercantil española con el objetivo de no reconocer personalidad jurídica en España a las entidades constituidas en paraísos fiscales, ante la falta de información sobre la identidad de los titulares reales de esas sociedades.

Se propone que el G-20 emplazase a los Estados para que obliguen a sus bancos nacionales, o que operan en su territorio, que tengan filiales o sucursales en el extranjero, o cuya matriz se halle fuera, a informar anualmente de las cuentas de las que sean titulares, y de las operaciones realizadas por sus residentes en aquellas filiales, sucursales o matrices en el extranjero, en tanto en cuanto no se suscriban los acuerdos basados en la FATCA.

Así, el propio TJUE reconoce que el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no prolongue indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición, o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.

Por tanto, se propone modificar la normativa de la presunción de ganancia patrimonial no justificada de los artículos 39, apartado 2, de la LIRPF y 121, apartado 6, de la LIS, a los efectos de ajustarla a lo indicado por el TJUE, que la considera legal, siempre que se introduzca la posibilidad de acreditar la prescripción. Sin embargo, opinamos que dicha prescripción puede y debe ser ampliada (por ejemplo, a 10 o 15 años) en función de los países en los que se encuentren los bienes que han de ser objeto de declaración en el 720. Además, habrá de establecerse un régimen transitorio para mantener lo prescrito ganancia, por lo que entendemos que se debería aplicar a bienes o derechos adquiridos en periodos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley. Entendemos que habría que descartar modificar el estatuto jurídico de la prescripción ya iniciada, dado el artículo 9.3 de la Constitución Española que prohíbe la irretroactividad de disposiciones sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos individuales, para evitar la problemática de tener que determinar si nos encontramos ante una retroactividad propia o impropia.

Así, los plazos del periodo de prescripción acreditable, sería diferente en función del país. Si hay un mecanismo de automático de intercambio de información se podría mantener la prescripción general de cuatro años. En otros casos, esa prescripción podría ser superior, hasta llegar a los 10 o 15 años. Parece razonable que dicho periodo de prescripción acreditable ampliado pueda ser aplicable en el caso de países que tengan la consideración de paraísos fiscales o con los que no exista un efectivo intercambio de información. En dichos supuestos no parece desproporcionada una medida como esa, cuando no se dispone de la información para regularizar la situación del contribuyente, y éste no ha cumplido con su obligación de declaración de los bienes o derechos situados en el extranjero, máxime teniendo en cuenta la complejidad que conlleva una investigación de dichas características por parte de la Administración en aras a determinar la existencia de dichos bienes y rentas. También sería razonable que se utilizara este tipo de severas mediadas a aquellos supuestos en los que la defraudación se produce mediante el uso de estructuras fiduciarias y empresas interpuestas en el extranjero. El TJUE avala dicha posibilidad, siempre que no llegue a suponer la imprescriptibilidad, lo que supondrá una potente herramienta de cara a futuro.

En relación con las sanciones, la formal y la proporcional, el TJUE considera que son desproporcionadas en relación con las aplicables en el régimen general previsto en la normativa interna española, por lo que se propone ajustar las mismas, incorporando una sanción formal que sea proporcional a las establecidas en los artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria (aunque con importes superiores, dado que estamos ante conductas muy graves), y se permita graduar la sanción proporcional aplicando el régimen general establecido en dicha Ley General Tributaria.

MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE QUE AFECTAN A LA ACTIVIDAD DE OTROS ÓRGANOS Y ADMINISTRACIONES

Las medidas de lucha contra el fraude no se agotan en la AEAT. Ello es así porque hay muchos organismos en la Administración Pública que ejercitan competencias y aplican procedimientos

tributarios, o que ejercitan funciones que tiene consecuencias fiscales, que a nuestro juicio deben modificarse para ser más inasequibles al fraude fiscal. Nos estamos refiriendo a organismos como el catastro inmobiliario, Registros, notarios, Tribunales económico-administrativos y CC.AA., entre otros.

- **El Catastro, los Registros y los Notarios**

Las actuaciones de la Dirección General del Catastro inciden en la correcta identificación, calificación, medición y valoración de los bienes inmuebles, activos que, por su valor, tienen una gran relevancia en el ámbito tributario, ya sea por su tributación en algunos impuestos, en función de su valor y clase o por su transmisión y los ingresos derivados de la misma, ya por su tenencia, como bien que forma parte de un patrimonio embargable, cuando su titular se convierte en deudor frente a la Hacienda Pública. Dado que es habitual que los datos catastrales discrepen de los del Registro de la Propiedad, proponemos que se unifiquen los datos de identificación de fincas y titulares. También la obligatoriedad de inscripción registral de todas las operaciones que supongan la alteración de la titularidad o características de los bienes inmuebles, normalmente recogidas en escritura pública, para evitar maniobras de ocultación. También la obligación de que los notarios deban remitir inmediatamente al Registro de la Propiedad y a la Dirección General del Catastro, todas las escrituras suscritas que afecten a bienes inmuebles (cambios de titularidad, cargas, gravámenes y cambios en su naturaleza o identificación), lo cual reducirá los costes administrativos de las transmisiones.

- **Los Tribunales Económico-Administrativos**

Los Tribunales económico-administrativos son los responsables de resolver las controversias contra Hacienda. En la última década se generó una gran bolsa de reclamaciones sin resolver, que alcanzó su punto más grave el 28 de febrero de 2017, en los que existían 318.629 reclamaciones pendientes, que eran una buena parte de los 42.365 millones de euros pendientes de cobro por la AEAT a 31 de diciembre de 2017.

Se proponen medidas para mejorar su eficacia, a la par que reforzar su independencia dotándolo de una mayor autonomía y flexibilidad en la gestión de sus recursos, mediante la creación de un Ente autónomo propio de los TEA y la supresión o modificación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, en donde la AEAT era juez y parte. También se propone compartir recursos comunes con la AEAT relativos a la informática, la gestión económica, los estudios estadísticos o los recursos humanos, para dotar a estos de más medios mientras no se cree el órgano autónomo.

Se propone eliminar la posibilidad de aportación en la vía económico-administrativa de pruebas no aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos, siempre que pudiesen haber sido aportadas en dicho procedimiento (y no se justificase una causa para no hacerlo). Y es que la doctrina del TS actualmente vigente, de permitir la aportación de pruebas en cualquier instancia de revisión, hace completamente inútil cualquier procedimiento de aplicación de los tributos o de revisión económica administrativa, cuando la intención de los contribuyentes es ocultar pruebas relevantes para la determinación de las cuotas o para la validez de los actos administrativos en general, incorporándolas a posteriori, alterando el resultado de la comprobación administrativa, y produciendo unas pérdidas de tiempo y gastos importantes.

- **La Dirección General de Tributos**

Se propone la integración de sus bases de datos en la infraestructura tecnológica de la Agencia Tributaria, para compartir información de modo fluido y sin necesidad de peticiones y manejen aplicaciones informáticas plenamente compatibles, que permitan integrar fácilmente los distintos expedientes, trámites y documentos.

Y es que uno de los cometidos esenciales de la DGT consiste en evacuar consultas, que son una pieza clave en el cumplimiento voluntario y en la reducción de los costes indirectos de la tributación. En este sentido, se propone a medio plazo que la facultad de resolver las mismas se residencia en la AEAT.

- **Las Comunidades Autónomas**

Se propone mejorar la coordinación/cooperación entre el Estado y las Diputaciones Forales en materia de lucha contra el fraude mediante la creación de una base de datos compartida con los contribuyentes que tributen en cifra relativa. Asimismo, se deben establecer mecanismos que garanticen que la normativa procedimental es homogénea en todas las Administraciones tributarias, aumentando la seguridad jurídica, limitando de costes indirectos, favoreciendo el cumplimiento voluntario, etc.

En el ámbito del Impuesto del Impuesto sobre el Patrimonio y de Sucesiones y Donaciones se reclama una armonización de tipos impositivos y una mayor simplicidad relativa a los puntos de conexión para fijar qué Comunidad es la competente para gravar al contribuyente y en dónde debe éste declarar. Además, se antoja necesaria una revisión de los beneficios fiscales, especialmente en el caso de la empresa familiar, muy permeable a la planificación fiscal de los grandes patrimonios, que reducen a casi cero su tributación. Estas medidas normativas y de coordinación son fundamentales para evitar la deslocalización de contribuyentes, que si es real supondrá introducir distorsiones como el beneficio a los ciudadanos y entidades que, por su actividad y nivel de renta tengan más facilidad para ello, pero si es ficticia -con diferencia, lo más habitual cuando se realiza por motivos fiscales- supone fraude y debe ser evitado y combatido, siendo mucho mejor, la prevención, a través de las medidas de coordinación expuestas.

Se propone instrumentar una campaña contra los cambios ficticios de domicilio fiscal a realizar por la AEAT y las Comunidades Autónomas de régimen común y Forales, para luchar contra los cambios ficticios de domicilio fiscal que generan fraude fiscal y pérdidas recaudatorias, incumplimiento de principios constitucionales de justicia y equidad fiscales por la diferencia de oportunidades entre contribuyentes, y distorsiones en la asignación de recursos por el mercado.

También otras medidas que profundicen en la colaboración entre Administraciones en diversas actuaciones tributarias, como impulsar e incentivar diligencias de colaboración entre Administraciones, inspecciones coordinadas o mecanismos de coordinación para aplicar el principio de neutralidad del IVA, cuando están afectadas más de una administración, así como mayor coordinación en los acuerdos previos de valoración que afecten a sociedades de territorio común y foral.

LIBRO II. REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

El libro Segundo lo dedicamos a la necesaria reforma de la Administración tributaria, desde una perspectiva integral, haciendo propuestas tanto para el subsector Estado, como otras que afectan al ámbito de las Comunidades Autónomas y Entes Locales. En definitiva, trataríamos propuestas sobre la organización de la Agencia tributaria, como de gestión y diseño de competencias entre las distintas Administraciones Tributarias respetuosas con las leyes de financiación Territorial y las competencias normativas propias de cada administración.

ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.

Se trata, en definitiva, de tener una futura Administración tributaria moderna y lo más eficaz posible. Se dice que un sistema Tributario vale lo que vale la Administración Tributaria que lo pueda ejecutar. La AEAT es una herramienta valiosa de cuyo buen funcionamiento hablan las múltiples distinciones y premios que ha recibido. Nuestra Agencia Tributaria mantiene desde su creación en 1992, su misión

de “ser un organismo público estatal de referencia por su eficacia y eficiencia, que promueva y asegure el cumplimiento del sistema tributario de forma equitativa, favoreciendo el desarrollo de la sociedad española”. Se organiza mediante un sistema de oficinas y equipos creado, y pensado, para las postrimerías del siglo XX, que se ha alterado muy poco hasta hoy, cuando el mundo -en particular, el económico, jurídico y financiero- ha cambiado radicalmente.

La AEAT ha sabido adaptar sus herramientas informáticas a los nuevos retos, ha sabido idear nuevos sistemas informativos y métodos de investigación para hacer frente a los nuevos tiempos, por ello tiene uno de los ratios de recaudación/coste de empleados más bajo de Europa, lo cual demuestra su eficiencia, pero se ha demostrado insuficiente en materia de lucha contra el fraude más grave y sofisticado derivado de la globalización, contra los fraudes domésticos más burdos vinculados a los sectores económicos que bordean la economía sumergida, quienes omiten sus ingresos, mediante el incumplimiento sistemático del deber de facturación. Ello lo pone de manifiesto el extraordinario volumen de la economía sumergida que señalan la mayor parte de los informes sobre el fraude fiscal.

En este contexto, los cambios normativos son sumamente necesarios, pero también lo son los modos en que la Administración Tributaria opera a nivel interno.

La AEAT necesita la aprobación de su Estatuto básico, el cual lleva pendiente desde su creación -en el ya lejano año 1992-, y en el que se establezcan elementos esenciales en cualquier organización moderna, como: su grado de autonomía en las distintas materias organizativas (personal, presupuesto, recursos económicos) y funcionales; sus relaciones con los demás órganos de la Administración Tributaria estatal y con otras Administraciones Tributarias; su misión dentro del sistema tributario español; sus objetivos en los distintos horizontes temporales; su sistema de valores, etc.

Proponemos una AEAT con naturaleza de Autoridad administrativa independiente, de modo que el Gobierno y el resto de administraciones carezca de facultades para intervenir en su dirección, con un Director General de la Agencia cuyo nombramiento requerirá una mayoría cualificada, tendrá un mandato de cinco años, renovable por otros cinco, y con unas causas de destitución tasadas y reguladas expresamente, y con un Consejo de Gobierno de la Agencia que estaría integrado por representantes de todas las AA.PP. que participen en los ingresos públicos recaudados por la Agencia.

Para superar los problemas que se han leído en prensa sobre la supuesta pasividad de la AEAT en recientes casos de fraude y delitos fiscales, se propone la creación de un organismo multidisciplinar que, dependiente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, compuesto por funcionarios de la Inspección de Hacienda, del Ministerio Fiscal y de una policía fiscal creada al efecto, que asumiría las competencias de investigación del fraude fiscal organizado y del contrabando, así como del blanqueo de capitales asociado a los mismos, dependiendo de ella la policía fiscal. Sería, además, un órgano especializado de apoyo y colaboración permanente con los órganos del Poder Judicial, en los procesos por delito fiscal, contrabando y blanqueo.

Se crearía una Oficina Nacional de Evaluación de Políticas Tributaria, que analizaría el éxito de las medidas de fomento del cumplimiento voluntario y de control adoptadas por la Agencia Tributaria en términos de recaudación, cumplimiento y ampliación de bases tributarias, los efectos que los beneficios fiscales tienen en la consecución de sus objetivos, la influencia que las modificaciones de los impuestos tienen sobre los niveles de cumplimiento y recaudación líquida. Asimismo, realizará anualmente un informe sobre la evolución de la economía sumergida en España, pudiendo realizar propuestas para corregir los desequilibrios advertidos, y a petición de cualquier Administración Pública, realizará estudios de carácter fiscal y económico, con los datos de que dispone.

La organización interna de la AEAT, basado en un Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (desarrollan funciones tanto de gestión como de inspección, pero no recaudatorias), un Departamento

de Gestión Tributaria (con funciones de información y asistencia a los contribuyentes y de control), el Departamento de Inspección (control intensivo y extensivo respecto de las grandes empresas), un Departamento de Recaudación (cobro de las deudas y gestión de aplazamientos) y una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para las entidades más grandes (200 millones de euros de cifra de negocios, en general) y (funciones de asistencia y las de control).

El principal problema de este complejo modelo organizativo español es la dificultad para conciliar las actuaciones de los distintos órganos funcionales en una estrategia conjunta, ya que, por decirlo de forma sencilla, Gestión trabaja con declaraciones, Inspección con contribuyentes y Recaudación con deudas.

Por ello, proponemos desligar las labores de información de asistencia de las labores de control, y crear dos nuevos departamentos, un Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios para facilitar el cumplimiento voluntario de todos los contribuyentes, y un departamento de Control Tributario y Aduanero que centralice el control.

Las evidentes economías de escala de integrar una parte del personal de las actuales áreas de Gestión y todo el del área de Inspección en el nuevo departamento de Inspección conllevaría la posibilidad de alcanzar a un porcentaje mayor de revisión del censo de empresarios y profesionales, y hacerlo con todas las facultades necesarias para que se revise toda su actividad cuando ello sea necesario. Al tiempo, se evitarían los conflictos competenciales entre áreas de control distintas y se eliminarían los riesgos de que, a través de comprobaciones parciales se cerrase la posibilidad de realizar comprobaciones más profundas a los contribuyentes cuyas características o actuaciones lo exigiesen. Por otra parte, hoy día las actuaciones de control sobre los tributos vinculados al comercio exterior y sobre los impuestos especiales se realizan por las unidades y equipos de inspección del Departamento de Aduanas e II.EE., y no por el de Inspección, lo cual carece de todo sentido.

Se propone la optimización del personal disponible mediante la distribución del mismo en oficinas y equipos más eficaces en su operativa, y con una adecuada especialización en el uso de ciertas herramientas; o, en fin, la superación de la “parcelación” territorial de los contribuyentes que realizan actividades económicas, superando el concepto geográfico y buscando los ámbitos sectoriales y las relaciones entre ellos. En la actual coyuntura, a la AEAT le resulta sumamente costoso el mantenimiento de pequeñas oficinas, con poco personal, en determinadas zonas de nuestra geografía. Para remediar esta disyuntiva, entre ahorro de costes y consiguiente eficiencia en el uso de recursos, y la prestación de un servicio público cercano a todos los ciudadanos, estén o no familiarizados con las nuevas tecnologías, se propone crear Oficinas de Asistencia Integral al ciudadano, en las que los contribuyentes puedan obtener ayuda e información de trámites a realizar no solo con la AEAT, sino también con la Tesorería General de la Seguridad Social, otros ministerios (especialmente vinculados a Economía, Industria y Medio Ambiente) las diversas áreas de su Comunidad Autónoma (vinculadas a las mismas materias que las mencionadas para el Estado) o el ayuntamiento correspondiente (licencias varias, tributación local, etc.), por señalar sólo algunos de los Entes que pueden exigir el cumplimiento de obligaciones.

Es evidente que la solución óptima pasa por la suscripción de convenios con otras Administraciones y Entes Públicos que permitan mantener esos servicios asistenciales en zonas que pueden estar alejadas de las grandes ciudades. Ello reduciría sensiblemente gasto público, y al mismo tiempo, permitiría a los ciudadanos realizar toda una batería de gestiones en el mismo lugar, con el consiguiente ahorro de tiempo y dinero.

Finalmente, AEAT adolece de una insuficiencia crónica de recursos humanos. Pero en los últimos años la situación se ha convertido en dramática, con una pérdida de efectivos desde 2012 hasta 2019 de un 12%, de modo que el Ente contaba con el mismo personal que 20 años antes... con infinidad de

expedientes y funciones más. Y el futuro es más sombrío aún, pues en los próximos 5 años se jubilará el 25,6% de su actual plantilla.

La plantilla de la AEAT es ya inferior a la media de los países de nuestro entorno y está envejecida, por lo que consideramos imprescindible que se convoque oposiciones para situar la plantilla en un entorno de 30.000 efectivos para equiparse, al menos, a la media de los países de la OCDE.

Por otra parte, este incremento de plantilla deberá ser progresivo en el tiempo para asegurar un relevo paulatino del personal, en el que no se pierdan conocimientos ni experiencia, sea armónico y que permita mantener la estructura de trabajo en equipo que maximizará el rendimiento de cada uno de sus componentes, así como ganar en funcionarios con habilidades en nuevas tecnologías.

EL MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En cuanto al modelo de Administración Tributaria partimos del principio de que nadie se coordina mejor que consigo mismo, por lo que nuestro planteamiento integral es el de la Administración Tributaria Única que aplicase todo el sistema tributario estatal, incluyendo las cotizaciones sociales a la Seguridad Social, recuperando las competencias que hoy ejercen las Comunidades Autónomas (CC.AA.) sobre tributos cedidos, y que integrase, a los órganos revisores en vía económico-administrativa, a los órganos consultivos en materia tributaria (Dirección General de Tributos) y a los encargados del censo inmobiliario (Dirección General del Catastro), además de otros órganos intrincados también en la Administración Tributaria estatal, como son el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), o el Consejo de Defensa del Contribuyente (CDC).

No obstante, dado que nos movemos en un modelo político y administrativo en el que los diferentes niveles de gobierno y administración ejercen diferentes competencias –compartidas a veces, solapadas otras, pero casi nunca coordinadas-, y parecen tener intereses a veces contrapuestos, las tensiones políticas e ideológicas entre ellos están muy alejadas del deseable consenso, e impiden, en ésta y otras materias, llegar a acuerdos sobre los asuntos más trascendentes.

Por ello, y sin renunciar a largo plazo a dicho modelo unitario, proponemos la máxima integración posible de los diferentes organismos que componen el sistema tributario a nivel estatal, y una intensa coordinación y colaboración entre la Administración Tributaria estatal y las de los demás niveles territoriales.

El camino a seguir comenzaría por aprobando el Estatuto orgánico de la AEAT, centralizando en ella el cobro de todos los recursos de Derecho Público estatales; seguiría con la integración estatal de organismos, como el Catastro, los Tribunales económico-administrativos y la Dirección General de Tributos; continuaría con la integración de la gestión de las cotizaciones sociales en el sistema tributario estatal; y finalizaría, con diseñar el funcionamiento en red, con acceso a una información única por todas las Administraciones Tributarias, estatal, autonómicas y locales.

En este momento, pues, proponemos la Integración de la gestión recaudatoria de toda la Administración del Estado en un único órgano de recaudación. Ello ahorraría costes, al gestionar además de las deudas que ya gestiona la Agencia Tributaria, aquellas que se gestionan actualmente desde ministerios, organismos autónomos y Seguridad social, con los mismos equipos, con los mismos procedimientos y aplicaciones informáticas ya existentes, generando economías de escala, y liberando recursos en otros órganos del estado, además de un ahorro de costes indirectos para el ciudadano que podría gestionar unitariamente todas sus deudas. Como paso previo, planteamos un nuevo marco de colaboración con organismos y TGSS mediante la integración de bases de datos y de funciones.

Asimismo, proponemos la Integración en red de las todas las bases de datos tributarias existentes en España en las diferentes Administraciones tributarias.

En este planteamiento la información se captaría, gestionaría y explotaría a través de un único sistema de información, lo que garantizaría la plena interoperabilidad de todos los datos, que cada Administración utilizaría luego para la aplicación de los tributos que tenga encomendada y contribuiría a agilizar los procedimientos puesto que reduciría la necesidad de intercambios concretos de información, superando los problemas actuales, sobre todo en el ámbito foral, con el que el intercambio de información tributaria sigue siendo muy mejorable.

Hay que destacar que existen ya algunas señales de evolución en este sentido, como es el caso del censo único compartido promovido entre la AEAT y las Administraciones tributarias autonómicas a través de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (actualmente, Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria).[1]

Hay una percepción mayoritaria por parte de la ciudadanía de que, en general, el reparto de competencias gestoras entre las diversas AATT españolas es excesivamente complejo y que, seguramente, el resultado redunda en una menor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal y en una mayor presión fiscal indirecta.

Si se analizan las distintas figuras impositivas que gestionan las CC.AA., cabe razonablemente cuestionarse si fue correcta la cesión de la gestión del Impuesto sobre el Patrimonio y del ISD, puesto que constituyen un subsistema con el IRPF con evidentes relaciones entre ellos. Asimismo, es evidente que superaríamos mejor los problemas de coordinación entre el IVA y el ITP, si este último fuera gestionado por la AEAT y que, en otro orden de cosas, sería más sencillo que la AEAT asumiera toda la recaudación impositiva en período voluntario y ejecutivo.

El reparto de espacios fiscales entre Administraciones tributarias es complejo, porque existen principios de la Hacienda Pública contrapuestos: de una parte, los principios de eficacia, eficiencia, unidad de mercado, limitación de costes indirectos, justicia, redistribución o equidad; de otro, los principios de autonomía y corresponsabilidad exigen.

El sistema actual de competencia fiscal entre CC.AA. genera un doble riesgo de distorsione las decisiones económicas y de localización de los ciudadanos y entidades, genere problemas de inequidad, desigualdad e injusticia en la aplicación del sistema tributario; una eventual pérdida de información -como sucede hoy con las Diputaciones Forales- si no se comparten las BBDD de cada Administración y cada una gestiona únicamente un parte del puzle fiscal. Evidentemente, la consecuencia será el incremento del fraude fiscal.

Por ello proponemos, como complementario/alternativo a una armonización fiscal de tributos cedidos, que no se deba ceder ninguna nueva competencia gestora en los tributos existentes a las Administraciones Tributarias de las CC.AA. que suponga una pérdida de la eficacia en la lucha contra el fraude y en la dispersión de la información. Se debe plantear la recuperación de la gestión de los impuestos cedidos actualmente.

Las medidas evaluadas en este Libro Segundo son algunas de las directrices que deben presidir ese cambio fiscal que implica cualquier reforma tributaria, del que -en nuestra opinión- cabe esperar muchas más ganancias a corto y medio plazo, que de las reformas normativas que se han venido realizando en este último lustro.



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

INTRODUCCIÓN

I. ASOCIACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO (IHE)

IHE es la única asociación de inspectores de hacienda existente actualmente, y agrupa al 80% del colectivo. El artículo 5 de sus estatutos contempla como una de sus funciones “colaborar con la Administración a efectos de determinar las más adecuadas condiciones para la prestación de sus servicios y en la elaboración de las disposiciones que les afecten, a través de su participación en las tareas de los órganos correspondientes”.

Dada nuestra especialización en la materia, nuestra inmersión en la sociedad civil española, y nuestro compromiso con los valores del Estado Social, Democrático y de Derecho y con los principios constitucionales del sistema tributario recogidos en el artículo 31.1 de la CE, tenemos la firme convicción, como ciudadanos y servidores públicos, de que nuestra aportación al interés general y a la construcción del bien común la debemos concretar en nuestras propuestas de reforma y actualización del sistema fiscal y de la mejora del funcionamiento del Sector Público.

Fruto de ello, sobre la base de nuestros conocimientos y experiencia en la aplicación del sistema tributario hemos venido haciendo en los últimos años sugerencias de todo tipo sobre cuestiones tributarias, así como opinando y valorando con total independencia el acierto o desacierto de las normas y resoluciones aprobadas por los distintos gobiernos. Algunas de ellas han sido tenidas en cuenta y se han trasladado a las normas tributarias aprobadas, pero hay otras, sobre todo las relacionadas con el fraude más grave y de carácter organizado, la dotación de más facultades a la Agencia Tributaria, o las reformas organizativas de calado en la composición y relaciones las diferentes Administraciones Públicas territoriales, que los diferentes gobiernos en España de las últimas décadas no han tenido la valentía política para llevarlas a cabo. Por eso, y desde nuestro convencimiento de que esas medidas son necesarias, las seguimos proponiendo en nuestros documentos.

En base a ello, desde hace más de dos décadas, nuestra asociación lleva haciendo análisis y propuestas de reforma sobre el sistema fiscal que aplicamos día tras día, concretadas en documentos, notas de prensa y comunicados, que hemos puesto a disposición de autoridades y de la opinión pública. Entre ellos, debemos destacar, por amplitud, el libro blanco “*REFORMA FISCAL ESPAÑOLA Y AGUJEROS NEGROS DEL FRAUDE. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES*” elaborado en el año 2014, y del que el presente documento no pretende ser sino una revisión del mismo.

II. ANTECEDENTES, JUSTIFICACIÓN Y OBJETO DEL LIBRO BLANCO

Por Resolución de 12 de abril de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda, se crea un Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, del cual no forma parte ningún inspector de Hacienda. Pese a que en julio de 2021 nuestra asociación envió al comité de expertos un conjunto de propuestas, nuestra intuición de que dicho comité no profundizaría en la lucha contra el fraude, como así ha sido, nos llevó a la tarea de actualizar nuestro libro *“REFORMA FISCAL ESPAÑOLA Y AGUJEROS NEGROS DEL FRAUDE. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES”* de cara a complementar el Libro Blanco del comité de Expertos, y que el gobierno y la opinión pública pueda conocer nuestras opiniones sobre el sistema tributario, en clave fraude.

En esta ocasión, y con la experiencia adquirida tras la elaboración de dicho libro, hemos decidido titular a esta nueva versión, *“PROPUESTAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y DE REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”*, centrándonos en aquello en lo que somos actores principales y, por ende, cercanos conocedores: la lucha contra el fraude y la organización de la Administración Tributaria española, encargada de materializar dicho cometido.

La actualización se mostraba necesaria, pues pese a los pocos años transcurridos, los métodos de lucha contra el fraude, los avances tecnológicos y la digitalización de la economía, la extrema globalización de la economía y las estructuras fiscales cada vez más internacionalizadas, las especialidades del fraude y elusión fiscales detectadas en los últimos años, las fuentes de información disponibles, y las herramientas –esencialmente informáticas– utilizadas, han cambiado en gran medida, pero también ha habido cambios destacables en la propia normativa y en la jurisprudencia que afecta a nuestros procedimientos y actuaciones.

Conviene recordar desde el principio que el **diseño de un sistema tributario** no debe consistir, simplemente, en configurar la estructura básica de los tributos que lo integran, su articulación, su impacto desde una perspectiva legal y su diseño legislativo, sino que resulta imprescindible a la vez estructurar la aplicación del citado sistema a través de **normas procedimentales y de la Administración tributaria que tiene que aplicarlas**.

En consecuencia, no es el objetivo de este documento plantear la composición de nuestro Sistema Tributario, ni el diseño de las figuras impositivas que han de componerlo. Hemos decidido centrarlo en aquello en lo que nuestra experiencia es un factor diferencial respecto a los demás actores de éste. Es por ello por lo que únicamente nos referiremos a alguna de esas figuras tributarias en cuanto a:

- a) La existencia de focos muy relevantes de fraude, en el sentido de fraudes específicos de dicho tributo, de una notoriedad que merezca ser mencionada.
- b) Medidas de carácter censal, informativo o relativo a la gestión del tributo, que puedan ser relevantes para eliminar o mitigar el fraude en su conjunto.

El grueso de las medidas se centrará, por tanto, en los procedimientos tributarios, obligaciones de información o medidas ajenas al sistema tributario que coadyuven a prevenir o perseguir el fraude fiscal.

Finalmente, hemos dado mayor relevancia –en una segunda parte del documento– a las medidas dirigidas a mejorar la organización de la Administración Tributaria, pues IHE considera que, tras 30 años de vida de la AEAT, el sistema organizativo ideado en el momento de su creación está ya agotado y obsoleto.

III. ENFOQUE DEL ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO: NORMAS SUSTANTIVAS, NORMAS PROCEDIMENTALES Y ORGANIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

El sistema tributario, como la propia Constitución afirma, tiene como objetivo el sostenimiento de los gastos públicos. El sistema se configura como una mesa, que firmemente debe sostener el gasto público sobre la base de sus cuatro patas: un sistema de impuestos, las normas para aplicarlo, la organización que lo aplica, y la distribución de competencias entre administraciones.

En efecto, por muy perfectas y justas que puedan resultar en su redacción las normas fiscales, de persistir el grado de fraude fiscal habremos fracasado con ese sistema tributario, ya que, lo que define su perfección es la correcta aplicación práctica de unos principios, y no su mera enumeración y su plasmación en normas con una defectuosa aplicación práctica. En este sentido, hay que señalar que el nivel de economía sumergida y fraude fiscal de nuestro país, acumulados, es elevado y superior al de los países de nuestro entorno. De continuar en esos niveles el Estado no podrá disponer de los fondos suficientes para cumplir las funciones que le atribuye nuestra Constitución.

Pero, para afrontar un cambio completo de tal situación, no basta con un adecuado diseño de las figuras tributarias que compondrán nuestro Sistema Fiscal; ni siquiera con una adicional reforma de las normas que definan y desarrollen la aplicación de esos tributos, su gestión, su comprobación e investigación y su recaudación. Cualquier propuesta de Reforma Fiscal española quedaría incompleta sin, a la vez, configurar una Administración Tributaria (llámese ésta AEAT o cualquier otra denominación institucional y operativa) que gestione eficaz y eficientemente tal sistema, y sea capaz de reducir los niveles de fraude fiscal y economía sumergida ahora existentes.

La AEAT ha sabido adaptar sus herramientas informáticas a los nuevos retos, ha sabido idear nuevos sistemas informativos y métodos de investigación para hacer frente a los nuevos tiempos, pero **ello se ha demostrado insuficiente en materia de lucha contra el fraude** más grave y sofisticado derivado de la globalización, y -en la orilla opuesta- absolutamente ineficaz contra los fraudes domésticos más burdos: los sectores económicos que bordean la economía sumergida, y ciertos empresarios y profesionales liberales que, siendo plenamente visibles, omiten una parte (que, en ocasiones es muy relevante) de sus ingresos, mediante el incumplimiento sistemático del deber de facturación y/o gracias a la inutilidad de los cruces de datos remitidos a la Administración cuando se trata de ventas y servicios prestados a particulares.

Por tanto, un pilar importante de la reforma, además del diseño del marco de Política Fiscal y legislativa, y de los correspondientes cambios normativos que el principio de legalidad tributaria conlleva, deberá ser la revisión del modelo organizativo encargado de la aplicación práctica del Sistema Fiscal y, en general, de toda la configuración (legal, organizativa, metodológica, etc.) vinculada a lo que, nuestra propia norma básica, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), denomina "*aplicación de los tributos*" en su artículo 83.1 y materias conexas, supuesto de los mecanismos de revisión específicos de los actos tributarios.

La **Agencia Tributaria** mantiene desde el momento de su creación por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, artículo 103, su misión de "ser un organismo público estatal de referencia por su eficacia y eficiencia, que promueva y asegure el cumplimiento del sistema tributario de forma equitativa, favoreciendo el desarrollo de la sociedad española". Se organiza mediante un sistema de oficinas y equipos creado y pensado para las postrimerías del siglo XX, que se ha alterado muy poco hasta hoy, cuando el mundo -en particular, el económico, jurídico y financiero- ha cambiado radicalmente.

Por otra parte, la Agencia Tributaria española a pesar de ser una de las que tiene la ratio de recaudación/coste de empleados más bajo de Europa, lo cual demuestra su eficiencia, es también la que tiene que lidiar contra una de las tasas de economía sumergida más altas, con una de las plantillas más bajas.

En este contexto, los cambios normativos son sumamente necesarios, pero también lo son los modos en que la Administración Tributaria opera a nivel interno. La adecuada coordinación de actuaciones; la optimización del personal disponible mediante la distribución del mismo en oficinas y equipos más eficaces en su operativa, y con una adecuada especialización en el uso de ciertas herramientas; o, en fin, la superación de la “parcelación” territorial de los obligados tributarios que realizan actividades económicas, superando el concepto geográfico y buscando los ámbitos sectoriales y las relaciones entre ellos; son algunas de las directrices que deben presidir ese cambio, del que –en nuestra opinión– cabe esperar muchas más ganancias a corto y medio plazo, que de las reformas normativas que se han venido realizando en este último lustro.

En la segunda parte del informe se detallan propuestas que IHE considera necesarias para tener una futura Administración tributaria moderna y lo más eficaz posible. Entre dichas propuestas destaca la relativa a la aprobación del Estatuto de la AEAT, la creación de una base de datos única, o la coordinación con otras Administraciones tributarias. Por otra parte, la Agencia Tributaria española a pesar de ser una de las que tiene la ratio de recaudación/coste de empleados más bajo de Europa, lo cual demuestra su eficiencia, es también la que tiene que lidiar contra una de las tasas de economía sumergida más altas, con una de las plantillas más bajas.

IV. LA MEJORA DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Figura en el Plan Estratégico 2020-2023 de la AEAT que su visión consiste en “favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales”. Para ello desarrolla dos líneas principales de actuación: por una parte, la prevención del fraude mediante la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para facilitar y minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, junto con el desarrollo de otras actuaciones preventivas; y, por otra parte, la detección, regularización y, en su caso, sanción de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control. Ambas líneas de actuación constituyen las áreas básicas de su estrategia y requieren que la Agencia les asigne atención y recursos suficientes buscando un equilibrio adecuado dada la limitación de los medios humanos y financieros disponibles.

IHE considera que la lucha contra el fraude fiscal ha sido la asignatura pendiente de la AEAT desde su creación pues, pese a los avances logrados en esta materia, han sido menores que los logrados en materia de información y asistencia (pese a las quejas que tan recurrentemente se escuchan desde determinados ámbitos, las encuestas del CIS muestran cada año como la mayoría de ciudadanos tiene en buena consideración los servicios que la AEAT les presta) y, en cualquier caso, no han logrado el objetivo que se persigue con ellos: una reducción sensible del fraude. Tras 30 años de actividad, con enormes cambios económicos y tecnológicos, los avances logrados no han logrado trasladar la sensación de que el fraude fiscal ha disminuido. Al menos, no en términos globales, aunque puedan señalarse sectores de actividad mejor controlados o con cumplimientos aceptables, en comparación con los inicios de la actividad de la AEAT.

El propio hecho de que las cifras de liquidaciones e ingresos logrados por la AEAT hayan ido en un casi constante incremento a lo largo de los años, son muestra palpable de que algo no funciona bien. Junto a esas cifras, podríamos contrastar las cifras de deuda pendiente, de deudas canceladas por insolvencia o la propia lista de deudores de más de un millón de euros, para obtener una foto más real de la situación, nada halagüeña y, sin duda, susceptible de una gran mejora.

Dicho de otro modo: la Administración Tributaria ha hecho muchas cosas y las ha hecho razonablemente bien, pero no ha sido suficiente, y uno de sus objetivos sigue lejos de alcanzarse, siendo la cifra de fraude todavía alta. Y no podemos decir en qué medida lo es, porque, precisamente, una de las cuestiones pendientes es la de estimar la economía sumergida y el nivel de fraude, parámetros sin los cuales será difícil exigir a la Administración un objetivo a largo plazo que realmente sea la medida de su éxito o fracaso.

Hay que señalar que las tres últimas leyes aprobadas para la prevención del fraude fiscal, en los años 2006, 2012 y 2021, han contemplado medidas encaminadas principalmente a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, y nuestra experiencia nos dice que hay contribuyentes que no están dispuestos a cambiar su conducta de forma voluntaria, por lo que ese tipo de medidas, siendo positivas, no resultan eficaces para terminar con ese tipo de fraudes.

Por lo expuesto, el presente documento se centra en las materias vinculadas a la aplicación del sistema tributario, tanto en las medidas de lucha contra el fraude fiscal en general y los procedimientos administrativos o penales necesarios para ello, como en el funcionamiento de la AEAT y de otras entidades que tengan encomendadas funciones tributarias.

Dentro de esas medidas se recogen propuestas de carácter muy variado, que incluyen medidas en el ámbito de algunos tributos; otras relativas al creciente fraude recaudatorio; los cambios deseables en

procedimientos de comprobación; referencias a las figuras delictivas propias del ámbito tributario; o medidas de carácter informativo o censal.

Entre nuestras propuestas de lucha contra el fraude podríamos destacar, a modo de introducción, la de concienciar a una sociedad sobre el importantísimo papel que desempeña un sistema tributario, en relación al procedimiento inspector, establecer procedimientos especiales para determinados colectivos de obligados tributarios que, por sus especiales características en unos casos (tamaño, opacidad de operaciones), o por su situación tributaria, necesitan de un trato específico y de un control especial. La consecuencia de todo fraude fiscal es no pagar, por ello ocupan un lugar importante las medidas propuestas para frenar el fraude en la fase recaudatoria de los expedientes, y atajar una grave morosidad que sigue siendo preocupante. Proponemos la reforma del Código Penal para perseguir, en última instancia, el fraude complejo y grave que no puede ser combatido únicamente en vía administrativa.

Epígrafe aparte merecen los paraísos fiscales, donde hasta el momento, Hacienda tiene una capacidad limitada para su persecución y represión, por lo que cabe adoptar medidas para dificultar esa opacidad.

Como complemento a las medidas de lucha contra el fraude anteriores se proponen algunas medidas aisladas referidas a normas de algunos de los principales impuestos, o que implican a otros órganos o administraciones, que tienden a mejorar los procedimientos, la información y ciertas conductas que distorsionan el cumplimiento.

Por último, se plantean caminos de futuro que deberían presidir la estructura de la Administración Tributaria española, de cara a lograr una mayor eficiencia en el uso de los recursos públicos que se ponen a su disposición y una mayor eficacia en el logro de sus finalidades de aplicación del sistema tributario.



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

Libro Primero: MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL

I. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y EL FRAUDE FISCAL

A. ECONOMÍA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL

a) El volumen de economía sumergida

Una de las características de la economía española es la persistencia en el tiempo de un amplio volumen de lo que se conoce, generalmente, como “**economía sumergida**”, que se sitúa en España en niveles superiores a los países de nuestro entorno, y esta situación se lleva produciendo desde hace muchos años.

Respecto de la magnitud de la economía sumergida, todos los estudios, datos e informes no oficiales mencionados ponen de manifiesto que, en términos porcentuales sobre el PIB, se sitúa en una horquilla del 20-25%, lo que supone el doble de la media del existente en la Unión Europea.

Sin embargo, ni la doctrina ni los estudios económicos se ponen de acuerdo respecto de cuestiones relevantes respecto de este concepto: su propio significado y límites, tanto en relación con la “economía legal”, como en referencia a otros aspectos fronterizos: relaciones con el fraude fiscal, en particular; su volumen y su evolución con la propia situación económica, es decir, si se trata de un fenómeno cíclico o anticíclico, etc.

b) Economía sumergida vs fraude fiscal

En una primera aproximación, y de modo sencillo, podríamos definir el fraude fiscal como el conjunto de conductas que incluyen hechos imponibles y las consecuentes bases gravables y cuotas a pagar, que se ocultan a la Hacienda Pública y/o el aprovechamiento indebido de los beneficios fiscales, llámense éstos, gastos deducibles, deducciones, reducciones, exenciones o bonificaciones.

Evidentemente, y dado que la economía sumergida podría definirse –también *grosso modo*– como las actividades ocultas en su totalidad a la Hacienda Pública, no censadas por ésta, donde hay economía sumergida, hay fraude fiscal, pero no al contrario: una actividad censada y de alta en sus obligaciones fiscales puede omitir una parte de sus ingresos e imputarse gastos que no se relacionan con la actividad o no son deducibles por Ley.

Es muy probable que las reiteradas estadísticas que se lanzan con cierta frecuencia en distintos medios de comunicación y que hablan de ese grado de economía sumergida del 20 al 25% estén mezclando ambos conceptos. Si una cuarta parte del PIB nacional estuviera sumergida, la situación económica del país sería, con probabilidad, bastante peor que la observada y, además, el fenómeno sería muy llamativo para todos los ciudadanos (a ellos no les resultaría tan “oculta”), lo que, tarde o temprano, habría conllevado un elevado grado de contestación social.

En cambio, si estimamos en ese porcentaje el fraude fiscal, es muy probable que nos estemos acercando bastante a la realidad. Posiblemente, si englobamos en él los fenómenos elusivos utilizados por grandes corporaciones –que no dejan de ser otra forma de fraude, francamente– nos habríamos quedado un tanto cortos.

Pero no es la finalidad de este documento entrar en debates conceptuales y metodológicos acerca de las relaciones y diferencias entre economía ilegal/economía sumergida/fraude fiscal, teniendo en cuenta que ni siquiera existe consenso internacional respecto de los límites de este último fenómeno, ni sobre las metodologías para su cuantificación, menos aún acerca de las propuestas para solventarla, especialmente, en momentos de crisis económica.

La acción contra la economía sumergida no puede limitarse a una visión cortoplacista, represiva y oficial. Es más, sería profundamente erróneo y creemos que ésta ha sido una de las grandes debilidades de la actividad, carente de estrategia, de las Políticas Públicas españolas, en relación con la misma.

Se necesita un diseño a largo plazo, continuado, de medidas para minorar sus negativos efectos socioeconómicos. Además, estas medidas no pueden consistir, ni exclusiva ni principalmente, en actividades represoras o sancionadoras, sino que deben enfrentarse a la economía sumergida desde una perspectiva de coste-beneficio y dinámica, moderna; es decir, se debe tratar de implantar medidas estructurales, de largo alcance, y no puramente represoras que minoren los beneficios de integrarse en la economía sumergida y acreciente sus costes.

c) El fenómeno del fraude en el contexto social y económico

Antes de exponer, de manera motivada, una serie de propuestas en materia de **lucha contra el fraude fiscal** es preciso acabar con la visión excesivamente restringida de este fenómeno, así como de concepción simplista, según la cual el fraude, elusión, evasión fiscal, planificación fiscal agresiva, etc., no son sino problemas recaudatorios.

Esta visión unilateral del fenómeno impide relacionar y coordinar el mismo con otras actividades y comportamientos antisociales que facilitan el fraude y que, asimismo, generan rentas o patrimonios ocultos, proclives y necesitados de ocultación fiscal, a la vez que conduce a pensar en soluciones mágicas y unilaterales, la mayoría de ellas puramente represoras, sin comprender el contexto, así como la necesidad de disponer de una estrategia, de una visión a largo plazo y de un Plan Integral, en suma, para luchar contra el fraude fiscal y fenómenos conexos.

Por un lado, la lucha contra el fraude fiscal en cualquiera de sus modalidades requiere plantearse que se trata de un fenómeno antisocial, pero no el único. Asimismo, su delimitación es compleja:

- Internamente, pues los problemas para diferenciar la “evasión fiscal” respecto de la “elusión fiscal” son crónicos en la literatura y doctrina hacendística. Ambos son fraude, si nos alejamos de las discusiones doctrinales, pues ambos minoran de modo indebido la factura fiscal. Ocurre que, en un caso, el fraude es fácil de conceptuar, delimitar y calificar, mientras que, en el caso de la elusión, sus límites son más difusos, jugando con complejas normativas, lagunas legales, extraterritorialidad y ficciones jurídicas que, en su origen, no están pensadas para eludir pagar impuestos. Es por ello por lo que, cuando hablamos de la “elusión” fiscal de las multinacionales, lo hacemos con la boca pequeña y la desligamos del fraude puro y duro. Pero ambos buscan lo mismo: no pagar o pagar menos impuestos, por vías diferentes a las inicialmente previstas en la normativa.
- Porque, incluso en el fraude puro se pueden diferenciar conductas de defraudación en la fase de declaración-liquidación del impuesto, omitiendo ingresos o deduciendo indebidamente gastos, de la defraudación posterior, en fase recaudatoria, con impagos de cuotas declaradas o regularizadas, mediante mecanismos dirigidos a fingir la insolvencia.
- Externamente, el impago voluntario de impuestos se superpone y se ve facilitado por otros fenómenos antisociales, que incluyen, entre otros, fenómenos conexos, como la facturación falsa, el blanqueo de capitales o los fraudes contables, y otros sólo indirectamente relacionados, como la obtención indebida de ayudas y prestaciones en base a bajos niveles declarados de rentas o ingresos.

B. MEDIDAS PARA PROMOVER EL ESTUDIO Y CONOCIMIENTO PROFUNDO DEL FENÓMENO DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA

Todos estos fenómenos se nutren de rasgos comunes de ilegalidad, afán de lucro, ausencia de visión social y colectiva, insolidaridad o comportamientos delictivos. Y, además, desde el punto de vista de los flujos económicos están interconectados, aunque de manera compleja.

Por ello, luchar contra el fraude fiscal no puede ser visto de manera aislada respecto de los planteamientos de lucha contra la economía ilegal y la economía sumergida, aunque la acción contra estas manifestaciones de insolidaridad y delincuencia no comprenden exclusivamente los aspectos tributarios.

Lo cierto es que sería deseable que la Administración Tributaria participase, junto a otros organismos públicos y entidades sociales representativas, en la elaboración de una planificación global contra los comportamientos antisociales que, como las actividades vinculadas a la economía ilegal y a la economía sumergida facilitan, favorecen, impulsan y, a su vez, son beneficiados por la existencia de bolsas de fraude y evasión tributarias.

Propuesta 1. Realización de un estudio periódico oficial, enmarcado en el Plan Estadístico Nacional, que informe de manera homogénea acerca del volumen de economía sumergida en España, su distribución y sus características.

Una política de reducción de la economía sumergida requiere, como paso previo e insoslayable, de un conocimiento detallado del fenómeno, de sus implicaciones fiscales y de la dinámica y las interacciones sociales que facilitan su expansión.

En la recién aprobada Ley 11/2021, de medidas de prevención de la lucha contra el fraude, se ha aprobado la siguiente medida, ya reflejada en los documentos presentados por IHE en los últimos años, pero debe tener carácter periódico y enmarcarse en el Plan Estadístico Nacional:

Disposición adicional cuarta. Evaluación de la economía sumergida en el Estado español.

Uno. Se encomienda al Gobierno para que encargue a expertos independientes la elaboración de un análisis y evaluación oficial de la economía sumergida en el Estado español, del fraude fiscal y laboral y de la elusión fiscal, desagregado por territorios, sectores económicos e impuestos.

Dos. El informe a que se refiere el número anterior será presentado y debatido por las Cortes Generales y, dentro de su ámbito geográfico y competencial, si lo estiman oportuno, en los Parlamentos autonómicos, que podrán promover las medidas correctoras oportunas. Dichas medidas comprenderán las modificaciones organizativas, los medios humanos y materiales necesarios, y las fórmulas de coordinación y colaboración entre administraciones tributarias precisas para conseguir los objetivos anuales y plurianuales de reducción del fraude y la economía sumergida. Los resultados de las medidas adoptadas serán fiscalizados periódicamente por las Cortes Generales a través de un modelo estándar que deberá contener información homogénea de los resultados para observar su evolución con el siguiente estudio oficial.

Propuesta 2. Creación de un Observatorio Oficial que, de forma periódica, estudie la evolución de la economía sumergida, sus causas, relaciones y diferencias con otros fenómenos socioeconómicos (como el fraude fiscal) y plantee medidas para combatirla.

Este Observatorio, que tendría que estar compuesto tanto por representantes de las Administraciones Públicas implicadas (AEAT, Seguridad Social, Ministerio de Trabajo, Comunidades Autónomas –en adelante CC.AA.–, etc.) como por representantes de entidades de la sociedad civil concernidas directamente por este fenómeno y por académicos y estudiosos de la materia, permitiría disponer de un análisis constante, actualizado y riguroso acerca de este fenómeno en España.

En esta perspectiva sería de interés, no solo abordar la cuantificación del fenómeno y su evolución en el tiempo, sino además profundizar en los procesos políticos y sociales que justifican, promueven o incentivan la aparición de fenómenos de ocultación y su expansión en la actividad económica.

Este Observatorio iría informando acerca de los rasgos y tendencias de la economía sumergida y de sus nuevos aspectos, proponiendo un elenco de medidas que fueran haciendo frente a posibles discursos de tolerancia social o justificación ante la pervivencia de este fenómeno.

Además, serviría de cauce para manifestar la preocupación social, desde distintas perspectivas, en un terreno que, si bien consideramos diferente al fraude fiscal, posee elementos comunes con tal área, por lo que sus recomendaciones, estudios y propuestas servirían también a la Agencia Tributaria para diseñar sus medidas contra el fraude fiscal.

Finalmente, y como anticipamos al principio, una medida del fraude y su evolución es la mejor medida del éxito de la Administración Tributaria en el cumplimiento de una de sus finalidades, cual es la lucha contra el mismo. Por tanto, su medición serviría, a su vez, para poder fijar objetivos a la AEAT y evaluar la consecución de estos, vinculando esa medida a la dotación presupuestaria y a las retribuciones de su personal.

C. EFECTOS SOCIALES DEL FRAUDE FISCAL

La existencia del fraude fiscal tiene un efecto social, de insolidaridad, de permisividad en comportamientos contrarios al Orden democrático, a la legalidad en su conjunto, de imagen negativa de acción social, de compromiso con el destino de los restantes administrados que no pueden permitirse; es más, el fraude fiscal coadyuva a varios tipos de fraude y evasión en el gasto público y en los comportamientos privados que, de llevarse a cabo una lucha sistemática contra el fraude *“stricto sensu”*, se verían mejorados.

Asimismo, el fraude fiscal comporta unos efectos sociales negativos, incluso, en contratos y negocios jurídicos privados, que no pueden menospreciarse y que, por lo tanto, refuerzan la necesidad de contemplar la lucha contra el fraude fiscal en un ámbito más amplio.

El fraude fiscal produce efectos contaminantes en áreas extratributarias, lo que podríamos denominar “efectos colaterales” del mismo. Estos efectos, aunque evidentes, no se perciben con claridad por los ciudadanos, y deberían pronunciarse más explícitamente, para que eso constituya, no solo un elemento más de pedagogía tributaria, para que el reproche y la intolerancia social frente al fraude penetren en la conciencia fiscal, sino también para que se reaccione frente a esas extensiones de los beneficios económicos y de otro tipo que el defraudador obtiene.

Se trata, por lo tanto, de exponer una serie de casos en los cuales la existencia del fraude fiscal perjudica a los ciudadanos, no en la recaudación, sino en ámbitos que no suelen exponerse con claridad y contundencia a la opinión pública.

Estos ámbitos inciden directamente en la vida diaria de los ciudadanos y, por lo mismo, revelan que el fraude fiscal afecta de manera directa a la sociedad en su conjunto, de maneras poco percibidas por muchos colectivos.

Dichos “efectos colaterales” del fraude fiscal pueden agruparse en función del marco en el que inciden:

a) En las ayudas públicas.

Son múltiples los casos de normativa de concesión de ayudas públicas donde se utiliza la capacidad económica como criterio de asignación, lo cual no solo es lógico y loable, sino que, además, es el fundamento de la redistribución del gasto por pura justicia social.

Y, como indicador de capacidad económica directa, se acude por encima de todos a la renta que obtiene el individuo y, de esta forma, al final la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) se convierte en el documento esencial para calificar al destinatario de la ayuda y situarlo en los umbrales decisivos en la asignación de las ayudas.

El defraudador en IRPF, o incluso quien obtiene rentas fiscales en el marco de la estimación objetiva, puede por esta vía obtener todo tipo de ayudas y transferencias públicas, sin que su capacidad económica real les haga en modo alguno merecedores de las mismas.

b) En los derechos laborales.

Es frecuente en nuestro país el fraude conjunto a la Seguridad Social y al IRPF del trabajador de parte de los gastos de personal de las empresas.

Ese fenómeno, normalmente impuesto por el empresario, aunque consentido por la persona que recibe el salario, es gravemente perjudicial en las condiciones del trabajo y en los mecanismos de cobertura que la legislación concede a los empleados.

Tal fraude incide en prestaciones sociales, como la prestación por desempleo, la indemnización por despido improcedente, o el subsidio diario por incapacidad temporal.

c) En las políticas de igualdad.

Hay que señalar el efecto directo que el fraude en la ocultación de todo o parte de los salarios tiene en las garantías legales protectoras de la igualdad de género existentes en nuestro país (art. 14 CE, Ley Orgánica 3/2007 y normativa de desarrollo).

Según todos los estudios, incluidos los de la Unión Europea, las mujeres en España cobran menos que sus colegas varones. Obviamente, si esa discriminación se da, cuantificando las diferencias sobre salarios declarados, la brecha puede ampliarse sin medida cuando lo proyectamos sobre la parte oculta de la retribución salarial, de manera que el fraude contribuye a que la brecha salarial real se consolide.

d) En el ámbito familiar

Los conflictos que se producen en el entorno familiar, también se alejan de su solución justa cuando el fraude fiscal está presente, al impedir la debida aplicación de las normas previstas para su resolución.

Por ejemplo, en materia de divorcio, tanto la posible pensión compensatoria para el cónyuge como las alimenticias a su favor o, sobre todo, al de los hijos se ven fuertemente distorsionadas por la ocultación de ingresos, siendo frecuente en los procesos contenciosos poner de manifiesto la existencia de estos, a modo de reclamación privada, sin denuncia a la AEAT, con mayor o menor acreditación.

Es obvio que el fraude fiscal puede erosionar gravemente la cuantía de las cargas familiares del defraudador, limitando incluso la capacidad del otro cónyuge para actuar con plena libertad.

e) En el cumplimiento de los contratos privados.

En nuestro Estado de Derecho, el mecanismo de solución de conflictos patrimoniales reside en la tutela judicial, es la fuerza de los Tribunales la que dirime, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado; solo la Administración tiene la facultad de anticipar la modificación de situaciones jurídicas, de acuerdo con la Ley, también en este caso con el control judicial "*a posteriori*".

Pues bien, el fraude fiscal impacta de pleno en el funcionamiento de este mecanismo esencial para la paz civil. Los contratos existen obviamente, pero su prueba en juicio es muy difícil, dada la opacidad de la documentación utilizada, o, peor aún, cuando hay simulación objetiva al ocultar parte de la transacción, alteraciones en los sujetos al interponer mercantiles o personas o simplemente meros contratos verbales.

Y, por supuesto, es conocida la problemática que produce la existencia de fraude fiscal en las reclamaciones por mala práctica, defectuosos servicios, incumplimientos parciales..., al no disponer de factura, contratos ajustados a precio real, etc.

f) En los fenómenos de corrupción

Lógicamente, el fraude se manifiesta como un efecto colateral de las redes de corrupción, al igual que ocurre con cualquier negocio ilícito (narcotráfico, contrabando o cualquier otro). Ocurre que el binomio es doblemente perjudicial para las arcas públicas, al generar un gasto excesivo –y en muchas ocasiones, indebido– y menores ingresos, pues estas actividades sumergen o disfrazan toda o parte de su operativa para ocultar la parte vinculada a la corrupción.

Ni que decir tiene que la corrupción produce otros efectos perniciosos, igualmente dañinos para la Hacienda Pública, desde la mala gestión de recursos, los efectos negativos sobre la conciencia fiscal ciudadana o la mala asignación de personal público (que, a su vez, alimenta la rueda de mala gestión y despilfarro de recursos), junto a la creación de redes clientelares que retroalimentan y perpetúan el fenómeno, incluyendo a empresarios y trabajadores e, incluso, en ocasiones, a sectores económicos o áreas geográficas enteras.

g) En la percepción de subvenciones y otras ayudas a las empresas

Finalmente, es un fenómeno habitual que, en los grandes programas de ayudas públicas, para el desarrollo de nuevos sectores productivos, para la reactivación de zonas deprimidas o para la investigación de nuevos proyectos o productos, se “infiltran” actores que fingen una actividad, total o parcialmente, para obtener dichas ayudas, sin la existencia de un adecuado control a priori, y un lento e ineficaz control a posteriori de la realidad de la actividad y del cumplimiento de todos los requisitos necesarios. Este tipo de operativas se enmascara con simulación de actividades que, en no pocas ocasiones conlleva, además, fraude fiscal, por deducción indebida de facturación falsa, simulando operaciones. Los ulteriores expedientes de reintegro de ayudas son lentos, tardíos, ineficaces, generando una profunda injusticia hacia actores válidos que han quedado excluidos de la ayuda, falta de confianza en las instituciones y una deriva hacia conductas de fraude que validen ayudas futuras. Y, claro está, el daño que se produzca a las arcas públicas por la doble confluencia de la ayuda no recuperada y de la deducción en declaraciones de impuestos de modo indebido.

Propuesta 3. Completar el indicador de la renta declarada en el IRPF como indicador de capacidad económica con otros datos patrimoniales obtenidos de una Base de Datos Integral del Sector Público.

Para lograr paliar la parte de estas conductas que afecta a las finanzas públicas, resultaría necesario utilizar una Base de Datos Integral para el Sector Público, incrementando la información de trascendencia tributaria que ya tiene la AEAT. Con la información de esta base de datos se procedería al estudio de los diferentes componentes que deben integrar el Indicador de Capacidad Económica (en adelante, ICE o similar), asignado a cada contribuyente censado.

Una primera utilidad sería acceder a información que permitiera completar el indicador de la renta declarada en el IRPF como indicador de capacidad económica, con otros datos económicos de todo

tipo, no solo los ingresos declarados por una persona, sino también la situación patrimonial propia y de su entorno familiar, a partir de datos sobre titularidad de vehículos, inmuebles y resto de activos. Este nuevo indicador de capacidad económica debe sustituir al basado en los ingresos declarados en IRPF, aunque también tenga en cuenta estos últimos.

Ese ICE, en principio, solo partiría de datos declarados por el contribuyente o de terceras personas, pero incluiría también la información procedente de la totalidad de organismos públicos en materia de gastos públicos: ayudas, subvenciones, etc. y otras actividades, por ejemplo, contratos con los mencionados organismos, etc., más los correspondientes datos de la Seguridad Social.

El acceso a dicha Base de Datos no sería idéntico para todos los Organismos Públicos. La permeabilidad medida de la información permitiría el acceso al ICE y al nivel de información que se considerara suficiente para las funciones de cada organismo, incluyendo obviamente todo aquello que, en la actualidad, puede cederse mediante petición.

Con ello cabría la posibilidad de incrementar sustancialmente los controles tributarios y no tributarios en la resolución de situaciones en las que el fraude fiscal puede ser un instrumento para alterar aquéllas, especialmente en los controles sobre las distintas ayudas del Estado, creando unidades especializadas en este tipo de control, de naturaleza tributaria, pero que sirve de base para la asignación de importantes recursos públicos.

Una segunda utilidad sería servir de control a priori de los solicitantes de ayudas de elevado importe y de los aspirantes a contratos públicos relevantes, de modo que se iniciase un expediente de investigación previo de las vinculaciones y antecedentes de las empresas y personas vinculadas a las mismas, exclusivamente dirigido a detectar riesgos de que las ayudas o contratos se concedan a entidades creadas al efecto o gestionadas, directa o indirectamente, por personas u otras entidades insolventes y/o deudoras a la Hacienda Pública, o incurso en procesos penales por casos de delincuencia económica.

- ***Introducción de los análisis coste-beneficio en la introducción y seguimiento del resultado de beneficios fiscales.***

No sólo existe una evidente vinculación entre fraude y beneficios fiscales disfrutados indebidamente. Tanto o más relevante es la percepción que se tiene del despilfarro de recursos públicos que se produce a través de la introducción de un sinnúmero de desgravaciones fiscales, algunas de las cuales son de dudosa eficacia y parecen afectar o beneficiar a muy pocos obligados. Se podría decir que existe en el propio proceso de creación e introducción de ciertos beneficios fiscales una suerte de “fraude legal”, para beneficiar a determinados grupos o colectivos frente a la mayoría de los ciudadanos.

Es por ello por lo que sería deseable introducir criterios de coste-beneficio a la hora de evaluar los beneficios fiscales más relevantes, dando a conocer a la opinión pública los niveles de eficacia y eficiencia de estos, así como indicadores que informen sobre qué contribuyentes, qué sectores y qué actividades económicas o sociales resultan beneficiados.

Unos mínimos criterios de transparencia exigen proporcionar una mayor y amplia información sobre a qué se destinan los recursos públicos perdidos mediante beneficios tributarios. Por tanto, a la hora de estimar el impacto de las reformas en los beneficios fiscales, se hace necesario tener en cuenta las reacciones en los comportamientos, mediante su evaluación continua y dinámica en el tiempo.

No olvidemos que los beneficios fiscales producen una serie de externalidades negativas que necesitan ser tenidas también en cuenta, a la hora de evaluar esa diferencia entre coste y beneficio económico, complementando su evaluación:

- Quizás lo más importante en materia presupuestaria es que los beneficios fiscales tienden a reducir la transparencia y la certeza del procedimiento presupuestario común, puesto que, muchas veces, los mismos resultan difícilmente identificables y controlables, frente a la certidumbre que acompaña a las correspondientes partidas en el lado del gasto público directo.
- El desarrollo de una Política Fiscal eficaz, por parte de los países, necesita incluir en su seno un conocimiento exhaustivo de los mecanismos que alientan la introducción de beneficios fiscales como instrumentos eficaces para el desarrollo de dicha Política y no como un “cajón de sastre” donde se incluyen concesiones que, muchas veces, no responden a los objetivos generales y son producto de decisiones pasadas e intereses privados inconfesables.
- Los beneficios fiscales tienden a aumentar la complejidad del sistema tributario y, por tanto, los costes de cumplimiento con el mismo.
- Por otra parte, los beneficios fiscales tienden a ser particularmente difíciles de derogar, bien sea por razones de Política Económica o como consecuencia de las presiones ejercidas por determinados grupos, por lo que estos tienden a crecer en el tiempo.
- Además, determinados beneficios fiscales pueden provocar la aparición de pérdidas de bienestar económico, en los casos en que estos llegan a producir distorsiones en las decisiones de consumo e inversión de los contribuyentes.

De esta manera, se considera importante llevar a cabo una evaluación de los beneficios fiscales con regularidad, con objeto de poder justificar la pervivencia o, por el contrario, la necesidad de rechazo de estos.

Para empezar, y al hilo de la próxima Reforma Fiscal, España debería llevar a cabo un informe de evaluación de la eficacia y relevancia de los beneficios fiscales más importantes (vivienda, planes de pensiones, deducción por inversiones, etc.), cuyas conclusiones permitan conocer el estado actual de los mismos, proponiendo, en su caso, la modificación o derogación de cada uno de los beneficios fiscales vigentes.

La penosa experiencia de la deducción por adquisición de vivienda en el IRPF, por su directa vinculación con la burbuja especulativa, su altísimo coste recaudatorio, la distorsión que provocaba en la decisión del ahorro, su falta de neutralidad y la constancia clara de su “capitalización” por el sector financiero y no por el contribuyente, son un paradigma de pésima utilización de la herramienta del gasto fiscal en España al servicio de Políticas Públicas que no debería repetirse.

Es evidente que los programas de gasto público directo pueden mostrar inconvenientes similares a los mencionados anteriormente y, en algunos casos, se requeriría de algún tipo de reforma de estos, pero, generalmente, este tipo de partidas son más específicas en cuanto a sus beneficiarios potenciales y más fáciles de controlar, por lo que podrían ser considerados como una alternativa a algunos beneficios fiscales.

Una vez realizada la evaluación anterior, España podría trasladar algunos de los beneficios fiscales vigentes hacia programas de gasto público directo, con objeto de mejorar la transparencia y visibilidad del marco presupuestario general.

Toda propuesta de nuevo beneficio debería ser precedida de un análisis que además de identificar el beneficio y cuantificar la pérdida de recursos públicos que conlleva, incorporar un análisis de coste-beneficio, revisando periódicamente la vigencia de tales beneficios fiscales.

Este análisis deberá realizarse de forma «independiente, profesional y efectiva» por un órgano con adecuadas competencias para evaluar la «eficacia y el coste» de las políticas y los programas que

impliquen beneficios fiscales, que diera el apoyo instrumental necesario para realizar los análisis que requieran los procesos de modernización o planificación que se impulsen sobre el campo tributario, de manera paralela a la reforma fiscal. En este sentido, hay que destacar el satisfactorio trabajo de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, a pesar de sus limitaciones, especialmente por los escasos medios disponibles.

Propuesta 4. Establecer programas de educación cívico-tributaria, en el marco de programas de educación económica básica, en los diversos niveles del sistema educativo.

En determinadas ocasiones, se necesita un **cambio cultural para acabar con comportamientos antisociales** que, sin embargo, son no sólo aceptados, sino incluso aplaudidos por ciertos grupos sociales.

La llamada Educación cívico-tributaria es importante para introducir en la mentalidad ciudadana que el cumplimiento de deberes sociales como el pago de los impuestos, de las cotizaciones sociales, el cumplimiento de las Leyes de Extranjería, etc., son necesarias, buenas y convenientes para la sociedad.

Resulta necesario transmitir con intensidad a los ciudadanos la existencia de los efectos sociales del fraude fiscal, incrementando las campañas de difusión en ese sentido, y desarrollando actividades de pedagogía tributaria en los diferentes grados del sistema educativo, todo ello directamente dirigido a incrementar la conciencia fiscal, y a que se incorpore a la cultura económica la percepción de los efectos indeseables del fraude, que se observe claramente como un grave incumplimiento social, y que impide el funcionamiento normal del sistema jurídico y social en el que nos integramos como ciudadanos. Se trata de conseguir un claro efecto disuasorio de fraude futuro, sobre la base de difundir las consecuencias concretas que se producen cuando el fraude es detectado, de manera que, nuevamente, se produzca una incidencia directa en la propia cultura tributaria y un efecto de prevención general, mediante campañas informativas con el nivel de publicidad que se decida y con el nivel de protección a la intimidad que determine la Ley vigente en esta materia

Ciertamente, la AEAT ha desarrollado, de manera intermitente, programas de educación cívico-tributaria, pero han resultado esporádicos, dependientes de estrategias caprichosas y carentes de continuidad; por ello, se precisa integrar en el sistema educativo y, en general, en la cultura económica y moral de los ciudadanos un elenco de temas, cursos o programas que combatan cualquier visión “idílica” o “apreciativa” de la economía sumergida, el fraude fiscal o cualquier otra actividad antisocial.

Esta labor educativa se enmarcaría:

- Por un lado, en programas de educación económica base, para dotar a los futuros ciudadanos de conocimientos básicos de nuestra economía y sus magnitudes elementales, de nuestros sistemas financiero y fiscal, y de las cuestiones más rudimentarias relativas a la creación y gestión de negocios y empresas.
- Por otro, en una actividad divulgativa más amplia a prestar por la Administración Tributaria, que conllevaría también una vertiente publicitaria de sus actividades, de sus profesionales y de los efectos del fraude y la importancia de los impuestos para el gasto público.

D. MEDIDAS GENERALES MÍNIMAS DE FOMENTO DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Es obvio que no sólo las labores de control y prevención son suficientes para mitigar el fraude fiscal. Ni siquiera las más potentes, porque éstas se encuentran en la mente de los propios obligados tributarios, motivo por el cual se ha aludido, en los anteriores apartados, a medidas de concienciación, educación, vinculación del ingreso al gasto público, etc.

En esta materia, la Administración Tributario puede y debe jugar un papel activo en el fomento del cumplimiento voluntario. Lo hace a través de los servicios de información y asistencia, ya sean éstos previos al cumplimiento de obligaciones tributarias, durante su tramitación o, incluso, mediando una regularización, para que el obligado pueda cumplir del modo más rápido y cómodo posible sus obligaciones.

No obstante, deben potenciarse estos servicios en un futuro, a través del camino ya abierto con la prestación de servicios telemáticos y telefónicos, el creciente número de programas de ayuda y asistentes virtuales, la creación de oficinas digitales, la nueva Sede Electrónica de la AEAT –más amigable e intuitiva– o el acceso a través de canales digitales móviles.

Pero echamos en falta medidas básicas que pueden ayudar en esa tarea y que, no por sencillas tienen –a nuestro entender– menos importancia y potencial en el fomento del cumplimiento voluntario.

Así, deberían buscarse formas y fórmulas para promover el cumplimiento voluntario de los ciudadanos, antes de iniciar actuaciones de comprobación.

Una Administración eficaz es aquella que mantiene una buena relación con los administrados, con los ciudadanos, que son quienes la sostienen económicamente y a quienes se debe. Esta premisa que parece válida para otras ramas de la AGE debería ser más patente en la AEAT, ya que la Administración Tributaria pide a los ciudadanos un cumplimiento, el de declarar y pagar impuestos, y sanciona si no se hace o se hace mal.

Es cierto que se han facilitado y mejorado mucho los sistemas de declaración acercándolos a los ciudadanos, y que la AEAT española es pionera en sistemas informáticos y adaptación de las novedades legislativas a programas informáticos. A pesar de ello, el cumplimiento de los deberes tributarios no deja de ser una de las mayores cargas que tienen nuestros ciudadanos.

Incluso se han implementado actuaciones previas al inicio de actuaciones administrativas, que permiten “invitar” a ciertos obligados a regularizar voluntariamente posibles incumplimientos detectados, con el incentivo que conlleva el ahorro de sanciones e intereses, y el consecuente ahorro de tiempo y dinero de gestionar expedientes de comprobación, tanto para la AEAT, como para los obligados tributarios.

- ***Nuevas formas de comunicación con los ciudadanos.***

En el cumplimiento de las obligaciones tributarias voluntarias debería poner la AEAT gran parte de su empeño.

En ello, se antoja necesaria la búsqueda de mejores y más eficaces sistemas de acercamiento a los contribuyentes, así como mayor claridad en la normativa tributaria, especialmente la que afecta a las personas físicas, ya que las sociedades y en general las empresas, suelen contar con asesores y gestores y profesionales que les ayudan en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. No así las personas físicas.

La primera condición de una buena relación entre la AEAT y los ciudadanos es disfrutar de una buena comunicación. El lenguaje administrativo tradicionalmente no ha sido cercano a los ciudadanos, y aunque ya no existen fórmulas arcaicas para dirigirse a los administrados, la mayor parte de las veces los documentos que se emiten desde la AEAT son excesivamente largos, complejos y con un lenguaje farragoso, excesivamente técnico que no facilita su comprensión.

Desde la AEAT debemos pensar a quién nos estamos dirigiendo con nuestros escritos. Es evidente que los documentos-plantilla deben existir para facilitar una estructura básica, pero el contenido de estos,

y sobre todo el lenguaje que en él se utiliza debería poder ser entendido por cualquier ciudadano, sin requerirse conocimientos especiales, ni técnicos.

Es por ello por lo que serían medidas adecuadas a este fin:

- La redacción de una versión “sencilla” de documentos especialmente complejos para los obligados tributarios. Podrían limitarse a la documentación dirigida a contribuyentes personas físicas y no a toda ella, debiendo elaborar un catálogo de documentos que, por su alcance masivo y su complejidad, sean susceptibles de elaboración de una versión al alcance de cualquier ciudadano.
- La elaboración de un repositorio normativo ordenado y fácilmente accesible en la Sede Electrónica, de la normativa más relevante y de más frecuente uso por las personas físicas, con resúmenes que destaquen los aspectos más importantes de cada impuesto o procedimiento, de modo que se pueda tener una noción de los pasos a seguir en los trámites de un procedimiento o de la calificación de una determinada operación en la declaración de un impuesto.

E. PROPUESTAS RELATIVAS A PAGOS EN EFECTIVO

Propuesta 5. Potenciar las transacciones por medios electrónicos, a la vez que se restringen los pagos en efectivo.

Existe unanimidad a la hora de configurar los pagos en efectivo como el nutriente básico, dada su dificultad de control, para el desarrollo tanto de la economía ilegal como de la economía sumergida. Asimismo, los pagos en efectivo, por su falta de trazabilidad y control, facilitan la evasión tributaria.

Por ello, entre las medidas más efectivas para luchar contra la economía sumergida se incluirían las disposiciones que sustituyan pagos en efectivo por transacciones electrónicas.

Por otra parte, la limitación de los pagos en efectivo superiores a 2.500 euros que introdujo la Ley 7/2012, fue buen paso en esta dirección, pero ha resultado insuficiente. Un segundo paso ha sido la reducción a 1.000 € aprobado en la nueva Ley 11/2021 de medidas de prevención del fraude fiscal, cuando una de las partes actúa como empresario o profesional.

Téngase en cuenta también que el impulso a los pagos electrónicos es coherente con la nueva economía del conocimiento e impulsa las tecnologías de la información y las comunicaciones, las omnipresentes TIC, por lo que coadyuvaría a la competitividad de las empresas españolas y a su dinamismo. Todo ello, sin perjuicio, de intentar proteger a toda aquella parte de la población que pueda sentirse perjudicada por el establecimiento de estos niveles de efectivo.

Especialmente relevante ha de resultar el impulso de los pagos con tarjeta de crédito. Debería establecerse un derecho de cualquier consumidor para pagar, a cualquier empresario o profesional con tarjeta de crédito; estando obligado, correlativamente, el empresario o profesional a aceptar el pago.

Al mismo tiempo toda la población debería tener un acceso fácil a los medios de pago electrónico básicos que puedan ser suministrados por las entidades de crédito a un coste asumible por los ciudadanos más necesitados.

Propuesta 6. Todos los medios electrónicos de pago deben ser objeto de declaración periódica a la AEAT.

Al igual que ocurre actualmente con las operaciones pagadas con tarjetas de crédito o débito, paralelamente, deberán reforzarse los sistemas de información tributaria y control de las entidades gestoras de medios de otros pagos electrónicos, incluyendo los nuevos sistemas de pago *Bizum, Paypal*, etc., que deberán ser objeto de declaraciones informativas anuales o periódicas a la AEAT.

Propuesta 7. Establecer el derecho a pagar con tarjeta de crédito o u otro medio bancario electrónico de cualquier consumidor en un establecimiento en España.

Por último, la expansión de los medios electrónicos de pago facilitaría el control de las rentas de pequeños empresarios y profesionales, que venden directamente al consumidor, lo cual es una cuestión clave para el control efectivo tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), verificando que se declaren todas las ventas, como de las rentas de los comerciantes que venden directamente al público.

Propuesta 8. Realizar un intercambio de información de todas aquellas tarjetas de crédito emitidas en el extranjero que se utilicen en España por encima de un mínimo importe.

De modo similar, a través de mecanismos de intercambio de información entre Estados (como funcionan hoy entre diversos Estados de la OCDE para los ámbitos de salarios, cuentas bancarias o inmuebles) relativos a las tarjetas de crédito que los residentes de cada uno utilizan en los demás Estados cooperantes.

Propuesta 9. Implantación del Ticket-BAI.

Ticket-BAI es un sistema que obliga a los negocios a enviar sus facturas emitidas a Hacienda, de forma directa, implantado por el Gobierno Vasco y las tres Haciendas Forales, que han acordado su puesta en marcha de forma gradual a lo largo de los años 2021 y 2022¹.

Sería deseable una medida similar de ámbito estatal, que se enmarcase en una batería de medidas que, al tiempo que facilitase las tareas de control de la AEAT, también facilitase el cumplimiento voluntario y menores costes para ello a los contribuyentes, especialmente a las empresas, profesionales y autónomos que cuenten con menos medios.²

¹ El sistema *Ticket-BAI* (TBAI), alineado con las recomendaciones de la OCDE y la Comisión Europea, y apoyado en la experiencia de otros países de nuestro entorno, persigue la asistencia a los obligados tributarios y una función preventiva del fraude fiscal, y afecta a todas las personas físicas y jurídicas que desarrollen actividades económicas en el IRPF o en el IS.

Realiza un encadenamiento de las facturas, que se firman electrónicamente, lo que impide su manipulación o borrado. Ello va a asegurar la autenticidad, integridad, trazabilidad e inviolabilidad de los registros informáticos emitidos a través de TPV, ordenadores, máquinas de vending, balanzas, tabletas o teléfonos móviles. Los registros deberán ser remitidos a las Haciendas forales correspondientes cumpliendo la forma y plazos establecidos por cada una de ellas. Además, el programa generará la factura con todos los datos necesarios e incluirá dos nuevos campos, que simplemente serán la representación de los datos de la factura en otro formato, a saber: un código identificativo TBAI y un código QR.

que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación”, destinado a abrir el camino hacia la estandarización de los sistemas de registro de facturación y contable, y a la presentación automática e instantánea de los datos a la Administración Tributaria,

Así, por ejemplo, formaría parte de esas medidas de incentivación y facilitación del cumplimiento voluntario, la creación de un programa contable gratuito a facilitar por la AEAT para actividades económicas de determinado tamaño.

con la prestación por ésta de servicios de confección de libros registro y de declaraciones fiscales para empresarios y profesionales.

II. PROPUESTAS DE REFORMA EN ALGUNOS IMPUESTOS

A. EN EL IRPF

Propuesta 10. Modificar la regulación de la residencia fiscal en IRPF.

Con esta medida se trataría de impedir que contribuyentes con una fuerte conexión con el territorio español eludan el pago de este impuesto logrando la residencia fiscal en otros, normalmente calificados como paraísos fiscales o de baja tributación, con unos requisitos menos exigentes para otorgar la residencia fiscal, lo que impide que no se cumplan los requisitos fijados en la normativa española actual para la consideración de residentes en España, a pesar de permanecer en este último país más días y de localizarse en el mismo más intereses económicos y personales.

En la normativa española se deben definir con el máximo detalle posible conceptos que, por su ambigüedad, incitan al fraude y dificultan las comprobaciones posteriores, como residencia habitual, ausencia esporádica, o núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se pretende operar en un triple sentido:

- Modificar la residencia por “permanencia”, de tal manera que el cómputo de días en territorio español no dependiera de la acreditación de la residencia en el extranjero a efectos de la normativa interna y/o que se exija una estancia inferior a los 183 días actuales para considerar a una persona residente en España.
- Establecer criterios claros de residencia por “intereses económicos”, tanto cuantitativos (mayoría relativa de renta o patrimonio mundial, con indicación de los puntos de conexión a efectos del cómputo), como cualitativos.
- Regulación de la residencia por “intereses vitales”, cambiando la prescripción “iuris tantum” actual por un conjunto de criterios que no admitan prueba en contrario.

Además, la situación actual, con la aparición del teletrabajo, exige revisar el concepto de residencia asociado a la permanencia en un territorio un número de días al año.

Propuesta 11. Eliminación o reforma sustancial del régimen de módulos.

Por razones de equidad, capacidad económica y recaudación, se plantea la supresión escalonada de la estimación objetiva (módulos), tanto en lo que se refiere a la estimación objetiva del IRPF, como respecto del régimen simplificado del IVA. Subsidiariamente, se podrían eliminar de este régimen a todas las actividades que no facturan a consumidor final.

El artículo 31.1 de la Constitución señala que:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Basta la simple lectura del precepto constitucional para concluir que si en el impuesto principal de nuestro sistema fiscal, tanto por ser el de mayor significación recaudatoria, como también por ser el único realmente progresivo, al menos formalmente hablando, el IRPF no se calcula adecuadamente la capacidad económica “renta”, sometida a imposición y el impuesto se exige sin tener en cuenta la misma, estamos incumpliendo de forma radical el mandato constitucional.

Desde la IHE hemos calificado sistemáticamente al régimen de estimación objetiva del IRPF (régimen de estimación objetiva o, como se le conoce popularmente, de “módulos”) como un “*nido de facturas falsas*”.

La razón es muy sencilla: si un contribuyente en módulos incrementa su facturación, hasta los límites legales, que actualmente no puede ser mayor de 250.000 euros, de manera general, la tributación que deberá ingresar no variará.

Sin embargo, el empresario en régimen estimación directa que reciba estas facturas, se las podrá deducir, tanto al 21% en el IVA, como al 25% o 30%, en general, en el Impuesto sobre Sociedades. Si el empresario o profesional que recibe la factura es una persona física, lo único que varía es que la deducción se realiza en el IRPF, al tipo marginal correspondiente que puede llegar a ser del 52%, dependiendo de la CC.AA. de residencia.

La deducción de facturas falsas o falseadas, emitidas por empresarios en régimen de módulos, es un problema muy grave. No sólo hablamos de facturas falsas, detrás de las cuáles no hay nada, sino también de facturas infladas, por un mayor importe del real.

En estos supuestos, el empresario en régimen de módulos no tiene que realizar un mayor ingreso y el empresario en estimación directa defraudador, disminuye las cuantías a pagar tanto en el impuesto directo (IRPF o Sociedades) como en el indirecto (IVA).

Estas operaciones son muy complicadas de detectar y regularizar, y como son supuestos extendidos, suponen una merma recaudatoria muy relevante.

Por otra parte, el régimen de estimación objetiva en el IRPF y el régimen simplificado, los cuales están legalmente coordinados, en el IVA generan otros problemas:

- En primer término, los módulos no están bien calculados. Nos encontramos sistemáticamente con que los rendimientos que se calculan son mucho más bajos de lo que, realmente, obtienen los empresarios.
- Además, al renunciar el Estado a la información que ofrece la contabilidad de estos empresarios, nos encontramos con una parte de las empresas sobre las que no se dispone de ninguna información fiable, con el problema estadístico, de economía y competitividad que esto conlleva, entrando en una causa clara de “economía sumergida”, lo que refuerza, nuevamente, la tesis expuesta en este Informe de que la economía sumergida y el fraude fiscal disponen, en muchos casos, de nutrientes comunes y, por ello, deben ser combatidas de forma coordinada.
- Mucho más grave que esto es que empresarios que tienen importantes ingresos, no sólo declaran menos que otros contribuyentes, sino que disponen del acceso a determinadas prestaciones sociales como, por ejemplo, prioridad en el colegio de los hijos, frente a trabajadores que obtienen, realmente, muchos menos ingresos.

Si se quiere fomentar la conciencia fiscal y el deber de pagar impuestos, estas situaciones no deberían existir, porque no es una cuestión de fraude fiscal (*sic*), sino que los correspondientes contribuyentes que tributan por módulos están tributando correctamente y lo que está mal diseñado es el propio sistema de determinación objetiva de las bases imponibles.

En suma, el régimen de estimación objetiva o módulos daña gravemente lo que hemos denominado “factores sociales del fraude fiscal”.

- Otro problema adicional de este régimen de módulos es que la tributación suele ser superior por cada empleado contratado. Esto quiere decir, que como uno de los parámetros más usualmente

aplicado en el régimen de módulos es el de trabajador contratado, el régimen perjudica directamente el empleo.

Así, mientras que un empresario en estimación directa deduce el pago de los salarios, un empresario en módulos incrementa su tributación, contratando a un empleado más.

Es destacable la reducción incluida en la Ley 35/2006, introducida en la Ley 26/2014, en las actividades susceptibles de tributar por este tipo de sistemas, pero es necesario ir más allá en la regulación de los sistemas objetivos.

Propuesta 12. Simplificación de obligaciones contables para pequeños contribuyentes.

Se tiene que lograr una reducción de costes formales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los empresarios y profesionales de reducida facturación. Para ello, por parte de la AEAT debería suministrar un programa informático contable que facultase la presentación de las autoliquidaciones, la llevanza de la contabilidad de manera sencilla, la presentación de las declaraciones informativas, reduciendo los costes indirectos.

Esta medida debería de combinarse con las ya señaladas en los apartados I.D y I.E anteriores, y con la Propuesta 11 anterior, conformando un bloque de medidas de mejora del control de los ingresos de ciertas actividades de pequeño y mediano tamaño, al tiempo que se facilita a los empresarios y profesionales medios para agilizar y abaratar las gestiones derivadas de la normativa tributaria.

Propuesta 13. Limitación de deducciones por bienes suntuarios.

Bajo esta rúbrica, se pretende proponer que no se permita la deducción de la adquisición de determinados bienes y se limite la de otros, por su componente de innecesaridad o aprovechamiento de las deducciones fiscales para costear productos de alta gama que pueden suplirse por otros perfectamente aptos para la actividad desarrollada.

El caso paradigmático, por frecuencia y visibilidad, es el de los vehículos. La idea sería limitar el importe unitario cuya deducibilidad como gasto se permita en los gravámenes directos (p. e. en 30.000 € para este supuesto), de modo que el coste por encima del límite sea costeado íntegramente por la persona física o empresa que lo adquiriera, sin computar como gasto fiscalmente deducible. Evidentemente, la medida sería extensiva a otro tipo de bienes.

Determinados bienes y servicios serían excluidos íntegramente de la deducción fiscal, por su carácter manifiestamente superfluo. No nos estamos refiriendo a gastos ya excluidos en cualquier tributo (joyas, pieles, objetos de colección, etc.), sino a determinados gastos de viajes, restauración o vestido que superan con creces lo necesario para realizar una actividad empresarial o profesional y que tienen un elevado componente personal que mezcla el ámbito profesional y particular con no poca frecuencia.

Es, no lo olvidemos, un tipo de “beneficio” otorgado a estas actividades, a diferencia de los trabajos por cuenta ajena, justificado, no en la pura necesidad (que la habría, en ambos casos), sino en fomentar la actividad generadora de riqueza.

Para determinar las cuantías no deducibles por productos, tendríamos que evaluar y establecer unos parámetros medios de gasto en función del número de trabajadores o del volumen de ingresos, esto es, cantidades a tanto alzado, puede limitar los excesos y facilitar la comprobación tributaria.

B. EN EL IVA

La mayoría de las propuestas en este apartado irán dirigidas a prevenir devoluciones por cuotas soportadas en operaciones sin ingreso del IVA repercutido.

En el marco de este Impuesto es frecuente asistir al pago de devoluciones cuyo principal componente son cuotas que provienen de operaciones en las que el emisor de las facturas no ha procedido al ingreso del IVA.

No es extraño que existan vinculaciones entre comprador y vendedor en supuestos de impago de cuotas de IVA que, sin embargo, han generado un crédito fiscal en la compradora, que puede obtener devoluciones. En algunos casos, además, estas devoluciones o deducciones se producen en el marco de esquemas de defraudación, siendo la empresa deudora una pantalla utilizada para eludir el pago del impuesto, ya sea en el contexto de operaciones interiores o aprovechándose de la dificultad de control del régimen de circulación y deducción del impuesto a nivel comunitario (tramas de defraudación de IVA).

Además, este tipo de defraudaciones o impagos puede afectar a la competencia en un determinado sector, pues gracias al impago del IVA puede haber una bajada de precios, lo que se potenciará si las operaciones están, además, gravadas por Impuestos Especiales de Fabricación (alcoholes, hidrocarburos, tabacos, vehículos), también defraudados.

Consideramos que se pueden adoptar medidas normativas para, cuando menos, paliar esta sangría de recursos públicos, como podrían ser las que relacionamos a continuación.

Propuesta 14. Modificación del artículo 87.5 de la Ley del IVA. Responsabilidad por la deducción de cuotas no ingresadas por quien repercute el IVA en supuestos de vinculación.

Esta norma prevé la responsabilidad subsidiaria del destinatario de la operación cuando existe prueba de connivencia con el transmitente. Se trata de una prueba indiciaria compleja, en base a presunciones basadas en la anomalía del precio.

Dicha norma es compleja en cuanto a la prueba, incompleta e insuficiente. Se propone tasar los supuestos de vinculación y otras relaciones comerciales en los que no debe haber duda sobre el conocimiento de la conducta del vendedor por parte del comprador, considerando estos casos como presunciones adicionales válidas para la exigencia de la responsabilidad.

A estos efectos, cabe recordar que el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992 del IVA establece un régimen especial en el Impuesto, voluntario, para grupos de entidades que se vinculen en los términos del artículo 163 quinquies, en relación con el 61 bis del Reglamento del Impuesto. En este régimen sí existen responsabilidades entre las empresas que forman parte de este, por las deudas que generen.

Pues bien, se trataría de aplicar las mismas normas de vinculación aplicables al régimen, para apoyar las presunciones a tener en cuenta a la hora de exigir una responsabilidad como la del artículo 87.5.

Es obvio que empresas que formen parte de un grupo, o que estén administradas por los mismos gestores, o participadas por los mismos o similares socios, no pueden desconocer la situación financiera y las relaciones comerciales respectivas. Cuando estas entidades operan entre ellas, es fácil suponer que, si una de ellas genera cuotas de IVA a ingresar y no las abona, mientras que, por las mismas operaciones, la otra entidad se beneficia de la deducción de las cuotas soportadas, algo no encaja. En realidad, se está eludiendo el pago del tributo, al tiempo que se solicitan devoluciones a la Hacienda Pública.

Y, si bien la carga de la prueba de existencia de vinculación correrá de cargo de la Administración, en los casos en que se pruebe, no deberá exigirse la existencia de precios anómalos y la responsabilidad deberá ser solidaria.

Carece de sentido, tanto exigir que el precio se desvíe del mercado, cuando las entidades están relacionadas y se van a beneficiar en su conjunto del impago, como agotar la acción de cobro frente al

transmitente, cuando se trata de conductas en las que la posición del adquirente, vinculado y colaborador y principal beneficiario de la conducta, lo coloca en una posición de tal conocimiento y ventaja que permite pensar en la responsabilidad solidaria como medida proporcionada a la conducta y a los fines de cobro efectivo de la deuda.

Propuesta 15. Modificación del artículo 87.5 de la Ley del IVA. Responsabilidad por la deducción de cuotas no ingresadas por quien repercute el IVA en supuestos de connivencia.

En los demás supuestos de obtención de deducciones y/o devoluciones por cuotas soportadas en operaciones sin ingreso del IVA repercutido, en las que no haya una vinculación como la sugerida en el punto anterior, se aplicaría la norma hasta ahora existente en el art. 87.5, si bien ampliando el catálogo de presunciones legales sobre la connivencia entre comprador y vendedor.

Un ejemplo serían aquellos casos en que las cuotas soportadas por el adquirente procedan en un elevado porcentaje de un único proveedor o de operaciones puntuales.

La problemática de prueba de connivencia quedaría, por tanto, reservada a otro tipo de relaciones comerciales que, por su continuidad en el tiempo o la especial relación de fuerza de alguna de las partes, pueda determinar la exigencia de responsabilidad.

No obstante, esta medida puede complementarse con la que se propone a continuación.

Propuesta 16. Retención o garantía de las devoluciones solicitadas por empresas vinculadas a la deudora.

Se trataría de una medida complementaria a la número 15, como mecanismo adicional de protección del efectivo ingreso de las cuotas de IVA, cuando las operaciones se producen entre partes vinculadas, de modo que, mientras una se deduce las cuotas de IVA por supuestas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por una empresa vinculada a ella, solicitando y obteniendo devoluciones, el IVA repercutido no se ingresa por la vendedora, generando un importante quebranto a la Hacienda Pública. Lo lógico es que dichas devoluciones se retengan³, en tanto la deuda que está vinculada a la misma operación no se pague.

Como alternativa, se puede solicitar que la propia devolución solicitada se ofrezca en garantía de la deuda de la empresa vinculada.

Propuesta 17. La extensión del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo de IVA.

Junto a todo lo anterior, un mecanismo que ha funcionado muy bien para evitar estos impagos es la inversión del sujeto pasivo aplicada a determinadas operaciones inmobiliarias (daciones en pago y entregas en procesos concursales), lo cual hace plantear la posibilidad de extender este mecanismo a toda transmisión de inmuebles entre sujetos pasivos del IVA (por el importante volumen de las cuotas en juego) u otras operaciones al margen de las inmobiliarias, en aquellos sectores que hayan demostrado niveles sensibles de fraude.

³ Obviamente, ello conllevará hacer las correspondientes adaptaciones en el apartado 3 del artículo 115 de la Ley 37/1992, para señalar ese motivo como causa no imputable a la Administración que permita demorar el pago de la devolución, de cara a cumplir con lo establecido en el art. 31 LGT, que se remite a la normativa de cada tributo para establecer las formas, plazos y condiciones de las devoluciones.

Propuesta 18. Modificación del artículo 71.3. 1º RIVA. Declaración mensual por superar un determinado volumen de operaciones en el propio ejercicio.

Dicha propuesta de modificación en el IVA afecta de una forma directa al fraude en el sector de los hidrocarburos, en el que se ha puesto especialmente de manifiesto la necesidad de esta medida.

Se propone no sólo que las entidades que hubiesen excedido durante el año natural inmediato anterior un volumen de operaciones de 6.010.121,04 euros pasen a realizar sus declaraciones con periodicidad mensual, sino también cuando ese volumen de operaciones se haya excedido durante el ejercicio en curso, surtiendo efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el cual se haya alcanzado dicho importe.

Esto es fundamental para tener un conocimiento más próximo en el tiempo de la operativa y de las deudas impagadas, sin esperar períodos trimestrales en los que los impagos por estos operadores se han demostrado millonarios.

En la práctica, la recuperación de estas deudas se torna casi imposible, por lo que es necesario que, al menos, se ataje su generación lo antes posible, por los daños a la Hacienda Pública y a los propios sectores en los que intervienen estos operadores, en los que los precios se ven alterados bruscamente por estas prácticas. Por tanto, el objetivo es doble: al margen de intentar el cobro de lo adeudado, cuando las entidades carecen de estructura y son meros cascarones para cometer el fraude, deben ser detectadas de inmediato para evitar más fraudes lo que, normalmente, supondrá su cese y expulsión del mercado.

C. PROPUESTAS SOBRE ADUANAS

En esta materia hay que considerar, en primer lugar, las amplias funciones que tienen las Aduanas. Las tareas de control van mucho más allá de la simple recaudación de los derechos aduaneros que, por otro lado, desde la segunda mitad del siglo XX, están sufriendo un proceso de continua reducción, fruto de la liberalización del comercio internacional. De hecho, entre las cuatro misiones que tiene la Aduana, según el Código Aduanero de la Unión, solamente la última se refiere al control aduanero e. incluso en este supuesto no lo establece de forma principal, sino del siguiente modo: *“mantener un equilibrio adecuado entre los controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo”*.

De esta manera, el pretender analizar o justificar por su papel recaudatorio la función de las Aduanas –como es el sesgo mayoritario en la AEAT–, no sólo no tiene sentido, sino que perjudica y menoscaba la valoración de las actuaciones aduaneras de este Departamento, dentro de las cuales están adquiriendo un papel importante las funciones de auditoría en el ámbito de la figura del Operador Económico Autorizado que supone una simplificación de los trámites aduaneros del sujeto que lo obtiene, y que se concede previa verificación del cumplimiento de una serie de requisitos en un procedimiento complejo que difiere del procedimiento inspector al uso.

Además, hay que recordar que el fraude en Aduanas es, a menudo, el primer escalón para posteriores ilícitos en el interior del país, sean fiscales o no.

Hay que tener en cuenta, también, que la Unión Aduanera es una competencia exclusiva de la Unión Europea (art. 3.a) del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE) y, de hecho, es uno de sus pilares históricos básicos. Ello comporta que toda la normativa básica en esta materia sea comunitaria y no nacional. Sin embargo, en el estadio actual de construcción de la UE, son los Estados miembros quienes gestionan la frontera exterior común, por lo que la normativa sobre organización aduanera y, en parte, sobre procedimientos aduaneros (compleja y ajena a nuestra concepción jurídica

tradicional), es nacional, y su conocimiento, así como el contacto con la Comisión o con las Administraciones Aduaneras de otros Estados miembros, es mayor que en otras áreas.

Otra particularidad del control aduanero es que tiene un importante sesgo policial, tanto en el control cotidiano de los recintos aduaneros, en donde los delitos más comunes no son contra la Hacienda Pública, sino de contrabando o contra la salud pública, como por las peculiaridades de los controles “*a posteriori*”, por lo que una visión estrictamente “inspectora” o “tributaria”, puede resultar insuficiente.

Este sesgo policial, además, tiene características muy particulares, así, por razones históricas, el control policial de los recintos aduaneros no corresponde a la AEAT sino a la Guardia Civil y pese a que la normativa otorga la máxima autoridad en dichos recintos a los Administradores de Aduanas, el hecho de que la Guardia Civil tenga sus propios mandos militares, más la realidad de que a la misma le correspondan las competencias de seguridad en dichos recintos, ha conllevado, históricamente, un sinnúmero de situaciones de conflicto entre ambas Instituciones.

Estas dificultades de “dirección-coordinación” se incrementan, si se añade que el resto de las policías (Nacional y autonómicas) también actúan en los recintos aduaneros, al considerar que tienen competencias en los mismos cuando se cometen delitos no estrictamente aduaneros (por ejemplo, de tráfico de drogas).

Como es sabido, la Aduana cuenta con su propia organización policial, Vigilancia Aduanera. Aunque esta organización nació para luchar contra el tráfico de contrabando, en la actualidad ha ampliado sus funciones a otros delitos (de blanqueo de capitales, contra la Hacienda Pública, en incluso, en otros delitos económicos) y también como Policía al servicio de toda la Administración tributaria, por lo cual debe ser el fundamento de la próxima Policía Fiscal.

Los medios materiales con los que debe contar la Aduana y, por lo tanto, su Presupuesto, difieren bastante de los tradicionales en una “Administración tributaria”, pues en el Presupuesto de la Aduana debe contemplarse los siguientes conceptos, a menudo de importes extraordinariamente elevados:

- Los medios propios de Vigilancia Aduanera, como puedan ser barcos, aviones, vehículos terrestres, sistemas de vigilancia y escucha, o partidas reservadas para el pago de confidentes, etc.
- Medios propios de los recintos aduaneros, como puedan ser escáneres para los reconocimientos no intrusivos, balanzas y básculas de todos los tamaños, reactivos antidroga, medios propios de los laboratorios de Aduanas, dispositivos y medios para escanear personas o animales, precintos, recintos para animales incautados, etc.

Propuesta 19. Incremento del control de las exportaciones, especialmente de mercancías más sensibles, por su consumo masivo o por su alto valor, para evitar su desvío al mercado sumergido interior.

Se propone este mayor control, tanto en materia de análisis de riesgos, como en controles físicos e inspectores, especialmente para mercancías que, por estar destinadas a un consumo masivo o, por el contrario, por su reducido volumen de movimientos, pero muy alto valor (entre otras), puedan ser especialmente sensibles al fraude por desvío de la exportación al mercado interior, beneficiándose de las exenciones de impuestos indirectos. El control deberá extenderse, tanto a la realidad de la exportación como al valor de la mercancía, para evitar su desvío al mercado sumergido interior.

El fin fundamental de esta medida es mejorar el seguimiento y control del cumplimiento por parte de los correspondientes obligados tributarios de la correcta presentación y, en su caso, subsanación de las declaraciones tributarias modelos: 512, 521, 544, 547 y 548, dotando a la ONII (Oficina Nacional de

Investigación de Aduanas e Impuestos Especiales) de los medios personales operativos necesarios para poder efectuar operaciones de campo y de comprobación necesarias para poder sondear y detectar tempranamente comportamientos y organizaciones tendentes al fraude fiscal.

Propuesta 20. Mejora continua en las herramientas de análisis de Aduanas e Impuestos Especiales.

Las herramientas de análisis de esta área se han visto potenciadas con la introducción de mecanismos como SILICIE⁴, SIANE⁵ o SII⁶. Pero se perciben carencias en determinadas informaciones importantes contenidas en las declaraciones ENS⁷ (Declaraciones Sumarias de Entrada) o DUA⁸ de importación (Declaraciones Aduaneras de Importación). En el caso de bienes muebles perfectamente identificados y que sirven como medio de transporte para las mercancías, sería muy útil y eficaz indiciar y crear dominios en las herramientas corporativas para permitir realizar búsquedas a través de la funcionalidad colectivos referida a dicha información, especialmente, en lo que se refiere a la información sobre matrículas y números de bastidor de los vehículos que se utilizan como medios de transporte internacional.

D. REFORMAS EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES (II.EE.)

Sobre las competencias de los órganos de Aduanas de la AEAT respecto de los II.EE., hay que tener en cuenta que:

- Éstas alcanzan a Impuestos que, técnicamente no tienen la consideración legal de “Especiales”, como puedan ser todos los nuevos tributos energéticos⁹.
- La competencia no es completa, porque la gestión del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT¹⁰) está conferida al Departamento de Gestión Tributaria.
- La importancia de la figura de la Intervención de II.EE. (artículo 48 Reglamento de II.EE.) como control más inmediato y cercano al contribuyente en la prevención temprana del fraude y asesoramiento en esta compleja materia a los establecimientos sujetos a la misma. Supone el ejercicio de una función intermedia entre la gestión y la inspección.

⁴ SILICIE. Sistema de suministro inmediato de libros de contabilidad de existencias de impuestos especiales (alcohol, tabaco, hidrocarburos) que deben llevar determinadas empresas de forma estandarizada.

⁵ SIANE. Sistema Integrado de Avituallamientos y Notas de Entrega. Es un nuevo sistema de gestión de los documentos utilizados en el ámbito de los productos objeto de impuestos especiales de hidrocarburos relativo a las Notas de Entrega a emitir en el procedimiento de Ventas en Ruta y los comprobantes de entrega de los avituallamientos de carburante a embarcaciones y aeronaves.

⁶ SII. Suministro Inmediato de Información.

⁷ ENS. Declaraciones sumarias de entrada. Es una declaración que se presenta en la primera aduana de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la comunidad previa a la llegada de las mercancías y que comprende todas las mercancías a bordo del medio de transporte.

⁸ DUA. Documento Único Aduanero.

⁹ Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, sobre el valor de la producción de energía eléctrica; Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

¹⁰ IEDMT. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

- El Departamento tiene competencias que no encajan en ninguna de estas dos categorías, como puede ser el control de la producción y transformación del azúcar y la isoglucosa o la gestión y régimen sancionador relativo al Intrastat.
- Las bases imponibles de la mayoría de estos Impuestos, a diferencia del resto del sistema tributario, son unidades físicas, no magnitudes monetarias, por lo que su control pasa más por un control de unidades de producto que de valores o precios, lo que explica por qué la competencia del control de estos tributos está conferida a este Departamento.

Propuesta 21. Revisión de los supuestos de no sujeción y exención del IEDMT.

Los supuestos de no sujeción fueron pensados inicialmente con una configuración del Impuesto Especial basada en la cilindrada de los vehículos y no, como ocurre actualmente, en el grado de emisión de los vehículos.

Proponemos sustituir la exención por una bonificación del Impuesto. Actualmente, tras la modificación operada en la tarifa del Impuesto y su vinculación con el grado de emisión, hace perder más aún el sentido de la exención al existir ya numerosos vehículos que tributan a un tipo cero, incluido vehículos de gama alta.

Propuesta 22. Extensión de la obligación de pago mediante tarjeta bancaria a los suministros de gasóleo bonificado.

Se trataría de los suministros efectuados mediante el procedimiento de ventas en ruta, pues son de los pocos suministros de este tipo de gasóleo, cuyo coste para el erario público es importante, que no están controlados a través del sistema EMCS¹¹ o de medios específicos de pago, considerando como tal sólo las tarjetas de gasóleo bonificado, aunque sí a través de un sistema propio denominado SIANE. El pago mediante tarjeta reforzaría el control y trazabilidad de los suministros.

Propuesta 23. Inclusión de los cigarrillos electrónicos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Labores de Tabaco.

Inclusión expresa y precisa de los cigarrillos electrónicos en caso de contener nicotina o sustancias potencialmente nocivas y de la hoja de tabaco en el ámbito objetivo del IE Labores de Tabaco. Se trata de una medida que persigue más el control que la recaudación.

Propuesta 24. Establecimiento de un tipo efectivo reducido sobre el vino en el Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas.

La ley 38/92 de 28 de diciembre, de Impuestos especiales ha establecido para el vino, hasta ahora, un tipo cero al considerarse un sector históricamente necesitado de protección históricamente.

Sin embargo, la existencia de fraudes e irregularidades en la circulación del vino y en la fabricación clandestina de alcoholes hace aconsejable la fijación de un tipo efectivo para el vino ya que determinadas infracciones específicas de la ley al incumplimiento de normas de control vinculan la

¹¹ EMCS (Sistema de control de movimientos de productos sujetos a impuestos especiales) Comprende EMCS intracomunitario relativo a la circulación en régimen suspensivo entre los distintos estados miembros de la Unión Europea y EMCS Interno aplicable a la circulación en régimen suspensivo (sin devengo de impuestos especiales) dentro de un mismo estado miembro o con aplicación de un supuesto de exención o bonificación en determinadas condiciones.

sanción a imponer a un porcentaje de la cuota que en el caso de tratarse de vino no pueden imponerse por existir un tipo cero y por ende cuota cero.

E. REFORMAS RELATIVAS A LOS HIDROCARBUROS

Como veremos, esta batería de medidas busca atajar las tramas de fraude en este sector, que se combinan con las expuestas en el marco del IVA.

Las medidas tienen, en su mayor parte, un marcado carácter preventivo, dado lo complejo de regularizar y, especialmente, recuperar las cantidades defraudadas por los operadores fraudulentos, a lo cual debe añadirse la elevada cuantía de las deudas generadas y la rapidez con que se producen.

Propuesta 25. Exigencia de garantía para obtener la condición de operador petrolífero.

Se propone reformar el artículo 42 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, para exigir una garantía para obtener la condición de operador petrolífero. Esta medida ya se establecía el Preámbulo de la Ley 8/2015, de 21 de mayo, que reformaba dicha Ley y que, sin embargo, no se trasladó a su articulado.

No es necesario exponer los elevados volúmenes de fraude que un solo operador puede generar en este sector, en el que el precio de venta incluye un elevado impuesto especial sobre el hidrocarburo, además del IVA. Las defraudaciones son millonarias y recuperar la deuda a posteriori, casi imposible, como ya se ha indicado en la Propuesta 18, que sirve de complemento a ésta.

Propuesta 26. Eliminación de la posibilidad de que los distribuidores al por menor de productos petrolíferos puedan suministrar a otros distribuidores al por menor.

Esta posibilidad, introducida en el artículo 43.1 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, implica que los distribuidores al por menor de productos petrolíferos puedan suministrar a su vez a otros distribuidores al por menor de productos petrolíferos.

La medida perseguía favorecer la liberación del sector, con éxito muy limitado. En cambio, ha favorecido las tramas de fraude organizado que, además de defraudar las cuotas de IVA, suponen un factor muy importante competencia desleal en el sector al aprovecharse de precios más reducidos por la falta de ingreso de las cuotas impositivas.

Propuesta 27. Mejorar los sistemas de coordinación entre la Agencia Tributaria y los organismos reguladores del sector de la energía.

Se debe reformar el artículo 95.1 LGT, añadiendo una letra n) para habilitar la cesión de información tributaria a dichos organismos reguladores (tales como el Ministerio de Energía, la CNMC¹² o la CORES¹³), a los efectos del ejercicio por éstos de sus facultades de control y, en particular, en relación con las potestades sancionadoras sobre los operadores petrolíferos y su inhabilitación por dejar de cumplir los requisitos exigidos legalmente.

¹² CNMC. Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

¹³ CORES. Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos.

Propuesta 28. Responsabilidad subsidiaria de los depósitos fiscales de hidrocarburos y bebidas alcohólicas por las cuotas de IVA generadas a la salida de los depósitos.

La introducción de un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, a través de la modificación del apartado Quinto del Anexo de la Ley 37/1992 del IVA (incluidas en la Ley 11/2021, de Medidas de Lucha contra el Fraude), que se extiende a las cuotas de IVA devengadas y no ingresadas por el abandono del régimen de depósitos distinto del aduanero por sujetos no incluidos en el Registro de extractores de depósitos fiscales.

Se trata de una medida para tratar de atajar los graves casos de fraude en este sector (también afecta al IE de bebidas alcohólicas).

Sin embargo, su aplicación práctica no es todavía posible por hallarse pendiente –todavía– de la aprobación de su desarrollo reglamentario, que implica la aprobación del RD de reforma del RD 1065/2007 (RGAT), para la regulación del registro de extractores de los depósitos fiscales de hidrocarburos y bebidas alcohólicas.

Esta norma reglamentaria ya fue sometida al trámite de información pública en marzo de 2021, en un Proyecto de Real Decreto que comprendía dicha figura y la reforma del IVA en paquete *e-commerce*. Mientras esta última parte fue aprobada por Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, la parte relativa al Registro de Extractores, al requerir la aprobación de la responsabilidad subsidiaria por la Ley del fraude, se pospuso hasta la aprobación de ésta. Y publicada la ley 11/2021 el 10 de julio, sigue sin producirse el desarrollo reglamentario.

Propuesta 29. Establecer el carácter mensual del modelo 380 (IVA asimilado a la importación).

Se propone la modificación del artículo 73.3.B) RIVA para establecer el carácter mensual del modelo 380 de IVA asimilado a la importación, como mecanismo de mejor control del fraude de IVA vinculado a los depósitos fiscales de hidrocarburos y bebidas alcohólicas, cuyas deudas se declaran a través de estos modelos, y el excesivo lapso de declaración hace que por un lado, se acumule mucha deuda en una sola declaración y, por otro, se demore el conocimiento por la Administración de su existencia y el comienzo de las actividades de investigación y revisión.

Propuesta 30. Tributación mensual en el IVA de los extractores de depósitos fiscales.

Se propone, en consonancia con las medidas anteriores y con las mismas finalidades, la modificación del artículo 71.3 del Reglamento del IVA, añadiendo un apartado 5) por el cual los sujetos incluidos en el Registro de Extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos, tributarán en IVA mensual.

F. ACTUACIONES EN MATERIA DE CONTRABANDO

El contrabando es un área de atención tradicional por parte de la Agencia Tributaria y sus funcionarios, con graves efectos, asimismo, sobre la recaudación.

Propuesta 31. Debe mejorarse la delimitación normativa del concepto de comercio ilícito.

Hablar de contrabando en nuestro país en la actualidad obliga a comenzar definiendo, aunque sea de una forma muy sencilla, qué se entiende por contrabando o comercio ilícito que es como, normalmente, se denomina a este fenómeno.

El comercio ilícito incluye tanto el producto falsificado (es decir aquél que imita al original, normalmente de una marca conocida) como el genuino (es decir, que se ha fabricado de forma legal pero que no paga los impuestos del país donde se consume).

Es importante saber que, en la actualidad, en España el problema fundamental del contrabando sectores como el del tabaco no es la primera de las categorías, sino el comercio ilícito de tabaco genuino.

Propuesta 32. Mayor control sobre los productores, fabricantes y comercializadores de productos sobre los que se observa mayor incidencia del contrabando.

Utilizando como ejemplo relevante el sector tabaquero, cabe señalar que las grandes compañías tabaqueras tienen suscritos acuerdos de cooperación con la Unión Europea a través de la OLAF¹⁴, por los que se comprometen a luchar activamente contra el comercio ilícito de tabaco.

Estos acuerdos contemplan, entre otras medidas, la implementación por parte de las compañías de un sistema de localización y seguimiento de los productos y la aceptación del pago de multas si se incautan marcas de los firmantes en destinos diferentes a los que en teoría se dirigen, que pueden oscilar entre el 100% de los impuestos dejados de pagar a multiplicar varias veces el monto de estas cuantías.

Sería interesante que las distintas Administraciones tributarias animasen a todos los fabricantes de sectores que padecen la existencia de contrabando a someterse a este tipo de acuerdos, ya que, de esta forma, las compañías que ven el mercado ilícito como un mercado altamente rentable, perderían en parte este atractivo.

Aun cuando todos somos conocedores de las constantes actuaciones de la AEAT y la Guardia Civil en materia de aprehensiones, sería muy relevante que aumentasen estos controles y, sobre todo, que se dedicase más personal especializado a la investigación de tramas de contrabando de tabaco en el Departamento de Aduanas.

Propuesta 33. Especialización y dotación de mayores recursos humanos en el Departamento de Aduanas e I.EE. para luchar contra el contrabando.

Un mayor control sobre las prácticas de distribución de algunos fabricantes que podrían incluso traducirse en la suspensión de las licencias de comercialización de sus marcas en nuestro país (por ejemplo, en la industria tabaquera), tendría, además de efectos positivos, un claro rebote para toda la industria.

Otra forma de ayudar a reducir la oferta de productos de origen ilegal sería una mayor aplicación y publicidad por parte de la Administración del establecimiento de sanciones como consecuencia del incumplimiento de la legislación que regula el mercado del tabaco.

¹⁴ Office de Lutte Antifraude (Oficina Europea de Lucha contra el Fraude).

III. PROPUESTAS SOBRE PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y SANCIONADOR

A. FACULTAD DE LA INSPECCIÓN DE ENTRADA EN DOMICILIO Y EXAMEN DE LA CONTABILIDAD EN LAS OFICINAS PÚBLICAS

Propuesta 34. Establecer la obligación de conservar determinada información tasada en un lugar de libre acceso a la Administración previamente determinado por el contribuyente.

Ante la negativa de muchos contribuyentes a permitir la entrada en sus oficinas a la Inspección o a obtener documentación con trascendencia tributaria de sus archivos, incluidos los programas informáticos, lo excepcional sigue siendo la obtención de una autorización judicial de entrada y registro (tanto del orden Contencioso-Administrativo como del Penal): antes de solicitar la autorización, hay que efectuar una recopilación previa de pruebas para aportar al juez, acreditando la existencia de indicios objetivos de fraude fiscal.

Diversas resoluciones judiciales (especialmente las Sentencias del TS de 23 y 24 de abril de 2010 interpretando diversas Sentencias del Tribunal Constitucional) han aclarado que la Constitución Española garantiza la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas y además han definido el domicilio constitucionalmente protegido de forma que “tienen la consideración de domicilio, a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la Constitución respecto de las personas jurídicas, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.”

También aclaran las Sentencias del Tribunal Supremo que “*entrando en juego el art. 18.2 de la Constitución la consecuencia no es que la Administración Tributaria no pueda tener acceso a la información antes referida, sino que ha de hacerlo cumpliendo lo prevenido en el citado precepto respecto del domicilio, esto es: Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito*”.

Es decir, salvo reforma del artículo 18.2 de la Constitución Española, no cabe reforma alguna de la LGT que permita la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido sin mediar consentimiento del titular o autorización judicial. Como en muchas ocasiones no habrá motivo que permita solicitar una autorización judicial (entendiendo que la mera negativa a la entrada no se ha considerado por los tribunales como una motivación válida para conceder la autorización de entrada) se hace preciso definir de manera muy clara qué documentación ha de ser puesta a disposición de la inspección, en qué lugar y en qué plazo y además establecer las consecuencias de no hacerlo.

Entendemos que el hecho de que unos determinados documentos concretos de obligada aportación a la inspección se encuentren dentro del domicilio constitucionalmente protegido no puede amparar el comportamiento de quien se opone a facilitarlos en un procedimiento inspector. En estos casos, la inspección no pide entrar en el domicilio para realizar un registro de documentación en papel o informática (para lo cual necesitaría autorización judicial o consentimiento del titular) sino la aportación de documentos concretos cuya existencia conoce y que son de obligada aportación o presentación a la inspección: contabilidad, facturas, datos del programa de gestión, ficheros con trascendencia tributaria declarados ante la Agencia Española de Protección de Datos, documentación de las operaciones vinculadas, entre otros. Es cierto que la redacción actual del artículo 203 de la Ley

General Tributaria ha supuesto un gran avance en este sentido, al fijar unas sanciones agravadas para los contribuyentes incurso en un procedimiento inspector, que incluyen comportamientos como no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. IHE considera positivo que la obligación de aportación esté apoyada por la normativa sancionadora, pero más importante es que la información llegue a la inspección. Para ello es preciso reforzar las facultades de toma de datos respetando la protección constitucional del domicilio.

A tal fin proponemos que se establezca la obligación de todas las empresas de designar los lugares de conservación de determinada información con trascendencia tributaria, *tax room*, que han de ser de libre acceso a la Administración Tributaria: contabilidad, facturas que documenten ingresos, gastos deducibles o IVA soportado deducible (o sistemas de acceso a sus imágenes o a copias de las mismas), justificación de operaciones vinculadas y de operaciones con paraísos fiscales, justificantes de deducciones y bonificaciones fiscales, entre otros. Adicionalmente, para los datos en soporte magnético debería establecerse la obligación de disponer de consultas abiertas a la Administración Tributaria directamente con el servidor de datos de la empresa o, en su defecto, con el ordenador donde se lleve el programa de gestión empresarial, definidos previamente los parámetros de la consulta, que podrá ser tanto de análisis del sistema por si pudiera contener o permitir la existencia de operaciones fuera de la facturación oficial o con doble contabilización, como de los propios datos con trascendencia tributaria. El incumplimiento de estas obligaciones debería tipificarse como infracción del tipo agravado del artículo 203 citado, aun cuando el contribuyente no estuviera siendo objeto de un procedimiento inspector, lo que permitiría su control preventivo (en actuaciones de obtención de información, por ejemplo).

Propuesta 35. Mejoras en la normativa de autorización de las entradas domiciliarias.

Las sentencias del TS de 1 de octubre de 2020 (recurso 2966/2019) y de 23 de septiembre de 2021 (recurso 2672/2020) han delimitado los requisitos necesarios para el acceso a domicilios constitucionalmente protegidos (tanto de personas físicas como jurídicas, aunque los casos se referían a estas últimas) por la Administración tributaria.

La primera de las sentencias llega a la conclusión de que el conjunto del sistema procesal actualmente vigente en esta materia resulta “rudimentario y escueto”, en comparación con la necesidad e importancia de la protección del derecho fundamental sacrificado. Califica de “grave carencia normativa” la vigente regulación, diciendo que “no se contiene una regulación plena y suficiente”, aunque entiende que el órgano judicial ha de valorar la necesidad y proporcionalidad para conceder la autorización, según toda la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Sin embargo, la cuestión novedosa que plantean dichas sentencias es la imposibilidad de solicitar autorización judicial de entrada antes del inicio del procedimiento inspector, entendiendo que no existía un acto administrativo ejecutable, por lo que cuestionaba la competencia del órgano judicial en base al artículo 91 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Para resolver el problema planteado por dichas sentencias en relación con la solicitud de autorización judicial antes del inicio del procedimiento inspector, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE 10/07/2021) efectuó las siguientes modificaciones:

- En lo que se refiere al artículo 113 LGT se detallan los requisitos que debe contener y acreditar la solicitud de autorización de entrada y registro (acuerdo de la autoridad competente con indicación del obligado tributario objeto de comprobación –que será el acto ejecutable–, y de la necesidad y proporcionalidad de la entrada).

- En cuanto a la modificación del art. 142.2 LGT, se indica cuál es la autoridad competente de la Administración tributaria para dictar el acuerdo.
- En lo que se refiere a la Ley 29/1988, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se modifica el apartado 6 del artículo 8 en dos aspectos:
 - Se precisa el acto administrativo para cuya ejecución se solicita la autorización judicial. La autoridad competente de la Administración tributaria deberá haber acordado la necesidad de entrada en un domicilio de un obligado tributario que este siendo o vaya a ser objeto de un concreto procedimiento de aplicación de los tributos.
 - Se recoge expresamente que puede solicitarse y obtenerse la autorización con carácter previo a la comunicación del inicio formal del procedimiento, siempre que la autoridad competente ya haya acordado que el obligado tributario ha sido seleccionado para ser objeto de comprobación y el titular del domicilio se oponga o exista riesgo de tal oposición.

Tras esa reforma ya hay sectores doctrinales y judiciales que consideran que no resulta suficiente, entre otras cuestiones, porque debería haberse llevado a cabo mediante una Ley Orgánica, al regular un derecho fundamental, como es la inviolabilidad del domicilio. En particular, la segunda de las STS que se ha mencionado incide sobre esta cuestión.

Desde IHE creemos que dicha modificación no requiere de la aprobación de una ley orgánica, pues no afecta a los elementos esenciales del derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio. No obstante, entendemos que sí sería conveniente, para afianzar las actuaciones de personación en domicilio de la AEAT de cara a un futuro, dotándolas de la mayor seguridad jurídica posible, especialmente aquéllas que se realizan sin comunicación al obligado tributario previa el inicio de procedimientos de comprobación e investigación.

En consecuencia, se propone la aprobación de una Ley Orgánica que desarrolle el artículo 18 de la Constitución, en relación con estas entradas, en aspectos –algunos ya regulados hoy en la LGT o en la LICA– como:

- Clarificación de lo que se entiende por domicilio constitucionalmente protegido.
- Autorizaciones necesarias y el órgano competente para otorgarlas.
- Requisitos que deben cumplir dichas autorizaciones y su extensión.
- Pruebas y documentos que deberá aportar la Administración Tributaria para justificar la necesidad de la entrada domiciliaria, diferenciando los casos en que el obligado investigado ya tenga un procedimiento abierto de los que supongan la comunicación simultánea de dicho inicio.
- Términos en que se efectuará la entrada.
- Facultades de la administración tributaria durante dicha personación
- Derechos y garantías del obligado en el marco de dicho procedimiento.

En particular, entendemos que es de la máxima relevancia que dicha ley orgánica haga una correcta ponderación de los derechos e intereses en juego, de conformidad a lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto.

En relación a esta cuestión hay que tener en cuenta que dicho Tribunal ya indicó que la protección del domicilio de las personas jurídicas (lo que sería extensible a los locales de empresarios individuales o a los despachos profesionales) está protegido en menor medida que la morada de las personas físicas, pues más que el derecho a la intimidad se protege el derecho a la privacidad, por lo que dicha ley debería de considerar estas circunstancias a la hora de determinar la no exigencia de autorización judicial (por no ser domicilio constitucionalmente protegido para los órganos inspectores en el

cumplimiento de sus funciones), realizando una correcta ponderación entre ese derecho a la privacidad y el deber de contribuir, con preponderancia de este último, máxime teniendo en cuenta que únicamente se buscan datos económicos y que hay un deber de sigilo por parte de los órganos inspectores.

B. PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE INSPECCIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN DE LOS FRAUDES MÁS GRAVES

Las medidas que se proponen a continuación deben suponer una especie de **“muerte civil” que se aplicará en los fraudes más graves o de carácter organizado**. Son conductas habituales en este tipo de contribuyentes la incomparecencia en los procedimientos tributarios o conductas defraudadoras repetitivas, como se pone de manifiesto por parte de emisores de facturas falsas.

Esta “muerte civil” también debe afectar a los supuestos graves de fraude en la fase de recaudación, y algunas de las consecuencias, accesorias a las hoy existentes, bien podrían ser:

- Imposibilidad de expedir facturas.
- Consecuentemente, las facturas que expidiese un obligado con NIF revocado carecerían de valor a efectos tributarios, no sirviendo como documento justificativo de deducciones y otros beneficios fiscales, ni de gastos deducibles en los distintos tributos.
- Imposibilidad de contratación con la Administración.
- Imposibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas.
- Cierre total de la operativa financiera. El NIF revocado no debería poder utilizarse para realizar, no ya cargos y abonos en cuentas, sino tampoco compraventa de activos financieros, acciones, emisión o cobro de cheques y, en general, cualquier operación financiera.

A este respecto, cabe recordar que la vigente redacción de la LGT, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, ya contempla, en su Disposición Adicional Sexta, un apartado 4 relativo a este tipo de medidas, al abordar los efectos de la revocación del NIF de los obligados tributarios, que serían:

- Para todo tipo de obligados:
 - Que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de dichos números revocados.
 - La baja de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores y otros operadores económicos.
- Adicionalmente, cuando se trate de entidades de cualquier tipo:
 - Imposibilidad de realizar escrituras notariales.
 - Imposibilidad de acceso a los registros públicos.
 - Presentación de autoliquidaciones y declaraciones fiscales.

Se trata de medidas adoptadas cuando los obligados o entidades pierdan el NIF, lo que sucederá en los casos previstos¹⁵ en los arts. 146 y 147 RD 1065/2007, RGAT¹⁶, de los que son destacables los supuestos de insolvencia definitiva y/o falta de presentación de varias declaraciones de su Impuesto de Sociedades, para las entidades, y el falseamiento de domicilios (ilocalizables) o actividades, y la insolvencia continuada, para todo tipo de obligados.

Se trataría de extender estos efectos a otras conductas muy graves contra los intereses de la Hacienda Pública.

Propuesta 36. Introducción en la LGT de un régimen especial para determinados obligados tributarios defraudadores.

La normativa tributaria y sus procedimientos están previstos para las actuaciones de comprobación e investigación relativas a contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias formales.

Estos procedimientos son utilizados por los defraudadores para entorpecer, dilatar o impedir las actuaciones de la Administración, sobre todo en los casos de delincuencia organizada como, por ejemplo, las tramas de fraude del IVA.

El régimen especial se aplicaría a todo tipo de obligados tributarios, y supondría, para las Entidades, los mismos efectos que se prevén con la revocación del NIF y, para las personas físicas, además de los efectos que se les aplicarían por dicha revocación, que no pudieran efectuar escrituras ni inscripciones en los Registros Públicos, que se refirieran a cualquier tipo de actividad económica, ni operar en las entidades bancarias.

En suma, se trataría del cierre de la operativa mercantil y financiera de los obligados afectados, en tanto no regularicen las situaciones que hubieren dado lugar a su inclusión en este régimen especial.

Las características de este régimen especial que se propone serían las siguientes:

¹⁵ En casos como:

- a) Las previstas en el artículo 146.1 b), c) o d) del reglamento, que son:
 - a. Procedimientos de rectificación censal.
 - b. Cuando los obligados tengan un NIF provisional y no aporten la documentación necesaria para obtener el definitivo.
 - c. Entidades de baja en el Índice de Entidades por insolvencia o no presentación de tres declaraciones por el IS.
 - d. Cuando durante un periodo superior a un año y después de tres intentos de notificación hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones al obligado tributario en el domicilio fiscal o se hubieran dado de baja deudas por insolvencia durante tres periodos impositivos o de liquidación.
- b) Presentación de declaraciones censales comunicando actividades económicas inexistentes.
- c) Sociedades inactivas o que no hayan realizado actos preparatorios para el ejercicio efectivo de actividades tras el transcurso de tres meses desde la solicitud del NIF
- d) Pluralidad de sociedades constituidas con un mismo capital que suponga que no se ha producido el desembolso mínimo exigido por la normativa aplicable.
- e) Comunicación de un domicilio aparente o falso de desarrollo de actividades, de gestión administrativa o de dirección de los negocios, sin que se justifique su realización en otro domicilio diferente.

¹⁶ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

- Se incluirían en dicho régimen a los contribuyentes que figuren en alguna de las situaciones que se regulen legalmente, entre las que se podrían citar las siguientes:
 - Personas o entidades ilocalizables.
 - Personas o entidades que no comparecen reiteradamente en la Administración, a pesar de haber sido notificadas al efecto.

En las dos situaciones anteriores, las limitaciones terminarían en cuanto se produjese la regularización de la situación, con la comunicación de un domicilio correcto en el que se pudiera localizar al obligado o con la comparecencia para atender los requerimientos administrativos.
 - Personas o entidades que se hayan utilizado como testaferros, pantalla, refugio o, en general, personas o entidades interpuestas, vinculadas a situaciones de insolvencia simulada, inclusión en el listado del artículo 95 bis LGT o actuaciones delictivas, por parte de otros obligados.
 - Personas o entidades que figuren en una trama organizada de defraudación.
 - Personas que hayan sido declaradas responsables solidarias en los procedimientos tributarios de entidades cuya deuda no haya sido ingresada y no regularicen su situación alcanzada la firmeza de la deuda que se les exige.
 - Personas sancionadas por infracciones tributarias, cuando las sanciones sean firmes en vía administrativa (incluyendo la económico-administrativa) y superen un importe mínimo a fijar.
 - Personas o entidades condenadas por delito frente a la HP por sentencia firme que no satisfagan las responsabilidades pecuniarias a las que fueren condenadas, durante el período de duración de los efectos de la condena.
- En relación con los aspectos formales, este procedimiento se aplicaría a los contribuyentes en los que se den las circunstancias legalmente previstas, mediante acuerdo motivado del director general de la AEAT, susceptible de recurso. Igualmente, por acuerdo motivado, se podría ser excluido de este régimen especial.

Propuesta 37. Creación de un Registro de Contribuyentes en Situaciones Especiales.

Se crearía un Registro de Contribuyentes en Situaciones Especiales en el que figurarían aquellos respecto de los que se hubiera acordado su inclusión, y que estaría constituido, a su vez, por diversos censos independientes para cada una de las situaciones.

Dichas situaciones motivo de inclusión en el Registro de Situaciones Especiales serían:

- OBLIGADOS DEFRAUDADORES (Propuesta nº 36).
- CENSO DE MOROSOS (sobre el que hablamos en las propuestas nº 67 a 70).
- CONDENADOS POR DELITO CONTRA LA HP Y CONTRABANDO.
- OBLIGADOS TRIBUTARIOS CON EL NIF REVOCADO.

Los efectos de la inclusión de un obligado tributario en el Registro Especial serían los siguientes:

- Se regularían los efectos de la inclusión en los procedimientos de aplicación de los tributos, en especial, los referentes al inicio de actuaciones, investigación de cuentas bancarias, plazo

de duración de las actuaciones, plazos de prescripción de las deudas tributarias y reforzamiento de las medidas cautelares a adoptar.

- En el caso de entidades mercantiles, la inscripción de una entidad en dicho Registro Especial se inscribiría también en el correspondiente Registro Mercantil, pudiendo en determinadas situaciones (como la incomparecencia reiterada) el cierre registral, en tanto no se comunicase por Hacienda la exclusión del Registro Especial, por haber normalizado su situación tributaria.
- Las personas físicas o jurídicas inscritas en este Registro estarán sometidas a requisitos especiales para inscribir bienes a su nombre en los Registros de la Propiedad.
- Reglamentariamente se regularía la forma de comunicar dichas situaciones a los Registros Mercantiles, Colegios Notariales, Registros de la Propiedad y entidades financieras, así como las obligaciones de dichas entidades.
- Los censos deberían ser públicos, lo cual los haría realmente eficaces por ejemplarizantes, y dicha publicidad sería en la Sede Electrónica de la AEAT y en su página “web”, que deberían ser actualizadas a estos efectos con una elevada periodicidad, para servir también de mecanismo de saneamiento de los distintos sectores en los que las personas o entidades publicadas pudieran intervenir.

C. NUEVAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN PARA LA INSPECCIÓN

Propuesta 38. Actuaciones sin conocimiento del obligado tributario.

Para combatir el fraude de cualquier tipo se debería regular legalmente la posibilidad de que la Inspección pudiera efectuar actuaciones de obtención de información actuando de incógnito.

Se trataría de un procedimiento de obtención de información sin necesidad de identificación previa por parte de la Inspección, que debería ser regulado, clara y detalladamente, permitiendo a la Inspección obtener datos que, de otro modo, serían de imposible obtención.¹⁷ Dicho procedimiento, junto con la fuerza probatoria que ya le otorga el artículo 107 de la Ley General Tributaria a las diligencias de la Inspección, como documento público, sería un medio eficaz para la lucha contra conductas defraudatorias cuya persecución es actualmente compleja, ante la falta de datos documentales y financieros que prueben la existencia de una tributación artificialmente reducida (ingresos “en B”) o de la emisión de facturación falsa, por ejemplo.

¹⁷ El ejemplo prototípico sería el de agentes tributarios que podrían obtener información sobre determinadas actividades de las que se tuvieran datos, cuando menos indiciarios, sobre una deficiente tributación o incumplimientos más graves. Estos agentes podrían, por ejemplo, llamar por teléfono, o presentarse en una actividad empresarial, como simples clientes o potenciales clientes, preguntado por un servicio o una compra, para constatar si se expiden facturas, se consigna el IVA o se utilizan medios de pago o registros determinados. Los datos obtenidos se harían constar posteriormente en una diligencia, con la fuerza probatoria que la normativa otorga a los hechos que figuren en la misma, con las consecuencias que procedan (sanción, inclusión en plan de inspección, declaraciones complementarias, etc.).

La situación actual es que, en cualquier actuación para obtener esta información –insistimos, en casos de falta de colaboración y de actividades con visos claros de fraude- se tienen que identificar previamente los funcionarios, con lo que cualquier indagación tendría la respuesta de que todo es correcto y formal, cuando en realidad eso no se compadece con los indicios de que se dispone.

Esta facultad se ejerce, por ejemplo, por los Inspectores de Seguros, que pueden efectuar actuaciones de incógnito para velar por el cumplimiento correcto de las cláusulas de las pólizas de seguro.

Valdría también, por supuesto, para los grandes fraudes como la emisión de facturas falsas o las tramas de IVA.

Propuesta 39. Pago a confidentes para denuncia de delitos.

La medida consiste en que la AEAT pueda disponer de fondos para pagar informaciones confidenciales de cuyo conocimiento se deriven el afloramiento o recuperación de cuotas defraudadas, similar al que ya se dispone para el pago de operaciones relacionadas con la persecución del contrabando, autorizado por la Disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando.

«Disposición adicional segunda. Presupuestos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

*1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá consignar en sus presupuestos partidas específicamente destinadas a operaciones confidenciales relacionadas con la **persecución de los delitos que tenga encomendada**.*

2. La fiscalización y control de estas partidas se llevará a cabo mediante el procedimiento que establezca la Intervención General de la Administración del Estado, en el que se regulará en todo caso la confidencialidad antes indicada. Del resultado de la fiscalización y control referidos se dará traslado al Tribunal de Cuentas.».
(La negrita es nuestra).

La modificación que se propone es que se incluya en dicha norma partidas confidenciales también para las investigaciones de la Agencia Tributaria que pudieran dar como resultado la denuncia por delito fiscal.

Esta medida ha sido utilizada, con evidente éxito y rentabilidad por EE. UU., Francia, Alemania y otros Estados.

D. PROCEDIMIENTO ESPECIAL EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES

Una de las causas por las cuales algunos contribuyentes, muchos de ellos de gran capacidad económica, están dispuestos a adoptar medidas a límite de la legalidad o con un notable riesgo fiscal puede ser, y de hecho es, su previsión en términos de oportunidad de que su comportamiento pueda ser detectado por la Inspección, ya sea porque no sea incluido, en el ejercicio y por la figura impositiva correspondiente, en Plan de Inspección, o bien porque una vez incluido no pueda ser regularizado por mor de las variadas incidencias que acontecen a lo largo del procedimiento inspector, tales como la falta de prueba suficiente, etc.

Paralelamente, es conocido que la capacidad de defraudar y de contribuir suelen guardar una estrecha relación, siendo particularmente relevante la primera circunstancia cuando parte de la estructura societaria del contribuyente o de su grupo económico se ubica en otros países, estimándose previsible que el proceso de internacionalización de nuestra economía, y con ello de los agentes económicos que en ella intervienen, lejos de detenerse se vaya acentuando en los próximos años.

Por último, existe una evidente y lógica demanda social, cuando no directamente puesta en cuestión, sobre el modelo de control que la Administración tributaria ejerce sobre los grandes contribuyentes.

Este punto de vista, probable consecuencia de la evidente falta de equilibrio entre el sencillo control a que pueden ser sometidas la mayor parte de las rentas del trabajo y las notables dificultades que presenta la comprobación de otro tipo de rentas, entre las que ocupa un lugar destacado el beneficio de las grandes corporaciones y grupos económicos, viene derivando en una creciente y peligrosa falta de legitimidad con que es visto nuestro sistema tributario, o el modo en que el mismo es aplicado.

En este sentido, se estima que el mejor modo de avanzar en una eficiente utilización de los limitados recursos disponibles es elegir nuevas prioridades, al tiempo que contribuir a despejar las dudas que se ciernen sobre el control que la Administración tributaria ejerce sobre los grandes contribuyentes,

coadyuvando así a la legitimidad global del sistema, arbitrando los mecanismos de que se dispone para garantizar que, como mínimo, todos los agentes económicos que superen una cierta dimensión, sean sometidos a un especial seguimiento en orden a verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debiéndose de implementar las medidas, todas ellas, en manos únicamente de la propia Administración tributaria, para que ese objetivo sea alcanzado.

Propuesta 40. Introducción de un procedimiento especial de comprobación de grandes contribuyentes.

Como consecuencia de todo lo anterior, se estima no debe de existir ningún obstáculo para que todas las sociedades y grupos consolidados cuyo importe neto de la cifra de negocios supere los 1.000 millones de euros sean incluidos en Plan de Inspección cada cuatro años, con el fin de que no pueda prescribir ningún ejercicio ni concepto impositivo sin que haya sido objeto de comprobación por la Inspección.

Esta medida, lógicamente, debe ir acompañada, en su caso, de la reasignación de recursos, de modo que, en el supuesto de que la DCGC (Delegación Central de Grandes Contribuyentes), no pueda atender a su cumplimentación por sus propios medios, se le permita contar con otros ya existentes y dedicados a otros ámbitos de comprobación menos prioritarios.

El referido objetivo, lejos de verse cómo una penalización al tamaño o dimensión de determinadas sociedades ha de concebirse como el medio más adecuado para ofrecer a dichos sujetos la seguridad jurídica que vienen demandando.

Se acabó, por tanto, el modelo hasta ahora vigente, según el cual la Inspección podrá o no “aparecer” y comprobar o no los últimos ejercicios no prescritos, con las consiguientes incertidumbres de todo tipo, puesto que se tendrá la certeza de que dichos años e impuestos serán, en todo caso, comprobados antes de su prescripción y con arreglo a criterios debidamente validados y coordinados el ámbito interno de la Administración tributaria.

En línea con todo lo anterior, no son pocos los Consejos de Administración de grandes empresas que tratan de evitar a toda costa “sorpresas” por parte de la Inspección, intentando conocer el criterio de ésta en relación con determinadas decisiones estratégicas o acomodando ciertas conductas hacia ámbitos no conflictivos con la Administración tributaria.

Por tanto, dicho modelo, el de garantizar que todos los agentes económicos de una cierta dimensión y relevancia, sean comprobados con periodicidad cuatrienal, evitando la prescripción de periodos sin ser revisados por la Inspección, y que tiene precedentes en otras Administraciones tributarias, va a contribuir a incrementar la recaudación, al disuadir a quien acostumbra a asumir riesgos fiscales, como consecuencia de la reducida probabilidad de ser comprobado, al tiempo que ofrecerá una adecuada seguridad jurídica a quien desea ajustar su conducta fiscal a los criterios de la Administración tributaria.

Esta medida debiera ir de la mano de otras dirigidas a reforzar la independencia y la alta cualificación profesional de quienes dirigen o intervienen en este tipo de comprobaciones, las técnicamente más complejas y en las que el sistema tributario se “juega” la parte más importante de sus ingresos.

Es conveniente reforzar la independencia y cualificación de los funcionarios encargados de la comprobación de los grandes contribuyentes.

Resulta fácil de comprender que nadie sin una profunda experiencia previa en tareas de Inspección y, singularmente, en materias de consolidación fiscal, precios de transferencia/operaciones vinculadas,

operaciones FEAC¹⁸, etc., está en condiciones de dirigir adecuadamente el tipo de comprobaciones que se realizan sobre los grandes contribuyentes y, en concreto, las que en la actualidad se ejecutan dentro del ámbito de la DCGC (Delegación Central de Grandes Contribuyentes).

E. MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR

Propuesta 41. Aplicación directa y efectiva del artículo 186 de la Ley General Tributaria.

El artículo 186 de la Ley General Tributaria contempla sanciones no pecuniarias en el caso de que las infracciones cometidas sean graves o muy graves, y supongan una conducta infractora reiterada y el importe de la sanción sea superior a 30.000 euros. Las sanciones que propone el artículo son tanto la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado como la prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo.

Estas sanciones son de escasa o nula aplicación, ya que se establecen de forma potestativa, y no existan un desarrollo legislativo que regule los casos en los que se aplicará.

Por ello se propone que se establezca su aplicación directa, al mismo tiempo de la aplicación de las sanciones pecuniarias, en aquellos casos que se cumplan los requisitos para su aplicación, y que se desarrolle reglamentariamente la Ley para su graduación.

A estos efectos, para darle publicidad a estas sanciones, se deberá crear un registro de sanciones no pecuniarias en vigor a disposición de los correspondientes centros gestores de subvenciones y de contratos públicos.

- **Tributación, ayudas y prestaciones públicas: una reflexión**

Son múltiples los casos de normativa de concesión de ayudas públicas donde se utiliza la capacidad económica como criterio de asignación, lo cual no solo es lógico y loable, sino que, además, es el fundamento de la redistribución del gasto, por pura justicia social. Ocurre, sin embargo, que el IRPF no es actualmente un indicador fiable de capacidad económica, en función de las distintas fuentes de renta de que hablemos, de la utilización de sociedades como modo de tributación o de la existencia de riqueza patrimonial no convenientemente censada.¹⁹

El defraudador en IRPF; quien obtiene rentas fiscales en el marco de la estimación objetiva; quien no declara a través de este impuesto buena parte de sus rentas o ingresos; o quien tiene una notoria riqueza no medida a través de éste; pueden, de este modo, obtener ayudas y transferencias públicas, sin que su capacidad económica real les haga en modo alguno merecedores de las mismas.

Nos encontraríamos ante situaciones de indebida contribución al ingreso, y se defrauda al gasto, porque se obtienen cantidades para ayudas públicas que, además de sustraerlas a otras economías necesitadas realmente de las mismas, producen un efecto totalmente regresivo, al incrementar nuevamente la capacidad económica del defraudador y ese doble enriquecimiento consolida fuertemente la conducta de ocultación de ingresos para el futuro. Hace más “sostenible”, podríamos decir, al fraude fiscal.

En el ámbito empresarial, es igualmente frecuente que el acceso a las políticas de incentivos, a través de subvenciones y ayudas a tipos de interés o de otra naturaleza, y sobre todo la aplicación de la

¹⁸ Operaciones de Fusión, Escisión, Aportación o Canje de valores.

¹⁹ Como ya se ha indicado en la Propuesta 3 de este libro.

inversión en el ámbito de subvenciones de capital genere fraude, donde el fraude fiscal y el directo a la subvención recibida van estrechamente unidos, y debe tenerse en cuenta que estas transferencias de fondos proceden de todos los niveles de la Administración, incluidos los comunitarios, y dan lugar a múltiples y diferentes expedientes de gasto, donde la coordinación es, a veces, simplemente inexistente y, por supuesto, se tramitan sobre datos declarados a partir de las cuentas anuales publicadas en el Registro Mercantil, sin que se depuren aquéllas que no presentan imagen fiel.

En resumen, se trata de situaciones que vinculan directamente fraude y gasto público y, si bien parece ahora demasiado “radical” o “invasiva” la adopción de medidas de sanción directa contra estas conductas, deberá de empezar a trabajarse en el sentido de atajar las conductas de determinados obligados tributarios descritas anteriormente que, por su gravedad, insolidaridad y falta de escrúpulos, merecerían un sistema enérgico de represión normativa, como exigir la devolución de ayudas públicas, inhabilitaciones para la concesión de ayudas futuras, sanciones con pérdida temporal de determinados derechos de uso de servicios públicos, aplicación de copagos, sanciones por falseamiento en los requisitos para la asignación de ayudas... En definitiva, ampliar las sanciones a otros ámbitos no pecuniarios de la vida diaria.

IV. PROPUESTAS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

A. IMPAGO DE OBLIGACIONES

Se reflejan en este apartado todas las propuestas dirigidas a paliar los impagos por parte de los obligados tributarios, ya sea de obligaciones corrientes declaradas, con o sin solicitud de aplazamiento; o de liquidaciones derivadas de regularizaciones administrativas.

Estas medidas, de carácter básicamente preventivo, abarcan propuestas vinculadas a la figura de los aplazamientos o fraccionamientos de pago, a los procesos concursales, junto a medidas que pueden tener un carácter represivo, en el ámbito concursal o a través de responsabilidades tributarias.

1. Aplazamientos y fraccionamientos de pago

Esta figura está prevista como un recurso excepcional ante situaciones coyunturales de falta de liquidez, y no para diferir pagos o para eludir el deber legal de declararse en concurso de acreedores ante situaciones estructurales de insolvencia. Por tanto, la idea que subyace en las medidas propuestas es que se dé un adecuado uso a esta figura, no permitiendo que se aplacen deudas que encubran insolvencias, ni el diferimiento excesivo de los procedimientos que no contengan propuestas serias y dirigidas a intentar afrontar la deuda y solventar una situación de déficit transitorio.

Propuesta 42. Inadmisión directa de las solicitudes de aplazamiento por falta de aportación de la documentación que exige el RGR.

La normativa reglamentaria exige una serie de documentación que el deudor debe aportar con su solicitud, en función de las distintas garantías ofrecidas. Absurdamente, y siendo muy clara al respecto la norma, si el deudor no la aporta se le requiere para ello, demorando innecesariamente la tramitación y generando una carga de trabajo insoportable, dado el número de solicitudes existentes.

Propuesta 43. Limitación de las garantías admisibles el aplazamiento de deudas.

Se trata de evitar que se ofrezcan garantías de nula o baja calidad, que suponen poner a la Hacienda Pública como segundo o tercer acreedor, sin posibilidades reales de ejecutar el bien en caso de impago, o bien suponen garantías consistentes en bienes irrealizables en la práctica o que se deprecian con suma rapidez. Por tanto, debería limitarse a avales, certificados de seguro de caución o hipotecas inmobiliarias de primer rango.

Propuesta 44. Fijación de plazos mínimos y máximos de duración de los aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Para la mayor seguridad jurídica de esta figura, debe establecerse que, en función de:

- La situación justificada de déficit –siempre transitorio–
- El importe de la deuda en relación con el volumen de actividad del deudor
- Sus posibilidades de generar beneficios y de afrontar el pago
- Y de la garantía ofrecida,

para los supuestos de concesión, se fijen en la norma unos plazos mínimos y máximos para el pago, dentro de los cuales deberán moverse la solicitud y el acuerdo administrativo.

Propuesta 45. Limitar y clarificar la posibilidad de aplazamientos de deuda por IVA.

Otra forma de incrementar la seguridad jurídica de la figura de los aplazamientos vendrá por modificar la actual situación de inadmisibilidad general de las solicitudes para diferir el pago de las cuotas de IVA. Actualmente, sólo se exceptúa esta regla con la aportación de prueba por el solicitante, del impago por parte de sus deudores, lo cual es ciertamente complejo y provoca litigios entre Administración y obligados.

La solución pasaría por:

- Inadmitir absolutamente el aplazamiento del tributo repercutido para grandes empresas.
- Mantener el sistema vigente para el resto de los obligados, pero mejorando la redacción legal y reglamentaria, de modo que cuando el solicitante deba justificar la transitoriedad de la dificultad de pago (de un % de facturas no pagadas durante el período de liquidación declarado), se concreten las pruebas y documentos a aportar.
- Cuando por su importe sea necesaria la constitución de garantía, exigir como únicas válidas para el aplazamiento de estas deudas, aval o certificado de seguro de caución.

Propuesta 46. Incluir en la LGT, de modo expreso, que el plazo voluntario, a efectos suspensivos es únicamente el plazo original del art. 62.2 que se concede con la notificación de una liquidación o sanción.

Los obligados al pago disponen de un plazo voluntario de ingreso, transcurrido el cual, se inicia el período ejecutivo y la deuda conllevará recargos en caso de impago. Las excepciones vienen dadas por los efectos suspensivos que, sobre dicho plazo tienen las solicitudes de aplazamiento, compensación, suspensión o pago en especie realizadas antes del fin del plazo voluntario, cuya denegación da lugar a un nuevo plazo de ingreso, de nuevo voluntario. Pero estos nuevos plazos van únicamente dirigidos al pago, para que el obligado pueda realizarlo sin recargos.

Siguiendo el criterio jurisprudencial ya imperante, deberá realizarse una mejora técnica en la normativa tributaria, de modo que este nuevo plazo se excluya de tales efectos suspensivos.

La redacción actual, derivada de la Ley 11/2021, se antoja insuficiente, al haber incluido, como novedad la mención “original”, al hablar del pago voluntario inicial, derivado directamente de la presentación de la autoliquidación o recepción de la liquidación, para diferenciarlo de plazos voluntarios “posteriores”, consecuencia de denegaciones de aplazamientos, suspensiones o compensaciones. La intención de la reforma se ha expuesto claramente en la norma, pero su mejora técnica, en aras de la seguridad jurídica, se antoja necesaria.

Para ello, se podría, alternativamente:

- Distinguir un período de pago voluntario “originario” y un plazo de pago voluntario “posterior”, en las normas que regulan esas figuras (aplazamientos, suspensiones, compensaciones).
- O incluir en el artículo 62 LGT, junto al plazo voluntario del apartado 2, un nuevo número 3, con el plazo voluntario posterior a las denegaciones de esas solicitudes o alzamiento de las suspensiones.

2. Procesos concursales

El proceso concursal está previsto para los casos en que un deudor lo es frente a una pluralidad de acreedores y se halla, frente a los mismos, en una situación de iliquidez no transitoria, y ya existente o

de previsible y próxima existencia. No se trata de una opción económica para el deudor, sino de un deber regulado legalmente.

La normativa concursal y el propio deber de solicitar el concurso existen por y para la protección de los intereses de los acreedores y, en última instancia, para apuntalar el sistema crediticio y con él, el propio funcionamiento de la economía de mercado en un marco de libre competencia.

Propuesta 47. Castigar las conductas de quienes demoran o incumplen la obligación de solicitar el concurso ante situaciones de insolvencia estructural.

Se pretendería, con ello, posibilitar los convenios y la solvencia de empresas, antes de que se agrave su situación financiera, favoreciendo así a quienes la norma trata de proteger: los acreedores. Hoy en día, la renuencia de muchos deudores a acudir a la figura del proceso concursal se basa en cuestiones de índole mercantil o por las limitaciones que ello puede suponer para acceder al crédito, la contratación pública o privada, y trae como consecuencia un agravamiento de la insolvencia que afecta a sus acreedores. En el caso que nos ocupa, a la Hacienda Pública.

Para ello, deberán alterarse las normas reguladoras de la pieza de calificación, de modo que pasen a ser motivo automático de culpabilidad, tanto el concurso necesario –solicitado por un acreedor–, como el voluntario, si no ha sido solicitado por el deudor en los plazos legalmente exigibles.

El círculo debería cerrarse con la obligatoriedad de que la condena que recaiga sobre las personas declaradas responsables (los gestores, habitualmente los administradores sociales) deba incluir el pago del déficit patrimonial generado entre la existencia de causa de concurso y la declaración real del mismo.

Y deberá exigirse a la administración concursal que fije el momento –con la mayor aproximación posible– en que el deudor tenía el deber de solicitar el concurso.

Propuesta 48. Modificación del artículo 43.2 LGT y su conversión en un supuesto de responsabilidad solidaria.

Las conductas dirigidas a evitar la generación de deudas por obligaciones corrientes impagadas han tratado de paliarse con la reforma del artículo 43 de la LGT, realizada por la Ley 7/2012, incluyendo un apartado 2, en el que se responsabiliza a los administradores de los impagos reiterados de sus empresas. No obstante, se trata de una norma con tantos requisitos y posibles matices que su uso está abonado a la litigiosidad.

Por ello es necesario eliminar matices sobre intencionalidad, superfluos, por cuanto el mero hecho de la reiteración pone al deudor en una situación de concurso, cumpliendo los requisitos que exige la LC para que él mismo o un acreedor –la Hacienda Pública– puedan solicitar la declaración de este. Tan sólo habría que compaginar ambas normas, la tributaria y la concursal, para que el acreedor que necesite de un número incumplimientos para solicitar el concurso se vea también habilitado, por esos mismos incumplimientos, para exigir esta responsabilidad, sin necesidad de cálculos sobre importes.

Por demás, su conversión en solidaria supondría mayor agilidad en su persecución, si bien este supuesto debería recogerse en el artículo 42 LGT.

Propuesta 49. Posibilitar que los embargos administrativos practicados antes de la declaración de concurso no sean alzados en determinados supuestos.

Junto a las medidas anteriores, que tienen un corte preventivo, aunque cuenten con mecanismos de reacción frente a los incumplimientos, debemos también buscar mejoras en el funcionamiento actual de la normativa concursal, en cuanto al reducido índice de recuperación de créditos públicos.

Si bien los embargos sobre bienes o derechos del deudor concursado deben paralizarse con la declaración de concurso, aun habiendo sido correctamente acordados, la norma no permitía su alzamiento, que ha sido acordado, en los casos de bienes o derechos ligados directamente a la liquidez (créditos y cuentas bancarias) por los órganos judiciales. Pero, para el resto de los bienes o derechos se mantiene la traba. Sin embargo, los juzgados no autorizan la ejecución separada de los mismos cuando ya no es viable la entidad, abierta su liquidación, en los casos en que no prospere un convenio.

Pues bien, debería modificarse la normativa concursal para permitir al acreedor –en este caso, público– que, llegada la fase de liquidación, habiendo perdido su objeto la paralización de actuaciones ejecutivas, y habiendo sido válidamente acordado el embargo en su día, que pueda retomar estas actuaciones ejecutivas y realizarlas por sí mismo al margen del concurso, sin acogerse a las normas de prelación, pues dichas trabas constituyeron actuaciones válidas, hurtadas al acreedor por el proceso concursal únicamente en pos de lograr la viabilidad del deudor. No logrado esto, debe volverse al estado de cosas anterior al concurso y permitir al acreedor cobrarse con el resultado de este embargo, a similitud de quienes gozan de privilegio.

No olvidemos que los créditos tributarios, fuera del concurso, gozan de privilegio sobre el resto de los acreedores.

Propuesta 50. No exoneración de responsabilidad subsidiaria por cese de actividad en caso de concurso de acreedores, en determinados supuestos.

Uno de los múltiples motivos para la solicitud de un concurso tardío, cuando las dificultades reales de la empresa pueden proceder de un momento anterior en el tiempo, es tratar de buscar la exoneración del supuesto de exigencia de responsabilidad regulado en el artículo 43.1.b) LGT.

Una traba a estas conductas sería modificar ese punto de la LGT, para matizar que la exoneración no existirá en estos supuestos, bastando para ello la mención de que no se considerará que se haya hecho lo necesario para el pago de la deuda cuando no se haya solicitado el proceso concursal en el plazo marcado por la normativa concursal.

Propuesta 51. Inhabilitación de los administradores de entidades jurídicas insolventes.

Los órganos de recaudación suelen encontrar casos en los que una empresa deudora tiene a su frente a quienes fueron administradores de otra u otras ya inactivas e insolventes. Es difícil explicar cómo gestores que han llevado a la insolvencia a distintas entidades, sigan creando otras nuevas, sin modificar sus conductas.

Por ello, adicionalmente a las propuestas anteriores en materia de concurso de acreedores, las cuales tienden a mejorar el uso de la figura del concurso, debería preverse en la legislación mercantil la inhabilitación de aquellos gestores, administradores y apoderados generales de entidades declaradas administrativamente fallidas que no hayan solicitado la declaración de concurso.

A estos efectos, la posterior solicitud de concurso no evitaría la inhabilitación.

B. EL USO ABUSIVO DE LA FIGURA DE LA SUSPENSIÓN

Existe actualmente un grave problema derivado de la paralización de actuaciones ejecutivas por causa de la litigiosidad unida a peticiones de suspensión. Claramente, los obligados tributarios pueden acudir a cualquiera de las instancias que la normativa prevé para la defensa de sus derechos, y en ese caso, bien de modo automático (tratándose de sanciones o con aportación de avales o certificados de seguro de caución), bien de modo rogado (ofreciendo otro tipo de garantías o solicitando dispensas totales o parciales), podrán solicitar, además, la suspensión de las actuaciones de ejecución administrativas.

La normativa prevé las suspensiones “cautelares”. Esto es, que se produce la paralización de las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda cuando esta es impugnada y se solicita suspensión, al menos en tanto esta petición no se resuelva.

El problema actual se centra en las suspensiones en vía económico-administrativa, si bien existen también incidencias en vía de reposición. En vía económico-administrativa hay tres tipos posibles de suspensión:

- Automática, concedida por el órgano de recaudación que dictó el acto, si se aporta garantía en forma de aval o certificado de seguro –como en reposición–. En este caso, el órgano administrativo está obligado a conceder la suspensión. Pero estos casos no son problemáticos, pues la deuda está perfectamente asegurada con una garantía líquida.
- Discrecional, con otras garantías distintas, a conceder también por el órgano de recaudación.
- Sin garantías, cuando no se puedan aportar, y si se acredita la existencia de un eventual perjuicio irreparable, o si hay un –improbable– error material en el acto, a resolver directamente por el Tribunal económico-administrativo [TEA] (aunque se presenta ante el órgano de recaudación).

El problema son las dos últimas clases, y viene dado por los volúmenes de deuda cuya suspensión se solicita; por el uso descarado de este mecanismo para lograr dilaciones sin intención de pago, gracias al atasco de los órganos económico-administrativos y a una laxa doctrina jurisprudencial; o a la propia organización del sistema de reclamaciones, que permite una doble vía que prolonga los litigios –y las suspensiones– durante mucho tiempo.

Debemos buscar vías para modificar la LGT y sus normas de desarrollo, en diversos puntos, para evitar que se paralice la gestión recaudatoria. Algunas de las soluciones pasan por:

Propuesta 52. Imposibilidad de suspensión en recursos contra actos del procedimiento de recaudación que afecten a la deuda que ya se ha podido impugnar y suspender.

Quien no está de acuerdo con la denegación de una petición de aplazamiento o contra una providencia de apremio, puede impugnarla, pero dicha impugnación no debería suspender la marcha del procedimiento ejecutivo para el cobro de la deuda. Si la deuda ya se ha podido impugnar de modo independiente en el momento de su notificación, con la posibilidad de suspensión, es absurdo abrir una segunda vía para suspenderla de nuevo. Únicamente, cuando el recurso contra la providencia se basase en la falta de notificación de la liquidación original, podrían paralizarse las actuaciones, pues no pudo haber, obviamente, posibilidad de recurso en una fase anterior contra la liquidación.

Propuesta 53. Inexistencia de efectos cautelares de la solicitud de suspensión no acompañada de los documentos legalmente exigidos.

Debe recogerse expresamente en la LGT la inexistencia de efectos cautelares de la solicitud de suspensión, si ésta no va acompañada de los documentos legalmente exigidos (documentación acreditativa de la garantía aportada y su valoración, o justificativa de la existencia de un supuesto de perjuicio irreparable o error material o de hecho manifiesto de la Administración), al igual que hemos solicitado en la Propuesta 42 anterior la inadmisión de solicitudes de aplazamiento que no fuesen acompañadas de la documentación necesaria para su tramitación.

En estos casos, debe poder archiversse la solicitud sin necesidad de emitir ningún tipo de requerimiento, al igual que se ha solicitado para las solicitudes de aplazamiento, y ello para todos los tipos de solicitud, bien en vía de reposición, bien en vía económico-administrativa y, dentro de esta, para los tres tipos de solicitud, incluyendo la que se solicita con dispensa y que debe resolver el TEA.

Propuesta 54. Eliminar los efectos suspensivos de los incidentes y recursos contencioso-administrativos tras la denegación de una suspensión sin garantías.

Establecer legalmente la falta de efectos suspensivos de los incidentes y recursos contencioso-administrativos que se plantean tras la denegación de una suspensión sin ofrecimiento de garantías, supondrá evitar prolongadas situaciones de suspensión cautelar en las que no se ha ofrecido una garantía para cubrir la deuda que se persigue y que puede estar paralizada años por un mero escrito sin fundamento, como es habitual en este tipo de solicitudes, en las que no suele existir intención de abonar la deuda en caso de pérdida de los recursos.

Propuesta 55. Establecer un plazo de resolución máximo de las solicitudes de suspensión ante los Tribunales económico-administrativos.

No existe un plazo definido para resolver estas solicitudes y, por más que deban resolverse prioritariamente y antes del fondo del asunto, no siempre es rápida la resolución –casi nunca– y, en ocasiones, no se resuelve hasta el transcurso de todo el tiempo que conlleva la resolución sobre el fondo (máximo un año pero que, también, se incumple y se excede).

Es, por tanto, necesario, “obligar” a los TEA a resolver antes la suspensión que el fondo, y a hacerlo de modo rápido, en aras a la tutela judicial efectiva del obligado y Administración, que tienen derecho, bien a la tranquilidad de que no exista ejecución hasta conocer si tendrá que afrontar la deuda (cuando el tribunal valore que las garantías son suficientes o exista un real riesgo de perjuicio irreparable), o bien –la Administración– la posibilidad de continuar con sus actuaciones (cuando las garantías no sean válidas y no se justifique ese perjuicio).

Para ello deberá regularse en la parte de la LGT dedicada a la vía económico-administrativa, un plazo de resolución máximo de las solicitudes de suspensión, por parte de los tribunales de esa vía, que podría ser de 30 días, para los Tribunales Regionales y de 60 para el TEAC (segunda instancia o casos más complejos).

Propuesta 56. Establecer legalmente la autonomía de los procedimientos de declaración de responsabilidad.

Se trata de redactar la norma para impedir que la suspensión lograda por el deudor principal impida la exigencia de deudas a los responsables.

Es habitual que, en procedimientos de declaración de responsabilidad, no se puedan exigir deudas al responsable –que sí declarar como tal– porque se halle suspendida su ejecución en el deudor principal. Si bien este proceder puede parecer razonable y legítimo, cuando se observan supuestos de graves incumplimientos y de responsabilidades encadenadas, no parece ya tan razonable.

No obstante, se podría establecer, como excepción y para no causar un elevado perjuicio y duplicidades en el cobro de las deudas que, cuando el deudor principal asegure la deuda suspendida con una garantía de las que dan derecho a la suspensión automática, sí pueda quedar en suspenso la exigencia de deuda a los responsables.

Por otra parte, cuando hay varios responsables de una deuda, y sólo algunos de ellos impugnen, aplacen o suspendan las deudas, la actual doctrina del TS establece que los efectos de estas solicitudes o acuerdos se extiendan a todos los demás, complicando en extremo toda la gestión recaudatoria y dificultando o frustrando el cobro.

Lo que se propone es que, ante procedimientos de ejecución diferentes (aunque para perseguir la misma deuda), frente a personas distintas, no todo quede paralizado por una petición de suspensión muchas veces infundada, pero que goza del beneficio de la aplicación cautelar.

La solución pasa por recoger la autonomía de los procedimientos de declaración de responsabilidad frente al seguido frente al deudor principal, y entre los distintos responsables, de modo que cada uno sea autónomo, y genere sus propios trámites que no afectarían a los demás.

En síntesis, mantener el derecho de cada deudor, principal o responsable, a recurrir, suspender, aplazar, etc., pero dentro de su propio procedimiento, y sin vinculación a los trámites de los demás obligados al pago de la deuda.

Propuesta 57. Eliminar la posibilidad de impugnar las liquidaciones por los responsables, cuando éstos sean administradores de las personas jurídicas deudoras.

Se trata de eliminar esta posibilidad de la LGT para los casos en que, la misma persona que dirigía la gestión de la entidad deudora, participó en los impagos y/o infracciones, y se personó en los procedimientos iniciales, en los que pudo realizar todo tipo de impugnaciones, vuelva a tener todos estos mismos derechos y garantías en el procedimiento de declaración de responsabilidad, pudiendo, incluso, aportar documentos no aportados anteriormente sin ningún motivo. Su impugnación debería limitarse, exclusivamente, al motivo de la derivación de responsabilidad, y no a las liquidaciones ya impugnadas o que debieron impugnarse en sede del deudor principal.

Propuesta 58. Ampliación del ámbito y duración de las medidas cautelares en supuestos de suspensión de las deudas cuyo cobro se pretende.

Hasta ahora, la duración de 6 meses de las medidas cautelares, artículo 81 LGT, podía ser prorrogada, de modo motivado, en otros 6 meses. Este plazo chocaba frontalmente con supuestos en los que se presentan recursos y se obtiene la suspensión, pudiendo caducar la medida antes de la resolución.

En la recientemente aprobada Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude, se incorpora una medida para tratar de paliar este defecto. Así, se añade un nuevo supuesto en el que la Administración podrá adoptar medidas cautelares: cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado.

De esta manera se trata de evitar que los procedimientos de suspensión con otras garantías, o con dispensa de ellas, puedan ser utilizados de forma fraudulenta.

No obstante, consideramos que ello puede resultar insuficiente, por cuanto existen supuestos en los que ya se han adoptado medidas cautelares previas, y la solicitud de suspensión, en el estado actual de cosas en la materia, puede hacer decaer dichas medidas (aunque con esta reforma se puedan adoptar después otras; suponiendo que resten activos para trabar).

Por ello se proponen alternativas más eficaces:

- Que los bienes o derechos objeto de la medida cautelar deban ser aportados como garantía para la suspensión por el deudor que solicite una suspensión sin garantías o que las ofrece de peor condición que los bienes trabados ya por la Administración.
- Que, solicitada una suspensión, el cómputo de duración de las medidas cautelares quede también en suspenso, y no se reinicie hasta el levantamiento de la suspensión.

Sólo en los supuestos en que se haya constituido una garantía de igual o mayor solvencia y cobertura que la lograda por la medida cautelar, podría ésta alzarse.

C. LA DERIVA DEL FRAUDE RECAUDATORIO HACIA LA INSOLVENCIA SIMULADA

Determinados deudores buscan eludir el pago de sus deudas simulando insolvencias. Se trata de una conducta cada vez más extendida.

Evidentemente, el ordenamiento jurídico prevé reacciones frente a estas conductas, tanto en vía administrativa, como en vía judicial, tanto civil como penal. Sin embargo, detectar estas conductas no siempre es fácil, porque las operaciones mediante las que se instrumentan no siempre son visibles – por ello se suelen denominar operaciones de “ocultación”– ni aisladas, y pueden resultar en una combinación de operaciones de distinta naturaleza, con movimientos físicos, jurídicos o monetarios, que, además, pueden no limitarse a un entorno familiar o societario cercano a los deudores y, por el contrario, se producen cadenas de vaciamientos hacia distintos destinos, incluso fuera del territorio nacional, hacia lugares opacos o a través de estructuras también opacas, con personas interpuestas o, incluso, con la colaboración de terceros.

El vaciamiento, tradicionalmente conocido como alzamiento de bienes (hoy denominado, en nuestro Código Penal, “frustración de la ejecución”, o en el Código Civil, “fraude de acreedores”) es una maniobra que, aunque típica, como fraude a la gestión recaudatoria, es difícil de perseguir y consume muchos recursos –humanos– de la Administración Tributaria.

El fin es siempre el mismo: el impago, la insolvencia, del modo más discreto y disimulado posible que, en ámbitos como el concursal o en el penal, incluso favorecen adicionalmente al deudor, porque le evitan gastos (concurso) o entrada en prisión (delitos).

Es por ello por lo que en aras a dificultar estas acciones y, en su caso, facilitar su persecución y castigo, se realizan algunas propuestas.

Propuesta 59. Actuaciones de obtención de información sin identificación previa y con valor probatorio²⁰.

Es claro que la identificación de actuarios de recaudación y, más aún, la notificación previa de su visita predispone la información facilitada por los obligados, que no suele ser tan interesante –en términos patrimoniales– como la que se obtendría desde el anonimato, el cual se utiliza a veces, pero la información obtenida y las pruebas descubiertas no pueden utilizarse en el procedimiento administrativo.

Por ello, se propone la posibilidad de otorgar valor probatorio a estas informaciones y pruebas obtenidas desde el anonimato, que deberían, eso sí, reflejarse en diligencia, a la que se acompañarían todos los medios de prueba precisos para justificar que se han realizado en el marco de actuaciones de investigación recaudatoria.

Propuesta 60. Creación de una base de datos europea de deudores y patrimonios.

Uno de los problemas más difíciles de solucionar por el órgano de recaudación, a la hora de gestionar el cobro de las deudas, es el de la localización fuera de nuestras fronteras de los bienes del deudor.

²⁰ Se trata de una medida similar a la recogida en la Propuesta 39. Para aprobar ambas medidas bastaría, por tanto, incluir este tipo de facultades entre las propias de los órganos de Inspección, dado que las de los órganos de Recaudación se delimitan por referencia a aquéllas.

Si bien se están instrumentando sistemas de asistencia mutua para el cobro de deudas de los distintos Estados Miembros de la UE, su tramitación es compleja.

Por ello, se solicita la creación de una Base de Datos transnacional de deudores y patrimonios entre los Estados Miembros, que permita la gestión más ágil de las deudas, incluyendo en las diligencias de embargo los bienes a trabar, para facilitar la gestión en el otro Estado.

A estos efectos, la base debería incluir una relación de oficinas gestoras y unidades recaudadoras competentes para que la interlocución sea más directa entre los gestores de los expedientes ejecutivos, por vías telemáticas y formularios “ad hoc”.

Propuesta 61. Compensación de oficio entre deudas y devoluciones del mismo grupo empresarial.

Nos encontramos con deudas pendientes de cobro hacia un deudor mientras otros, de su mismo grupo empresarial, solicitan devoluciones tributarias y, a veces (en el marco del IVA), por la misma operación realizada, precisamente, entre las partes vinculadas²¹. No es raro, que incluso se llegue al extremo de que estas operaciones recíprocas escondan el trasvase de bienes de una entidad deudora a otra relacionada, bien directamente o, más habitualmente, indirectamente (gestores o socios relacionados entre sí, o a través de personas o entidades interpuestas), o a una entidad de nueva creación, utilizada para residenciar los bienes (refugio), para continuar la actividad que cesará en la deudora (sucesora), o una entidad aparentemente no vinculada, que hace de puente (pantalla) a otro destino más alejado y sí vinculado (personas del ámbito familiar del deudor).

Porque la insolvencia simulada tiene otra característica y es que los bienes o derechos vaciados suelen mantenerse en control del deudor antiguo titular.

Por ello se propone:

- a) Posibilidad de compensación entre deudas y devoluciones reconocidas a empresas y entidades en las que exista un determinado grado de vinculación. A estos efectos, se propone poner como referencia que su capital pertenezca en más del 50% a un mismo grupo de socios, siendo sus actividades similares (mismo sector económico) y con una operativa recíproca.
- b) En todo caso, establecer de modo general esta posibilidad de compensación entre deudas y devoluciones de obligados de un mismo Grupo empresarial, entendiendo como tal el definido en los artículos 16.3 y 67 TRLIS, así como en el correspondiente régimen especial regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley del IVA.
- c) También se compensarán aquellas deudas pendientes de cobro hacia un deudor cuando otros, de su mismo grupo empresarial, hayan solicitado devoluciones tributarias –en el marco del IVA– por la misma operación (realizada, precisamente, entre las partes vinculadas).

Propuesta 62. Ampliar las responsabilidades en sede de grupo.²²

Actualmente, la actividad societaria se realiza a través de numerosas personas jurídicas, por lo que la lucha contra el fraude debe realizarse de manera integral frente a todos los componentes de cada grupo empresarial.

²¹ Como ya expusimos en las Propuestas 15 a 17, en relación con el IVA.

²² Se trata de una propuesta complementaria al número 15, que proponíamos en la normativa del IVA y específica para dicho Impuesto. Aquí se trata de una medida de alcance general, para la exigencia de todas las deudas tributarias.

Por ello, es necesario que haya una responsabilidad de todas las empresas del grupo por las deudas generadas por cada una de sus componentes, máxime por el gran número de las operaciones intragrupo hoy existentes.

Existen ya algunos supuestos de responsabilidad en algunos impuestos, como el Impuesto sobre Sociedades (Régimen consolidado, art. 66 del TRLIS) o el Impuesto sobre el Valor Añadido (Régimen Especial de grupo de entidades, art. 163.Nonies. Seis).

No obstante, hay casos en los que una persona física, normalmente insolvente, controla directa o indirectamente (a través de familiares) varias sociedades, algunas con deudas (insolventes), mientras otras, vinculadas o dependientes de dicha persona, directa o indirectamente, tienen grandes patrimonios o reciben devoluciones fiscales.

Para supuestos como los descritos, la técnica del “levantamiento del velo” en vía administrativa es tremendamente compleja y la utilización de la vía judicial es muy poco operativa.

En estas condiciones, una reforma que supondría toda una revolución para la gestión recaudatoria sería dar rango legal en la propia LGT y para cualquier tributo a la responsabilidad general de los grupos societarios, entendidos éstos en sentido amplio, de modo que sus límites deberán tener en cuenta los establecidos en las distintas normativas, fundamentalmente, por su amplitud, en los artículos 16.3 y 67 TRLIS, pero pudiéndose tener en cuenta la normativa del IVA o conceptos mercantiles.

Propuesta 63. Responsabilidad por deudas no tributarias.

Existe actualmente una elevada litigiosidad por la exigencia de responsabilidades, por parte de la AEAT, en su gestión de cobro ejecutivo de deudas de otros organismos y entidades públicas que, si bien son de Derecho Público, no tienen naturaleza tributaria.

Dicha litigiosidad deriva de la confusa redacción del artículo 10 de la Ley General Presupuestaria. En su apartado 1 permite el cobro de este tipo de deudas de la Hacienda Pública *“conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación”*. Sin embargo, en su apartado 2, hace una contradictoria referencia a la posibilidad de exigir responsabilidades a *“las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria”*, como si ése fuese el único supuesto en el que se pudiese exigir la responsabilidad por este tipo de deudas.

Para clarificar que no es así, deberá, bien suprimirse este apartado 2, o mejor, incluir en el mismo la mención a que entre las prerrogativas señaladas en el apartado 1, se incluyen las exigencias de responsabilidad *“en los supuestos previstos en la LGT”*.

Propuesta 64. Responsabilidad de los representantes legales de los menores de edad con afección de los bienes de éstos provenientes de operaciones de alzamiento.

Se propone establecer en la LGT que las operaciones de vaciamiento patrimonial realizadas por deudores a la Hacienda Pública en las que los destinatarios de bienes o derechos sean menores de edad, se presumen realizadas –y los bienes recibidos– por los representantes legales de dichos menores, que serán responsables por el art. 42.2.a) LGT, pero con la afección de los bienes objeto de la operación de vaciamiento.

Se trataría de eliminar los efectos del actual criterio del TS, que considera que no es posible derivar responsabilidad a un menor, por carecer de capacidad de obrar, aunque sea destinatario de bienes en operaciones realizadas por sus representantes legales en fraude de acreedores (de la Hacienda Pública), en una clara burla a los procedimientos recaudatorios.

Las herramientas alternativas, como las acciones judiciales civiles (nulidad o revocatoria) o penales (frustración de la ejecución) deben ser una última ratio cuando es posible someter estos supuestos al control a través de la normativa tributaria. Además, como por todos es sabido, acudir a la jurisdicción ordinaria es tremendamente lento y poco eficaz.

Propuesta 65. Responsabilidad del representante de la persona jurídica administradora.

La posibilidad de que una empresa administre a otra provoca que resulte cada vez más complejo para los órganos de control alzar el velo societario para hacer recaer las responsabilidades de una mala gestión: deudas, sanciones o delitos, etc., en las personas físicas realmente causantes de los perjuicios causados a terceros, puesto que, en medio, se interponen pantallas de sociedades en diverso grado de complejidad.

Por lo tanto, se plantea la eliminación de esta figura interpuesta, pero de un modo indirecto, pues configura una traba interpuesta a la responsabilidad patrimonial de los verdaderos gestores sociales, siempre, en último extremo, personas físicas.

Exigiendo directamente responsabilidad, no al administrador de la deudora, porque es una persona jurídica muchas veces meramente fiduciaria, insolvente, pantalla (una suerte de sociedad-testaferro), sino al representante legal de ésta, que es quien verdaderamente toma las decisiones y debe asumir las responsabilidades por los fraudes cometidos y deudas generadas por la deudora administrada por su sociedad.

Se crearía como supuesto de responsabilidad subsidiaria.

Propuesta 66. Normas que eviten la configuración de entramados societarios donde sólo existe una actividad.

Es frecuente la creación de grupos de empresas vinculadas que operan entre sí, pero realizan una sola actividad, que antes realizaba una sola entidad. Ello conlleva estructuras burdas pero eficaces de defraudación fiscal, por cuanto la vendedora no ingresa a la Hacienda Pública y la compradora se beneficia de las deducciones, siendo la tenedora de patrimonio y créditos frente a terceros, careciendo la primera de bienes para responder de las deudas.

De esta manera, se solicita un cambio de la normativa mercantil, para evitar la creación de varias sociedades en las que sus actividades sean similares, los socios que posean más de 90% sean los mismos (independientemente de su porcentaje en cada una) y coincida al menos uno de los administradores.

Si se cumplen los anteriores requisitos, se considerará que existe una sola persona jurídica. Alternativamente, podría establecerse que fuera así en su relación con la Administración Tributaria, mediante la consiguiente modificación de la LGT.

D. MEJORA DEL CENSO DE “MOROSOS”

En el documento de IHE 2014 se proponía este censo, hoy ya vigente. Por ello, ahora nos limitaremos a formular propuestas sobre ampliación y mejora de su contenido, dejando de lado lo que ya forma parte de este.

1. El contenido del “censo de morosos”.

Propuesta 67. Modificación de las deudas incluidas para cada deudor del censo

Alguna información adicional que incluir sobre nuevas deudas podría ser:

- Como ya hemos mencionado, bien aquí o de modo independiente, en otro censo, deben darse a conocer las identidades de los condenados por sentencia firme por delito frente a la Hacienda Pública o Seguridad Social, contrabando, fraude en subvenciones, fraude contable y delitos frente a los presupuestos de la UE. El censo independiente resultaría más eficaz, porque el censo de morosos es exclusivamente tributario.
- Las deudas por todo tipo de responsabilidades, y no sólo las solidarias.
- Deberían figurar también las deudas de Derecho Público no tributarias, regulando, para ello, también la posibilidad de inclusión en el censo en la Ley General Presupuestaria. Así incluiríamos deudas muy relevantes, tanto por cuantía como por aquello a lo que se refieren, como son los impagos de reintegros de préstamos públicos o devolución de otras ayudas, las sanciones por distintos incumplimientos graves (daños al medio ambiente, infracciones de la competencia, infracciones de contrabando, etc.) que nos darían una imagen más completa de los fraudes económicos en su conjunto.

Propuesta 68. Reducción de los límites cuantitativos para la inclusión en el censo

En cuanto a los límites cuantitativos para formar parte del censo, deberían tender a reducirse más, por cuanto las aplicaciones *big data* permiten hoy su cómoda gestión. El motivo de que esto no se haya hecho todavía es que se teme que una excesiva magnitud del censo le haga perder interés, y cierto carácter “aleccionador”. Nosotros creemos que un límite de 300.000 euros supone una deuda suficientemente elevada para ser tomada en consideración, y si bien el censo sería muy extenso, eso mismo reforzaría el efecto alarma en la mayoría de los ciudadanos, que verán una magnitud del fraude mucho más realista que con el actual censo, muy limitado en número y que minimiza la visión del fraude como algo masivo, que es su verdadera realidad. Su impacto social no viene por un puñado de grandes deudas, sino por millones de deudas de elevada mediana y pequeña cuantía.

Propuesta 69. Nuevos datos a incluir en el censo.

En cuanto a los **datos a incluir** respecto de cada obligado incluido en el censo, además de los datos identificativos y de deuda que hoy se publican, podrían añadirse los siguientes:

- En caso de entidades, nombre de su administrador, el consejero delegado o presidente del consejo, y de su socio mayoritario.
- Agrupación de las entidades que compartan administradores, o socios en más de un 25%.
- En caso de personas físicas que sean miembros de un mismo grupo familiar, publicación adosada, para mostrar el conjunto de deudas de ese grupo.
- Debería indicarse expresamente si el deudor está o ha estado en concurso, condenado por delito o ha sido declarado fallido.

2. Consecuencias de la inclusión en el censo

En cuanto a las consecuencias de verse incluido en estos censos, podría desarrollarse toda una batería de medidas de amplio alcance, de forma que la presencia en el mismo se convirtiera en una carga que incentivara, realmente, el cumplimiento y el pago de obligaciones, y el verse reflejado en los mismos fueran sinónimos de verdaderos problemas y no objeto de mero “cotilleo”.

Propuesta 70. Restricciones aplicables a los deudores incluidos en el Censo de morosos.

Algunos ejemplos de consecuencias derivadas de la inclusión podrían ser las siguientes:

- Revocación del NIF.

Al igual que la declaración administrativa de insolvencia o fallido implica la revocación del NIF para el obligado tributario deudor, esa misma medida debería implantarse para los deudores que se incluyan en este censo, aunque todavía no sean insolventes. Recordemos que están en el listado porque sus deudas no están aplazadas (no tienen un acuerdo de pago formalizado), ni suspendidas, y se hallan en período ejecutivo (no han mostrado voluntad de pago), amén de ser de una cuantía muy relevante.

No obstante, cuando existieren deudas que no sean todavía firmes por hallarse impugnadas, éstas no se computarían a estos efectos, de modo que si, descontadas, la cifra adeudada por el deudor no superase los 300.000 euros, no se revocaría el NIF hasta que, llegada la firmeza de más deudas, se superase dicha cifra.

- Otras repercusiones en el ámbito civil-mercantil, como la inhabilitación temporal de administradores de personas jurídicas deudoras.

Pero, una vez elaborado un censo de este tipo, su aplicación práctica puede ir mucho más allá del mero campo de la concienciación social y la higiene del sistema económico.

Su existencia puede ser aprovechada como filtro por otros Entes o Autoridades Públicas, a la hora de conceder determinados beneficios económicos o sociales (subvenciones y ayudas de toda índole, beneficios sanitarios, educativos, asistenciales, etc.).

- El Censo de Morosos debería ser utilizado por el resto de las AA.PP., por ejemplo, a la hora de denegar ayudas públicas a las personas o entidades que figuran en el mismo, pues es especialmente grave que, en la práctica, no se estén realizando comprobaciones sobre la solvencia de los destinatarios de préstamos y ayudas de importe muy relevante.²³

²³ Una buena forma de conocimiento por otras AA.PP. y por cualquier contratante sería la inclusión en el Registro de Contribuyentes en Situaciones Especiales sugerido en la Propuesta 39 de este libro.

V. REFORMA DEL DELITO FISCAL

A. INTRODUCCIÓN

Aunque se trata de una materia muy vinculada a la reacción del Estado de Derecho contra las actividades de la economía “ilegal”, pues una de las definiciones más claras de esta última es tratarse de actividades económicas realizadas mediante el ejercicio de acciones delictuales, tipificadas en el Código Penal; lo cierto es que, tanto la relación de las actividades ilegales con la generación, próxima o deducida, de fraude fiscal sobre las rentas y patrimonios generadas por las mismas, como por la existencia en nuestro Derecho Penal de un delito fiscal consolidado desde la Reforma Fiscal de 1978, objeto de diferentes reformas, así como de otra serie de delitos contra el patrimonio público; todas las razones anteriores adveran la necesidad y oportunidad de exponer una serie de propuestas en materia de reforma del Código Penal y del propio Procedimiento Penal que mejoren la eficacia de estas medidas en la lucha contra el fraude fiscal de mayor relevancia económica o de mayor impacto social, así como contra las actividades más destacadas de la economía ilegal, por el demérito que provocan tales actitudes anti solidarias sobre el cuerpo general de los contribuyentes.

Por otro lado, no puede olvidarse que este Informe parte de una visión amplia del fraude fiscal, enmarcándolo y relacionándolo con una serie de actividades contrarias al Estado Social y Democrático de Derecho.

Por lo mismo, los delitos y faltas que el Código Penal destina a luchar contra estas actitudes antisociales, que pueden resumirse bajo la rúbrica de “delitos socioeconómicos”, no pueden dejar de ser considerados en este Informe de la IHE.

B. PROPUESTAS EN MATERIA DE DELITOS SOCIOECONÓMICOS

a) Creación de nuevos tipos de delito.

Propuesta 71. Debe tipificarse un delito de tenencia injustificable de bienes o derechos.

La OCDE ha propuesto la creación de una nueva modalidad de delito, denominado de “tenencia injustificable de bienes o derechos”.

La tipificación de este delito permitiría castigar la riqueza injustificada sin connotaciones tributarias.

La equiparación entre lo inexplicable y lo delictivo es la única manera no ingenua de afrontar la lucha contra la criminalidad de nuestro tiempo, es necesario dar respuesta a todos los sentimientos sociales de escándalo ante obscenas exhibiciones de riqueza cuyo origen no puede explicarse. Se trata de atacar la riqueza acumulada por personas cuyas actividades conocidas o sus rentas declaradas no justifiquen su patrimonio.

Actualmente, sólo se cuenta con la herramienta de considerar que existen “incrementos no justificados” de patrimonio, lo que siempre supone un complejo problema probatorio, tanto sobre la titularidad de los bienes y derechos y su falta de coherencia con las rentas declaradas, como sobre su origen y la posible prescripción de las rentas de las que proviene.

La tipificación de esta conducta como delito, ha sido debatida en varias ocasiones, pero presenta ciertas dificultades, tanto de delimitación de la conducta frente a otros delitos (surgiendo problemas concursales), como de ámbito probatorio. Pero, sin duda, la persecución de este tipo de conductas se reforzaría con esta medida, además de permitir extender los plazos de prescripción para su regularización.

De todos modos, también conviene tener en cuenta que el reforzamiento de la figura del decomiso llevada a cabo en el Código Penal a través de la Ley Orgánica 1/2015 (artículos 127 a 129 bis), podrá dar solución a alguno de los objetivos que este delito pretendería conseguir.

Propuesta 72. Delito²⁴ de “ofrecimiento de servicios e instrumentos idóneos para la comisión de delitos fiscales”.

Se debería tipificar como delito, la conducta de las personas o instituciones que colaboren habitualmente en la comisión de fraudes u ofrezcan productos o servicios destinados a la defraudación.

En efecto, existen despachos profesionales de abogados y asesores que ofrecen o actúan directamente como estructuras y entramados sociales ficticios, sociedades pantalla, circuitos para desviar capitales y, en general, técnicas y productos que buscan la elusión y evasión fiscal para minorar o anular las cuotas tributarias a pagar por sus clientes. Estos entramados son necesarios para la comisión de fraudes relevantes, debido a que los autores de estos no suelen tener conocimientos tan exhaustivos de esta materia, por lo que necesitan ayuda y dirección.

Este tipo de mecanismos aparecen casi siempre en los fraudes más complejos y especializados (y normalmente más relevantes), ya sea para defraudar el pago de tributos (fraude en la fase de liquidación) o para eludir las actuaciones de cobro en caso de regularización administrativa (fraude en la fase de recaudación), o ambos. Por eso, la reacción de la Administración tributaria debería ser contundente ante los mismos.

Este delito se tipificaría con independencia de sus resultados y de la organización de estructuras y redes al servicio instrumental o técnico jurídico del fraude. Se trataría, pues, de un delito tendencial y no necesariamente “de resultado”, como otros supuestos delictivos en materia económico-patrimonial recogidos en el Código Penal.

Propuesta 73. Delito²⁵ por la comercialización de productos diseñados con técnicas de ingeniería financiera e idóneos para el fraude por despachos profesionales o entidades financieras.

También hay despachos y entidades financieras especializadas en la colocación y traslación de fondos y en la creación de productos financieros que cumplan esas mismas funciones de facilitar el fraude y evasión fiscal, omitiendo rentas o patrimonios, o alzando activos para eludir su traba.

Esta medida favorecería la realización de actuaciones conjuntas de control sobre los despachos especializados en ingeniería financiera y sus clientes, así como en entidades bancarias que ofrezcan dichos productos.

En este sentido, hay que dar la bienvenida a la modificación del artículo 201 bis de la LGT en la nueva normativa aprobada en la Ley 11/2021, por la que se establece una sanción para la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los

²⁴ Ciertamente, cabría la posibilidad de graduar estas conductas en función de la presumible gravedad de los fraudes que se pudieran cometer con cada producto o estructura comercializada por el despacho en cuestión, de modo que se reservase la calificación de “delito” para aquellos supuestamente más proclives al “gran fraude”, y la de infracción para las demás. Obviamente, esto complicaría sobremedida la redacción, puesto que estructuras sencillas pueden servir para fraudes millonarios, y productos similares pueden utilizarse para conductas más o menos graves. Además, implicaría cambios simultáneos en las normativas tributaria y penal.

²⁵ Con la misma consideración realizada para la propuesta anterior.

procesos contables, de facturación o de gestión tendentes a llevanza de doble contabilidad o la alteración u ocultación de sus transacciones.

b) La AEAT y la lucha contra el blanqueo y la delincuencia económica.

Luchar contra el fraude fiscal no puede hacerse al margen de una visión general de otros fraudes sociales y actividades económicas ocultas. Por ello, es necesario que se mantenga la implicación de la AEAT y de las demás instituciones en la lucha contra el blanqueo y la delincuencia económica y financiera más grave.

Por ejemplo, el fraude fiscal “*strictu sensu*” y el blanqueo de capitales, además de tener una influencia negativa en el tejido económico, comparten instrumentos y, en ocasiones, una realidad común, de manera simultánea o sucesiva.

Los instrumentos que se utilizan para ocultar capacidades económicas no declaradas resultan útiles también para ocultar ganancias ilícitamente obtenidas (testaferros, paraísos fiscales, estructuras fiduciarias...).

Cuando se quiere usar o disfrutar de esos beneficios o ganancias previamente ocultados, tratando de justificar su origen, se utilizan los mismos medios en muchos de los casos: uso y disfrute de patrimonio a nombre de terceros o sociedades fiduciarias, billetes de lotería premiados, operaciones en los mercados de valores...

El delito contra la Hacienda Pública y el de blanqueo de capitales son, en muchas ocasiones, la cara de una misma moneda. Así, operaciones que entrañan fraude fiscal en el sector inmobiliario (desde el punto de vista del vendedor) esconden a la vez, simultáneamente, una actividad de blanqueo de capitales (para el comprador).

En otros casos, uno de los delitos sucede a otro: los defraudadores fiscales necesitan blanquear sus ganancias, el delito fiscal aparece como subyacente al de blanqueo. Para blanquear los fondos obtenidos con un delito, o para ocultar este, se cometen delitos fiscales.

Esta realidad común trae como consecuencia que los inspectores fiscales especialmente dedicados a la investigación de capacidades económicas y hechos imponibles ocultados a la Administración tributaria se encuentren en su trabajo diario de detección y lucha contra el fraude fiscal con operaciones típicas de blanqueo.

Al mismo tiempo en las estructuras de blanqueo tiene significativa importancia el lavado de fondos procedentes de los delitos fiscales y económicos.

En la actualidad, cuando se pide colaboración a la AEAT en este tipo de investigaciones, se considera algo ajeno a la AEAT. No debería ser así, por el contrario, debería potenciarse y normalizarse la colaboración de la AEAT en la investigación de este tipo de delincuencia, ya que la AEAT puede resultar muy eficaz en este tipo de investigaciones, y la lucha contra las estructuras opacas redundaría en la justicia y equidad en la aplicación del sistema tributario.

Propuesta 74. Creación en la AEAT de unidades especializadas en la localización y administración de bienes procedentes de la delincuencia económica.

La eficacia en la persecución de las actuaciones constitutivas de fraude fiscal y blanqueo de capitales requiere una regulación que posibilite la localización y traba de los bienes de las organizaciones criminales para que, una vez decomisados o intervenidos, pueda procederse a su realización económica, es decir, se trata de evitar la inoperancia que representa detener al delincuente y dejar a salvo sus bienes ilícitamente obtenidos.

Para ello se requiere potenciar las fases de investigación mediante cuerpos de personal altamente especializado, así como agilizar los trámites que conduzcan a la enajenación de los bienes decomisados.

La lucha contra la delincuencia económica lleva aparejadas sentencias con un gran peso económico, desgraciadamente, la práctica y realidad de esta parte de la ejecución de las condenas demuestra, en general, la gran ineficacia del Sistema Judicial, en lo que respecta a la incautación de bienes y cobro de multas.

Por otra parte, y respecto al delito de blanqueo de capitales, dada la magnitud y prevista evolución de este, la armonización regulatoria internacional y otros factores como la mejor formación y especialización del personal público, es previsible que, en los próximos años, se potencien los resultados del sistema de lucha contra el blanqueo de capitales.

Es, por lo tanto, más necesario todavía mejorar las técnicas y procedimientos de localización de activos procedentes de actividades ilegales, situación en la que la AEAT debe estar presente, dada su privilegiada situación al respecto, participando en estas unidades, al fin y al cabo, esta será un área de ingresos públicos de notorio peso.

Por otra parte, un problema derivado del anterior es la necesidad de administrar adecuadamente estos bienes, autentica asignatura pendiente de nuestro sistema.

En consecuencia, hay que preparar a nuestra Administración para una buena práctica al respecto, proponiéndose la creación de una **Unidad de Administración de Bienes** procedentes de la delincuencia económica, adscrita a la AEAT y vinculada a su Departamento de Recaudación.

En el ámbito judicial ya se ha creado un órgano que tiene atribuidas ese tipo de competencias en el orden judicial penal, la **ORGA** (Oficina de Recuperación y Gestión de Activos), cuya regulación se recoge en la Directiva 2014/42/EU, en la DA Sexta de la LECrim, así como en el RD 948/2015.

Lo que aquí se propone sería la creación de una Unidad que se encargaría, exclusivamente, de la gestión, conservación y ejecución de los activos trabados por la propia AEAT en el marco de los procesos penales que le compete tramitar (delitos contra la Hacienda Pública, de contrabando y conexos a los mismos, como falsedad o blanqueo de capitales), además de en aquellos casos en que la propia AEAT acuda a la jurisdicción penal como demandante por delitos de insolvencia punible o frustración de la ejecución, y tenga información sobre bienes de los posibles investigados. No obstante, habría que establecer los adecuados mecanismos de colaboración con la ORGA que superen las actuales cesiones rutinarias de información patrimonial.

Propuesta 75. Creación de Juzgados especializados en delitos económicos.

El enjuiciamiento de los delitos económicos requiere de ciertos conocimientos técnicos, contables y fiscales. Entre otros motivos, por su complejidad material y la necesidad de acudir de manera constante y reiterada al auxilio de expertos y peritos, en muchas ocasiones, los procesos penales por delito fiscal, y otros delitos económicos y relacionados con la corrupción se retrasan, son excesivamente prolongados, causando cierta sensación de impunidad.

La creación de Juzgados especializados en delitos económicos permitiría una agilización en la tramitación de las causas penales por delito fiscal y otros delitos económicos, mejorando la percepción social de la lucha contra el fraude ya que *“Nada se parece tanto a la injusticia como la justicia tardía” (Seneca)*.

Propuesta 76. Mejora de la eficacia en la investigación y denuncia de los delitos contra la Hacienda Pública y de Contrabando.

La AEAT no tiene competencias propias en la investigación, persecución e instrucción de los delitos contra la Hacienda Pública, teniendo encomendado, por Ley, el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento, y represión de los delitos públicos en el ámbito de sus competencias, siendo la principal competencia de la AEAT que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios.

La Administración tributaria, encargada de la aplicación de las normas tributarias y de la lucha contra el fraude fiscal. En los casos en los que el fraude fiscal es más grave, cuando es penalmente reprobable, debe limitarse a denunciar los hechos y a actuar como mero auxiliar del Juez o Fiscal, sin competencias propias, cuando realmente es la que mejor está preparada para investigar ese tipo de delitos.

Para mejorar la hoy deficiente persecución de este tipo de delitos se proponen tres tipos de medidas que podrían ser alternativas o complementarias entre sí:

Primero. Reorganizar las distintas unidades de la AEAT que tienen encomendadas tareas relacionadas con Delitos contra la Hacienda Pública y la colaboración con jueces y fiscales.

Una primera medida, que podríamos definir como “previa” para la mejora de la lucha contra la delincuencia fiscal y económica, sería la reorganización interna de las unidades y equipos que, dentro de la AEAT, tienen competencia en esta materia. En la actualidad, las “competencias” están repartidas y distribuidas de manera poco eficiente, produciendo en su funcionamiento duplicidades, descoordinación y, sobre todo, desde fuera de la AEAT, el desconocimiento por Jueces y Fiscales de a quién han de dirigirse.

Así nos encontramos que, en la AEAT, hay multitud de unidades y equipos encargados de distintos temas relacionados con los DHP, encargados de auxiliar a los jueces y fiscales, encargados de suministrarles información, encargados de ejecutar las consecuencias económicas de los delitos, así entre otros:

- La Unidad de Apoyo a la Fiscalía Anticorrupción,
- Las Unidades Especiales de Auxilio Judicial de las Delegaciones,
- Las Oficinas de Comunicación con los Juzgados y Tribunales de Justicia,
- El Gabinete Técnico del Director General de la AEAT,
- La Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública,
- Las Unidades Regionales de Delito contra la Hacienda Pública,
- Los Equipos de Inspección que realizan actuaciones de comprobación e investigación y que, cuando aprecian indicios de delito, lo ponen en conocimiento de su superior y elaboran un informe de delito que sirve de base a la denuncia que se realiza al Ministerio Fiscal,
- La Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF),
- La Subdirección de Procedimientos Especiales en el Departamento de Recaudación,
- Los Equipos de Recaudación, denominados de actuaciones especiales,
- La Oficina Nacional de Información e Investigación de Aduanas e Impuestos Especiales (ONII),
- Vigilancia Aduanera, etc.

Debería estudiarse una reorganización de tareas y simplificación e integración de unidades con funciones en esta materia, consiguiendo que cualquier comunicación de la AEAT con los Jueces y Tribunales pasase por un órgano u oficina única en la AEAT, facilitando la interlocución y ordenando

racionalmente las tareas. Nuestra propuesta es que dicha oficina única sea la ONAF²⁶, y sus equipos operativos, y se construya en base a la actual ONIF, manteniendo y ampliando sus competencias.

Segundo. Dotar a la AEAT de mayores competencias en la investigación de estos delitos.

En los conocidos como expedientes de investigación, la AEAT está realizando una función de auxilio judicial muy relevante, pero con muchas limitaciones. Sería más eficiente que la AEAT tuviese competencias para la persecución e investigación de los delitos y que pudiera, con respecto a estos delitos, contar con una Policía Judicial, a través de la conversión de determinadas unidades de la AEAT en Policía Fiscal, con potestades similares –en este limitado ámbito, y a semejanza de legislaciones como la alemana– al Ministerio Fiscal, que no intervendría en este tipo de delitos, incluso aunque la denuncia partiera de un tercero, dando traslado de la misma al órgano de la AEAT que procedería a su investigación.

Con esto se pretende dar solución a la situación actual, en la que las potestades administrativas se muestran ineficaces e insuficientes frente al fraude fiscal más grave, porque la AEAT se ve obligada a la “judicialización temprana” de los expedientes, perdiendo la iniciativa investigadora de la misma, y realizando a partir de ese momento cualquier actuación “por mandato” del Juzgado de Instrucción.

Esta actuación por mandato se materializa en que la AEAT señala qué actuaciones son necesarias para la continuación de la investigación, el Juez nombra a funcionarios de la AEAT en auxilio judicial y acuerda, si le parecen procedentes, que se realicen las actuaciones señaladas, las ordena, las manda ejecutar en numerosas ocasiones a la AEAT, ésta las ejecuta, informa al Juez del resultado de las mismas..., y así, sucesivamente, siendo este un procedimiento altamente ineficiente.

Tercero. Creación de equipos mixtos con la Fiscalía para la investigación de delitos económicos graves.

La investigación de los delitos fiscales y de los delitos económicos y financieros graves requiere conocimientos técnicos, contables y fiscales. Los nuevos modelos que se propugnan, en los proyectos de reforma procesal penal, otorgan al fiscal la dirección de la investigación.

De confirmarse este modelo, los fiscales requerirán la ayuda de expertos que les auxilien y solicitarán ayuda a la AEAT, como hasta ahora, la solicitan los Juzgados de Instrucción.

La creación de equipos *mixtos en la Fiscalía* supondría la configuración de un equipo integrado por miembros de la Agencia Tributaria y de la Fiscalía. Siempre que se habilite de medios materiales y humanos suficientes, y que tuvieran competencias para la investigación y persecución de los delitos de naturaleza económica grave, todo ello, permitiría mejorar la lucha contra el fraude.

El terreno propio de actuación de estos equipos mixtos serían las tramas de fraude complejo, en las que se detecta la comisión de una multiplicidad de delitos económicos, más allá del mero delito contra la Hacienda Pública, en una amplia gama que abarcaría delitos de falsedad documental, blanqueo de capitales, contable, fraude en ayudas públicas, insolvencias punibles o frustración de la ejecución, estafas y, eventualmente, delitos de corrupción en los negocios, negociaciones prohibidas a funcionarios y otras figuras que implicarían a un conjunto de actores públicos y/o privados.

Sería en estos casos donde cobraría todo su sentido esta colaboración, bajo la dirección del Ministerio Fiscal y con la existencia de un Equipo cohesionado, coordinado y especializado en la lucha contra el fraude, integrado por personal de la Administración Pública y la Administración de Justicia, el cual

²⁶ Oficina Nacional Antifraude

garantizaría un funcionamiento eficaz y ágil, permitiendo la simplificación del procedimiento con ahorro de tiempo y sin la pérdida de ninguna garantía procesal para el investigado.

Propuesta 77. Introducir el principio existente en la legislación alemana de “prohibición de compensación” a efectos del cálculo de la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública.

Convendría abordar la forma de aplicar créditos a favor del obligado tributario y el tratamiento de conductas dolosas que podríamos identificar como “de peligro”, en la medida en que estén asociadas a indebida acreditación de partidas a compensar o deducir en declaraciones futuras

En la actualidad, la conducta tipificada como delictiva en el DHP es el dejar de ingresar, obtener indebidamente devoluciones, o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales.

Esta última conducta, únicamente queda sancionada cuando se materializa en un dejar de ingresar o en una obtención indebida de devoluciones. Sería conveniente tipificar conductas de “peligro” como la acreditación improcedente de bases o cuotas a compensar.

Además, muchas veces una conducta claramente defraudatoria queda impune por el juego de las compensaciones previstas en la normativa de los tributos que permiten que una conducta defraudatoria se diluya. Por ejemplo, pensemos en una empresa que contabiliza facturas falsas en enero por una cuantía de 1.000.000 €. Tanto su deducción como gasto como la deducción como IVA soportado del importe de IVA reflejado en la factura suponen una defraudación superior al importe establecido como umbral del DHP, pero por el juego de las compensaciones y deducciones, incluso del propio año en el que se ha llevado a cabo la conducta infractora, no resulta cuota a ingresar.

Teniendo en cuenta los plazos que algunos de nuestros impuestos prevén para la compensación de bases imponible negativas, de deducciones pendientes de aplicar, de gastos limitados en el momento de su devengo, etc.; el resultado de la defraudación puede ser muy dispar a la hora de exigencia de responsabilidad.

Para que el sistema fuera más justo y equitativo, debería considerarse la existencia de esa cuota defraudada, sin permitir que la defraudación cometida quedara impune como consecuencia de la compensación de importes procedentes de otros periodos impositivos.

Propuesta 78. Desaparición del blindaje frente a la sanción del denominado “conflicto en la aplicación de la norma”.

Aunque se modificó la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, permitiendo en abstracto su posible sanción en ciertos casos, la realidad es que, los requisitos previstos para ello suponen que, en la práctica, las regularizaciones basadas en conflicto sigan siendo no sancionables de forma generalizada.

Se requeriría que el problema del abuso de las normas tributarias se abordara de una forma más global, tanto a nivel territorial, teniendo en cuenta la importancia creciente de la fiscalidad internacional, como a nivel de la legislación tributaria española, por tratarse de una cuestión con incidencia plena en muchas regularizaciones tributarias, determinantes, no sólo de delito fiscal, sino también de infracción tributaria. En ese sentido, sería necesario tratar de regular de forma unitaria las consecuencias de esquemas de planificación plenamente abusiva, clarificando los distintos grados que esa planificación representa al menos para casos que con tanta frecuencia nos encontramos en la práctica inspectora, tales como el uso de sociedades interpuestas o la ficticia localización de sujetos y actividades... Esa clarificación, sería necesaria para evitar el problema que actualmente existe, al encontrarnos en muchos casos con soluciones variadas en supuestos prácticamente iguales.

Propuesta 79. Publicidad desde la AEAT de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública.

Las resoluciones judiciales en el ámbito penal ponen cada día de manifiesto la existencia de una fuerte conciencia social sobre lo pernicioso del fraude fiscal. No solo cada año es mayor el número de sentencias que se dictan en materia de delitos contra la Hacienda Pública, siendo éstas resultan ser, en su mayoría condenatorias.

Además, ya no son excepcionales como en el pasado, los ingresos en prisión por delitos contra la Hacienda Pública.

A pesar de ello, está fuertemente arraigada en la sociedad la idea de que delincuentes fiscales quedan impunes. Incluso entre los propios funcionarios de la AEAT resulta común la idea de que, solo en los casos de tramas de defraudación de IVA y en fraudes “tipo carrusel”, donde se producen condenas a muchos años de prisión, los condenados terminan en la cárcel.

La realidad es muy distinta y, por ello, es necesario que se dé a conocer tanto el volumen de las sentencias condenatorias como los casos de entradas en prisión por delitos contra la Hacienda Pública.

La realidad que hay que poner de manifiesto porque es desconocida para la opinión pública, es la siguiente:

- Cometer delito contra la Hacienda Pública no resulta impune.
- Nuestros Jueces y Tribunales tienen una conciencia social arraigada contra el fraude.
- Que existe una diferencia sustancial entre la sanción penal y la administrativa.
- Que no sólo los condenados por tramas de defraudación ingresan en prisión.
- Que no es necesaria una condena a más de dos años para que se ingrese en prisión.
- Que se coloca en mejor posición el que ingresa la cuantía defraudada y se pone al día con la Hacienda Pública.
- Que sí existen personas condenadas por delito contra la Hacienda Pública, cumpliendo penas de prisión en las cárceles españolas.

La regulación se modificó en el artículo 235 bis LOPJ, introducido en ese texto legal por Ley Orgánica 7/2015 y vigente desde 1.10.2015. Se trata de un artículo que se aprobó en paralelismo a la regulación contenida en el artículo 95 bis LGT, que se introdujo por Ley 34/2015, respecto de deudas tributarias no constitutivas de delito.

En el citado artículo 235 bis LOPJ, se prevé la publicación en el BOE de ciertos datos relativos a delitos previstos en los siguientes artículos:

- 305, 305 bis y 306 CP.
- 257 y 258 CP.
- 2 de la Ley Orgánica de represión del contrabando.

Por ello, hay que tomar medidas para la efectiva publicidad y que la sociedad tome conciencia de estos hechos y sus consecuencias. Asimismo, la publicidad a efectuar debería ser abordada desde una perspectiva global de AEAT, teniendo en cuenta las funciones atribuidas a la nueva Unidad Central de Análisis y Difusión Externa (UCADE), creada en virtud de Resolución de 25.02.2021, publicada en el BOE el 3.3.2021.

Propuesta 80. Aumento de las capacidades de comprobación para hacer efectivo el plazo de prescripción del delito fiscal.

Como es sabido, el Pleno de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo absolvió, en el año 2020, a cuatro personas de un delito fiscal porque Hacienda investigó fuera de lo permitido respecto a anualidades prescritas de un impuesto. Los cuatro acusados habían sido condenados por un delito fiscal por defraudar 565.932 euros del impuesto del IVA en operaciones inmobiliarias en 2011. La deuda tributaria, conforme al artículo 66 de la Ley General tributaria, prescribe a los 4 años y en el caso analizado, la administración inició una actuación de inspección en el mes de junio de 2016, cuatro años y 5 meses después de finalizar el plazo de autoliquidación. La inspección se realizó en relación con el impuesto de sociedades, a partir del que realizó investigaciones que afectaban al impuesto de IVA.

La sentencia analiza la extensión de las facultades de inspección de la Administración tributaria una vez que ha transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción administrativa, teniendo en cuenta que el plazo de prescripción del delito fiscal, referido a infracciones tributarias que superan los 120.000 euros, es de cinco años. La Sala explica que en el caso analizado la administración efectuó indagaciones personales, con solicitud de extractos bancarios y escrituras públicas, elementos de investigación “que no eran necesarios para el impuesto que se dice se investigaba, el impuesto de sociedades, para el que el IVA es neutro en la medida en que el impuesto de sociedades tributa por las ganancias de la sociedad, para lo que es preciso la comparación entre los gastos de producción y el beneficio obtenido, obteniendo un beneficio que es la base imponible del impuesto”.

La sala recuerda que los artículos 66 bis y 115 de la citada ley permiten ciertas actuaciones expresamente autorizadas por la norma. La administración tributaria no puede liquidar impuestos prescritos, pero sí puede realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley y las derivadas del artículo 66 bis. Respecto al art. 115, el tribunal indica que permite a la administración tributaria comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

La sentencia añade que esas comprobaciones o investigaciones pueden realizarse incluso en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios prescritos “siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito. Es decir, la administración tributaria puede indagar actos y periodos prescritos para la investigación sobre impuestos no prescritos como el de sociedades. Ahora bien, no basta con la mera expresión de la justificación del hecho que habilita la investigación, sino que esta debe ser relevante en la indagación del impuesto que se investiga para el que existe una expresa autorización legal”.

La prescripción de la deuda tributaria conforme al art 66 de la Ley General Tributaria impide la actuación de la Administración en liquidación de impuestos prescritos. Los actos de investigación después de esa prescripción han de ajustarse a la previsión de los art 66bis y 115 de la LGT entre los que no cabe la investigación sobre el impuesto de Valor Añadido ya prescrito fuera de los supuestos de compensación o de devolución.

En el caso concreto, la Sala concluye que la actuación investigadora que se inició fuera de plazo no tenía por objeto las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación de deducciones aplicadas, autorizadas por el art. 66 bis, “ y la mención a la indagación de un impuesto de sociedades no era sino el señuelo que se dispuso para reabrir la investigación sobre un hecho tributario prescrito de acuerdo al art. 66 de la ley General Tributaria, pues el IVA es neutro en la determinación de los gastos e ingresos que fundas la base del impuesto de sociedades”.

Consecuentemente, la actuación de la inspección sobre impuestos prescritos fue una actividad realizada sin el amparo legal preciso que autorizara la actuación administrativa de indagación tributaria y por ello debe apartarse del proceso penal por aplicación del art. 11 de la LOPJ.

El problema que indica el Tribunal Supremo se agrava en el caso de delitos contra la hacienda pública contemplados en el artículo 305.bis del Código Penal, con 10 años de prescripción penal.

Esta situación requiere una rápida modificación legislativa que permita la comprobación y denuncia de delitos contra la hacienda pública con posterioridad a la prescripción administrativa. Carece de sentido que la Administración Tributaria no pueda comprobar dichas conductas, que además son las más graves, cuando haya prescripción administrativa. La diferencia entre la prescripción administrativa de cuatro años y la penal agravada de 10, dada la sentencia del TS, ha de solventarse.

Se puede solucionar de dos formas, que pueden adoptarse conjuntamente:

- Incrementando la prescripción administrativa del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, regulada en el artículo 66 de la LGT de cuatro a cinco años, o a diez en los supuestos del artículo 305.bis del Código Penal.
- y/o modificar el artículo 115 de la Ley General Tributaria, permitiendo la comprobación de periodos prescritos también cuando haya indicios de la comisión de un delito fiscal no prescrito penalmente. En estos casos, estaría vetada la posibilidad de liquidación administrativa si no se modifica el artículo 66 en el sentido anteriormente indicado, y, únicamente, se podría finalizar el procedimiento de comprobación mediante la tramitación sin liquidación vinculada a delito respecto a los años prescritos administrativamente, con informe y denuncia.

Propuesta 81. Mejoras técnicas en la regulación del delito fiscal en sus aspectos sustantivos.

Centrándonos en este momento en los aspectos sustantivos, deberían acometerse las siguientes mejoras técnicas en relación con el delito contra la hacienda pública.

- **Tipificación más detallada de la conducta de dejar de ingresar**, en concurrencia con conductas de solicitud y obtención de devoluciones, para evitar las discrepancias jurisprudenciales que se vienen poniendo de manifiesto, por ejemplo, a la hora de dar respuesta a la relación con del delito fiscal, con el delito de estafa.
- **Tipificación más específica de la aplicación de saldos a favor del contribuyente**, con especial regulación de la imposibilidad de modificar opciones en cuanto a créditos ya utilizados.
- Posible **regulación explícita de la relación entre cuotas asociadas y no asociadas a delito respecto de un mismo impuesto y periodo o ejercicio**, como consecuencia de la recíproca incidencia entre decisiones contencioso-administrativas y penales. Esta cuestión puede ser especialmente compleja, en caso de créditos fiscales, cuya aplicación a una u otra cuota, podría resultar modificada como consecuencia de las decisiones a que acabamos de referirnos. A esos efectos, podría ser conveniente intentar incentivar una aplicación proporcional de tales créditos, salvo que el obligado tributario optara por su aplicación a la cuota asociada a delito, en el máximo importe posible.
- Posible **tipificación de conductas de acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en declaraciones futuras**, si bien en este caso, sería necesario abordar la relación con la posterior conducta de dejar de ingresar o de obtener devoluciones indebidas.

- Posible modificación de aspectos relativos a la **cuantificación** de la cuota defraudadas en **impuestos con devengo aislado**, como por ejemplo IRNR, ITPAJD o ISD, en los que podría establecerse una cuantificación anual.
- Posible introducción de una reforma en la **tipificación de la conducta de utilización de facturas falsas o falseadas**, regulándolo de forma más homogénea a la que actualmente está prevista en el ámbito administrativo sancionador, donde constituye un factor de agravamiento de la conducta de dejar de ingresar, para evitar las dificultades que la tipificación del delito de falsedad por particulares viene generando en la jurisprudencia penal, debido a la forma en que se aborda la falsedad ideológica, lo que en la práctica se traduce en que, en muchos casos, ese plus de gravedad no quede suficientemente castigado. No obstante, esa modificación debería ir acompañada de la explícita exclusión de condena por el delito de falsedad, al menos para el receptor de esas facturas, para evitar una conculcación del principio “non bis in ídem”, y teniendo en cuenta razones de especialidad.
- Posible **regulación detallada de aspectos concursales**, tanto del delito fiscal con otros delitos, como del delito fiscal con ciertas infracciones administrativas.

C. PROPUESTAS EN MATERIA DE GESTIÓN RECAUDATORIA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y DE CONTRABANDO

Aunque en otras partes de este Libro ya se trata de las propuestas para mejorar la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública, en este apartado trataremos propuestas específicas dirigidas a mejorar su ratio de cobro, hoy realmente bajo.

Lo cierto es, que a lo largo de los años se ha “normalizado” la denuncia y condena por delitos contra la Hacienda Pública y de Contrabando. Sin embargo, no se ha mejorado ostensiblemente su cobro, en buena parte, por las maniobras que los deudores –tanto administrativos como penales– ejecutan para despatrimonializarse y fingir una insolvencia.

Efectivamente, aún descubierto, el delincuente penal cuenta con numerosas escapatorias. Y no nos referimos a la despatrimonialización, que también, sino a maniobras procesales “legales”:

- Puede regularizar después del incumplimiento, antes de que la Administración o la Fiscalía lo descubran y lo requieran, sin ninguna consecuencia (más que los eventuales recargos e intereses, en su caso). Es la denominada “excusa absolutoria”.
- Puede regularizar cuando ya ha sido descubierto. Ello no paraliza las denuncias, pero el reconocimiento de hechos es una potente atenuante de las penas, y las penas no superiores a dos años, para alguien no reincidente, suelen suponer la suspensión de la pena de privación de libertad. No hay cárcel.
- Puede, evidentemente, tratar de salir indemne, con maniobras dilatorias, o buscando cualquier defecto formal (de prueba, de omisión de algún documento, de transcurso de plazos de prescripción).
- Puede “conformar” con la Administración hasta el mismo día del juicio, abonando la responsabilidad civil (que no la multa), de modo que las penas serán mínimas y las multas, más benignas. Incluso más que en la vía administrativa si esta conformidad se produce al inicio de las actuaciones judiciales.
- Incluso tras la sentencia, puede abonar la responsabilidad civil, para lograr la suspensión de la pena de prisión, sin que la norma penal le obligue, para ello a abonar la multa impuesta.

Aunque la reforma conjunta del Código Penal, Ley General Tributaria y Ley de Enjuiciamiento Criminal, realizada en 2015, ha permitido que la Administración pueda liquidar y cobrar las deudas sin esperar a la resolución judicial, lo cierto es que existen numerosas trabas procesales y, dado el montante de las deudas perseguidas, normalmente elevadas, suelen producirse conductas de vaciamiento o confluencia con procesos concursales que impiden el cobro de las personas y entidades denunciadas.

Algunas medidas para tratar de mejorar los índices de cobro de las deudas derivadas de una denuncia por delito, y al tiempo, desincentivadoras de la comisión de estos ilícitos (pues si su persecución y cobro fueran más eficaces, el delito no compensaría), podrían ser:

Propuesta 82. Equiparación de las deudas por responsabilidad civil derivadas de delitos, con las tributarias, a los efectos de su gestión recaudatoria.²⁷

Existen numerosas limitaciones prácticas para el cobro de estas deudas, que hacen compleja su gestión, y no siempre debidas a situaciones de insolvencia o resistencia, sino fruto de las limitaciones que la normativa establece para el pago de este tipo de deudas, sobre cuya recaudación guarda bastante silencio.

Como solución proponemos la equiparación en la normativa penal y en la DA Décima de la LGT, exclusivamente, a efectos de su pago, de las deudas por responsabilidad civil e intereses derivadas de condenas penales por delito frente a la HP a las deudas tributarias, de cara a gestionar su cobro por cualquiera de los medios previstos en la LGT y el RGR (aplazamientos, derivaciones de responsabilidad, compensaciones, embargos, etc.).

Para las multas, podrían establecerse las mismas reglas, esto es, que sólo a efectos de pago, la multa sea equiparable a las sanciones tributarias.

Se trataría de paliar el déficit legislativo y la litigiosidad que ello conlleva al efectuar actuaciones de cobro, como las exigencias de responsabilidad (sobre las que, además, no existe referencia normativa en los ámbitos procesales civil ni penal), que son y deben ser la lógica continuación de las actuaciones del procedimiento de apremio de estas deudas, cuando, como es habitual, los penados son totalmente insolventes y existen pruebas del desvío de su patrimonio.

Hay tribunales que parecen poner en duda estas actuaciones, absolutamente válidas, lógicas y congruentes con la gestión recaudatoria de todo tipo de deudas, y conviene rellenar el vacío legal existente para eliminar cualquier atisbo de litigiosidad sobre estos extremos. Y algo similar se puede predicar sobre la gestión de aplazamientos y otros trámites que no son *strictu sensu* procedimiento de apremio, pero son parte ineludible de la misma gestión recaudatoria de la deuda cuyo cobro se encomienda.

Propuesta 83. Clarificar que no se pueden impugnar, además de la propia Liquidación Vinculada al Delito, las actuaciones de gestión recaudatoria distintas del procedimiento de apremio (aplazamientos y compensaciones).

La Liquidación Vinculada a Delito no es impugnabile ni susceptible de suspensión en vía administrativa ni económico-administrativa. Pero los obligados imputados en el delito solicitan aplazamiento e impugnan su denegación, algo no expresamente prohibido. Con ello, solicitando suspensión, consiguen

²⁷ Se trata de la aplicación específica a los supuestos de cobro de deudas derivadas del delito fiscal o de contrabando, de lo sugerido en la Propuesta 65 de este libro.

paralizar el cobro, justo lo contrario que se pretendía con una gran reforma legal que afectó a la LGT, el Código Penal y la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Propuesta 84. No suspensión de la pena de prisión en delitos fiscales sin resarcimiento de las cantidades defraudadas.

En relación con esta propuesta, cabe recordar que el delito fiscal, es un delito más, afectado por las reglas generales del Derecho Penal, entre las que figura la suspensión de la ejecución, prevista en los artículos 80 y siguientes del CP. Es más, a estos efectos, conviene tener en cuenta que la suspensión de la ejecución de los delitos contra la Hacienda Pública y la SS está sometida, incluso, a reglas más duras que la suspensión de la ejecución de otros delitos, como consecuencia de la introducción del artículo 308bis en el CP, que regula específicamente:

- Tanto la exigencia de requisitos adicionales a los previstos con carácter general para acceder a la suspensión
- Como la revocación de dicha suspensión, con inmediata ejecución de la pena (y con ello, entrada en prisión), en caso de incumplimiento sobrevenido de algunos de los requisitos, a los que el afectado se hubiera podido comprometer.

Ahora bien, lo que sí resultaría necesario, es que se **regulara, de forma más detallada, las condiciones para acceder, con carácter general, y no sólo respecto del delito fiscal, a la suspensión de la ejecución**, puesto que la práctica demuestra que, en muchas ocasiones, se producen diferencias en la aplicación de este beneficio penal, en función del juzgador que tenga atribuida la concreta competencia de decisión.

En el ámbito de los delitos económicos, debería tenderse a una regulación que evitase que delitos económicos, cuyo origen es, precisamente, la sustracción de cantidades dinerarias o bienes, bien por fraude, robo o frustración de la ejecución de los acreedores, puedan tener una escapatoria de la pena de prisión sin ni siquiera resarcir a los acreedores defraudados.

El acreedor dañado bastante daño ha sufrido como para tener que probar, encima, la solvencia del deudor ya condenado (cuya conducta dolosa ha quedado probada). Es una burla en toda regla.

El deudor debe resarcir el daño, como mínimo. Y si no lo hace, porque no quiera o no pueda, debe ir a prisión. Una pena, un castigo, debe existir, o el sistema no es ni preventivo, ni aleccionador, y daña la conciencia fiscal del resto de ciudadanos.

VI. MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL

A. CONSIDERACIONES PREVIAS

Dado el intenso proceso de globalización económica actual, acelerado por la digitalización de la economía, el comercio electrónico y el impulso de las nuevas Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, hoy puede afirmarse, sin ningún género de dudas, que toda fórmula de fraude fiscal es internacional, y que resolver o, al menos, dulcificar la contradicción entre Haciendas Nacionales y globalización es la única manera de impedir el desarrollo exponencial de la evasión y la planificación fiscal internacionales.

La preocupación creciente de organizaciones internacionales paradigmáticas, supuesto de la OCDE y de la UE, por el auge de la evasión fiscal internacionales y el cambio de paradigma en materia de Derecho Internacional Tributario que supone el Informe BEPS (*Base Erosión and Profit Shifting*) de la OCDE, no hacen sino poner de manifiesto que cualquier campaña antifraude fiscal tiene que centrarse en la cooperación internacional ente Administraciones tributarias y en el diseño de un nuevo marco legal para la tributación del agente económico básico de la globalización: la empresa multinacional o, quizás con definición más moderna, transnacional (ETN).

Evidentemente, IHE no es competente para construir un modelo de fiscalidad internacional, ni puede obligar al desarrollo de una “nueva gobernanza” en las relaciones fiscales internacionales, pero el Gobierno español tiene que posicionarse a la hora de configurar ese marco, aunque solo sea por el papel dirigente que en el diseño del mencionado modelo están teniendo las organizaciones internacionales: OCDE y UE, de las cuales es miembro activo.

Por ello, es necesario que el Gobierno español solicite, en los Foros y organizaciones internacionales en los cuales participe, la adopción de instrumentos y medidas para luchar contra la evasión y la planificación fiscal agresiva a nivel internacional.

B. FRAUDE Y EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

La característica más relevante que el fraude y la evasión fiscal internacional presentan actualmente es su alto grado de complejidad y volatilidad. Complejidad por los sujetos que realizan las transacciones internacionales, los cuales pueden tener naturaleza jurídica muy distinta, residir en jurisdicciones fiscales diferentes con legislaciones fiscales dispares y no homogéneas aplicables al mismo tiempo sobre dichas operaciones o planificaciones fiscales cada vez más sofisticadas.

Además de estas diferencias, derivadas de las discordancias entre las normativas internas de los países implicados en la mayoría de los casos, debe también aplicarse normativa de carácter internacional como es, entre otras, la que se deriva de los Convenios bilaterales para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI), así como de otras disposiciones de diferente rango como son, entre otras, las Directivas y los Códigos de Conducta de la Unión Europea, las Directrices de la OCDE, así como determinada jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE, sito en Luxemburgo.

La volatilidad se manifiesta por la facilidad que, en el escenario económico internacional actual, caracterizado por la libertad de movimientos de capitales y prestación de servicios, tienen las empresas y las personas para operar en el mismo, ya sea modificando las estructuras organizativas de sus negocios, ya sea eligiendo las jurisdicciones en las que realizan sus actividades y, en última instancia, alterando la planificación fiscal a nivel internacional del conjunto de entidades de una ETN que operan en distintos países, redistribuyendo la carga fiscal que satisfacen en los mismos, según la estrategia que se considere más conveniente.

Por otro lado, la globalización de la economía se manifiesta en los últimos años con especial intensidad en la llamada “economía digital” en la cual aparecen nuevas formas de negocios que operan, en muchos casos, sin ninguna base física y, en otros supuestos, basando su negocio en el aprovechamiento de las ventajas que se obtiene de la captación y utilización masiva de datos, cuya realidad se deriva del acceso gratuito a determinados servicios por los usuarios de los mismos así como de la realización de determinadas actividades (publicidad, promoción de bienes y servicios, etc.) a través de la Red.

- **La cooperación entre las Administraciones tributarias nacionales como única forma de superar la contradicción creciente entre Haciendas nacionales y globalización.**

En este escenario, ciertamente muy abierto y con la perspectiva de lograr una más efectiva lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, deben contemplarse un conjunto de medidas y acciones muy diversas que van desde modificaciones de la normativa interna y de los Tratados Internacionales, las cuales son aplicables a las transacciones internacionales, para poder disponer de una base jurídica muy sólida que permita evitar los incumplimientos fiscales que se derivan de estas planificaciones abusivas, a medidas de carácter organizativo que permitan disponer a las Administraciones fiscales de los recursos humanos y materiales necesarios para poder atajar estos planteamientos de elevado riesgo fiscal.

Otra convicción que debe aceptarse es que las Administraciones fiscales nacionales no pueden asumir aisladamente los retos que aquí se plantean. Frente a los planteamientos y planificaciones a nivel mundial que realizan determinados grupos de empresas o contribuyentes, no caben soluciones parciales que contemplen unilateralmente la regularización fiscal de estas situaciones, sino respuestas coordinadas y homogéneas que presenten un frente común ante estas situaciones de fraude y evasión fiscal internacional.

Según la OCDE 28, los problemas de la fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hoy en día. La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (BEPS), haciendo necesario un movimiento valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor.

Propuesta 85. Ampliar las actividades y actuaciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

En este sentido, se considera imprescindible utilizar los variados mecanismos y procedimientos de Asistencia Mutua e Intercambio de información entre la Administraciones Fiscales previstos en la legislación interna, CDI, Directivas comunitarias, Acuerdos de intercambio de información con paraísos fiscales convenida, Convenio multilateral de la OCDE sobre esta materia, Acuerdos FATCA, etc.

También deben tener un creciente protagonismo las actuaciones de control coordinadas sobre determinados grupos transnacionales, ETN, por las diferentes Administraciones fiscales afectadas en base a los instrumentos previstos a tal efecto como son los controles conjuntos, simultáneo o

²⁸ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

multilaterales para plantear un frente común por las Administraciones fiscales afectadas. Por lo tanto, las modificaciones deberían incluir medidas legislativas, de carácter organizativo y de cooperación.

Mención propia requiere la intensificación de nuestra presencia en los foros y organismos internacionales, en los que se discuten y proponen medidas y recomendaciones para hacer más efectiva la lucha contra los planteamientos fraudulentos o abusivos y en los que debe conocerse cuál es la posición española sobre las cuestiones que se suscitan en este campo de la fiscalidad internacional.

Todo este conjunto de acciones supone, en definitiva, que la formación en materia de fiscalidad internacional requiere, no solamente el conocimiento especializado por los Inspectores de Hacienda y otros funcionarios de la AEAT, ciertamente ya de por sí complejo, sino también la disponibilidad y el interés en llevar a cabo las acciones comentadas.

Dentro de este apartado, debe también plantearse el análisis del diseño de la estructura de la organización de la AEAT más adecuada para enfrentarse a los esquemas y planteamientos abusivos que pueden plantearse en las diferentes áreas de riesgo en fiscalidad internacional antes comentadas. La creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, en el seno de la AEAT, respondía a este planteamiento, pero ahora hay que impulsar sus actividades y ampliarlas.

Propuesta 86. El Gobierno español debe defender la adopción de instrumentos y medidas para luchar contra la evasión y la planificación fiscal internacionales, en los Foros y organizaciones internacionales en los cuales participe.

En la última década se han adoptado medidas muy importantes, aunque insuficientes, para evitar el fraude a nivel internacional, como son las siguientes:

a) Las medidas BEPS de la OCDE.

En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS. Este paquete de 13 informes, publicados apenas dos años después, incorpora estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS. Representa el resultado de un esfuerzo enorme y sin parangón por parte de los países de la OCDE y del G20, que han trabajado juntos en pie de igualdad junto a un número creciente de países en vías de desarrollo.

El plan de acción identifica 15 acciones que deben sustentarse sobre tres principios básicos:

- Coherencia a nivel internacional del Impuesto sobre Sociedades. Se requiere la definición de nuevos estándares internacionales para prevenir la doble no-imposición que complementen a los actuales que tratan de evitar la doble imposición y especialmente evitar la disgregación artificiosa entre el beneficio imponible y las actividades que lo generan.
- Conciliar la tributación y la actividad substancial generadora de riqueza adaptando los estándares internacionales a los nuevos modelos de negocio y a las actuales capacidades tecnológicas.
- Transparencia, seguridad jurídica y previsibilidad. Es necesario tener mecanismos para obtener información completa y relevante e intercambiarla para poder detectar de forma temprana las áreas de riesgo. Pero ello debe hacerse proporcionando seguridad jurídica y previsibilidad en la toma de decisiones de los agentes económicos.

Con el fin de aumentar la transparencia, la acción 12 del proyecto BEPS de la OCDE/G20 recomienda que los países introduzcan un régimen para la revelación obligatoria de los mecanismos de

planificación fiscal agresiva, y la acción 13 recomienda reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

b) Nuevo modelo estándar de intercambio automático de información.

Podemos decir que en el ámbito internacional se han producido cambios muy importantes en relación con la obtención de información de otros países, ya que el intercambio automático de información es el nuevo modelo estándar aprobado por la OCDE, y el que también ha impuesto la Unión Europea en diferentes Directivas. En este nuevo modelo, la obtención de la información se basa en acuerdos unilaterales o multilaterales en los que periódicamente se intercambia la información que se haya establecido en dichos acuerdos, de forma automática y periódica.

El estándar fiscal para el intercambio de información promovido por la OCDE hasta el año 2012, incorporado a los más de 3.000 tratados y acuerdos suscritos, se basaba en proporcionar la información a requerimiento de uno de los estados contratantes, previa justificación de su interés. Los líderes del G-20 comenzaron en 2012 a reconocer, en las declaraciones oficiales formuladas en sus reuniones periódicas, la importancia del intercambio automático de información, como herramienta para afrontar eficazmente el fraude fiscal relacionado con los territorios offshore. Siguiendo este impulso del G-20, se han producido importantes avances en la última década, desarrollados fundamentalmente por la OCDE y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, en relación con la mejora de los estándares de intercambio de información internacional.

En el caso de Europa, este nuevo modelo de intercambio automático de información es el que figura en la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, (denominada DAC 6) que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y que establece la obligación por parte de los intermediarios fiscales de declarar determinadas operaciones que pudieran ser consideradas de planificación fiscal. Figura en esta Directiva que a los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente. En consecuencia, los ingresos fiscales de los Estados miembros sufren a menudo una considerable merma, lo que impide a estos últimos aplicar políticas fiscales favorables al crecimiento.

La transposición de la DAC 6 en España se ha efectuado mediante la modificación de la Ley General Tributaria, mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, (BOE 30-12-2020), el Real decreto que modifica el Reglamento de Aplicación de los Tributos, y otra normativa de rango inferior.

c) Tipo mínimo efectivo en el impuesto sobre sociedades.

Las empresas multinacionales, no pagan impuestos a nivel mundial, o cantidades de escasa relevancia, utilizando la llamada planificación internacional agresiva, basada en el abuso de los convenios firmados, en la utilización de los precios de transferencia, o en la utilización de esquemas de planificación en los que intervienen los paraísos fiscales. Hay que destacar que estos territorios sirven de refugio para los defraudadores, y también para ocultar la riqueza procedente de la corrupción y de la delincuencia organizada, por lo que son considerados como factores de riesgo en la normativa internacional para la prevención del blanqueo de capitales, como son las recomendaciones del GAFI y las Directivas de la Unión Europea.

Las medidas aprobadas hasta ahora han sido consecuencia de la reacción internacional a la escasa o nula tributación de las grandes multinacionales, que han logrado que los convenios de doble imposición firmados por los países se conviertan en una “desimposición total”, produciendo un perjuicio muy grave en los ingresos tributarios de los países en los que realmente operan. Las medidas adoptadas han consistido principalmente en combatir esa planificación a través de la obtención de información, y para ello se han aprobado en el ámbito de la OCDE las medidas BEPS, se ha cambiado el modelo estándar de intercambio de información a uno automático y multilateral, y esas mismas medidas se han incorporado en las Directivas aprobadas por la Unión Europea. Con dichas medidas se logra obtener información, pero no se ha dado el paso de obligar a las multinacionales a tributar efectivamente. En este sentido, la Unión Europea ha estado trabajando desde el año 2018 en la posibilidad de implantar un impuesto a las empresas tecnológicas que operan en Europa, y en algunos estados, como España, Francia e Italia se ha aprobado la denominada tasa Google.

Esta situación ha llevado también a que el G20 aprobara en julio de 2021 una reforma del impuesto sobre sociedades que se basa en dos pilares, el primero relativo al modo de asignar un porcentaje de los beneficios de las empresas, en particular de las digitales, a ciertas jurisdicciones para que paguen impuestos donde operan, aunque no tengan presencia física; y el segundo, en la aplicación de un tipo mínimo del Impuesto de Sociedades de, al menos, el 15% a las empresas con una facturación superior a los 750 millones de euros.

En el caso de España, se han adoptado a nivel individual todas las medidas posibles para combatir el fraude fiscal internacional, teniendo en cuenta que la mayor parte de dichas medidas tienen que ser aprobadas por los organismos internacionales y la Unión Europea. **Entre las más importantes** podemos citar la creación en el año 2013 de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) como órgano especializado para combatir el fraude internacional; la obligación de presentar una declaración de los bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720); la firma del acuerdo FATCA; la obligación de suministrar información país por país (en el modelo 231); y la obligación de declarar las operaciones efectuadas con los paraísos fiscales (incluida entre las operaciones a declarar en el modelo 232).

C. LUCHA CONTRA LOS PARAÍSO FISCALES A NIVEL SUPRANACIONAL

Es importante señalar que, en documentos anteriores de la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado²⁹, se han detallado las medidas de todo tipo que resultarían necesarias para combatir el fraude fiscal internacional con eficacia, por lo que, en muchos supuestos, el elenco de propuestas que sigue se limita a reproducir propuestas anteriores de la IHE que no han sido tenidas en cuenta hasta ahora.

Así, en este apartado se exponen las medidas para luchar contra los “paraísos fiscales” expuestas en un documento de IHE³⁰, dado que su utilización constituye una de las causas principales del fracaso en la lucha contra el fraude fiscal internacional, además de ser utilizados los mismos para situar el dinero procedente de otras actividades delictivas, enfrentarse a la problemática de los paraísos fiscales es también hacerlo a las actividades propias de la economía ilegal. En dicho documento se detallan los aciertos y desaciertos de las actuaciones que han llevado a cabo los Estados y Organismos Internacionales en los últimos años en este terreno, y, se enumeran las medidas que deberían

²⁹ Documento “Lucha contra el fraude fiscal en España: deficiencias y medidas necesarias”, disponible en la página web inspectoresdehacienda.org.

³⁰ Morena Roy, Víctor; Peláez Martos, José María. “La imprescindible desaparición de los paraísos fiscales”, mayo de 2013, disponible en la página web inspectoresdehacienda.org.

adoptarse contra la utilización de estos territorios, algunas de las cuales también resultarían eficaces para combatir el fraude fiscal en el ámbito interno.

Por todo ello, no puede olvidarse que luchar contra la falta de transparencia de los “paraísos fiscales” es combatir, además del fraude fiscal, la economía ilegal y la economía sumergida. En determinadas filtraciones de información, como en el caso de los denominados «Papeles de Panamá», o la más reciente de los “Papeles de Pandora”, en octubre de 2021, se han revelado cómo determinados intermediarios ayudan activamente a sus clientes a servirse de mecanismos de planificación fiscal agresiva con vistas a reducir su carga fiscal y ocultar dinero en jurisdicciones extraterritoriales. Si bien algunas operaciones y estructuras empresariales complejas pueden perseguir fines plenamente lícitos, es también evidente que algunas actividades, incluidas las estructuras extraterritoriales, pueden no ser legítimas e incluso, en algunos casos, resultar ilegales. Se recurre a estructuras diversas y complejas, que a menudo implican a una sociedad situada en una jurisdicción que aplica un bajo nivel impositivo o que carece de transparencia, para distanciar a los beneficiarios efectivos de su riqueza con objeto de lograr una tributación baja o nula, o de blanquear los beneficios derivados de actividades delictivas. Otros contribuyentes se valen de sociedades ficticias registradas en paraísos fiscales o territorios donde se aplica el secreto bancario, para ocultar su renta y su riqueza, que a menudo procede de actividades ilícitas, y designan a testaferros ocultando la identidad de los auténticos propietarios de las empresas (titularidad real).

Se exponen a continuación las medidas que IHE lleva proponiendo desde hace años, sabiendo que no pueden ser adoptadas de forma individual por España, sino que tienen que ser aprobadas por los organismos internacionales y la propia Unión Europea.

Propuesta 87. Modernización y ampliación de la lista internacional de paraísos fiscales y territorios no cooperantes.

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, actualiza y amplía el concepto de paraísos fiscales, que pasan a denominarse 'jurisdicciones no cooperativas', término usado a nivel internacional. La lista de paraísos fiscales deberá ser actualizada periódicamente.

En base a los criterios establecidos en dicha norma para calificar a los territorios como no cooperativos, España ha de elaborar su propia lista, sin seguir, por ejemplo, los criterios de la lista de la UE, en la que figuran hoy en día solo 9 territorios porque en su elaboración han influido presiones y criterios ajenos al objetivo a conseguir.

Debe procederse a la recuperación de una lista internacional de paraísos fiscales y territorios no cooperantes con criterios realistas y no coyunturales, actualizando su contenido, fijando unos criterios más cercanos a la realidad del fraude y no tanto al cumplimiento de formalismos que se quedan en papel mojado a la hora de la colaboración real en la lucha contra el fraude.

Propuesta 88. Obligatoriedad del NIF para operar en España y prohibición de operativa de las sociedades constituidas en paraísos fiscales.

Debe modificarse la normativa tributaria para establecer la obligatoriedad de obtener un NIF español cuando se opere en nuestro país.

No podrán obtener dicho NIF las personas o entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales. La obligatoriedad de la obtención del NIF español, cuando se opere en nuestro país, así como la posibilidad de establecer obligaciones informativas a cargo de los autorizados de cuentas a nombre de residentes en paraísos fiscales, era una de las medidas contempladas ya en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal aprobado en el año 2005.

Dado que resulta de especial importancia el conocimiento de los socios de las entidades mercantiles, y la normativa europea sobre blanqueo de capitales obliga a conocer el titular real de las sociedades, se debería reformar la legislación mercantil española con el objetivo de no reconocer personalidad jurídica en España a las entidades constituidas en paraísos fiscales, ante la falta de información sobre la identidad de los titulares reales de esas sociedades.

Adicional y complementariamente, debe prohibirse que las empresas que operen en paraísos contraten con las Administraciones Públicas, o perciban subvenciones de los Estados o cualquier ayuda de la UE.

Propuesta 89. Obligar a los bancos a proporcionar información de la identidad de los clientes de sus filiales en paraísos fiscales.

Se propone que el G-20 emplace a los Estados para que obliguen a sus bancos nacionales, o que operen en su territorio, que tengan filiales o sucursales en el extranjero, o cuya matriz se halle fuera, a informar anualmente de las cuentas de las que sean titulares, y de las operaciones realizadas por sus residentes en aquellas filiales, sucursales o matrices en el extranjero, en tanto en cuanto no se suscriban los acuerdos basados en la FATCA.

Propuesta 90. Obligatoriedad de identificar a los clientes de filiales y sucursales de entidades españolas radicadas en paraísos fiscales.

Las entidades bancarias residentes en España no podrán tener sucursales, ni establecimientos abiertos en paraísos fiscales, salvo que suministren a la Administración Tributaria española la misma información que proporcionan respecto de las operaciones realizadas en territorio nacional.

Propuesta 91. Implantar de manera efectiva la tasa sobre las transacciones financieras internacionales.

España ha de urgir a la comunidad internacional la implantación de la tasa sobre las transacciones financieras internacionales, incluyendo en la misma, por supuesto, los movimientos desde o hacia paraísos fiscales con un tipo impositivo agravado. Los movimientos recientemente aprobados en el ámbito internacional del G-20 deben llevarse a la práctica, hasta entonces deberá aplicarse de manera realista y efectiva la normativa española, sin demoras que dilaten su entrada en vigor.

Propuesta 92. Adaptación de la regulación del modelo 720 a la jurisprudencia del TJUE. Plazo de prescripción ampliado para ganancias derivadas de activos sitos en paraísos fiscales o territorios sin cláusula de intercambio de información.

El Tribunal de Justicia de la UE ha declarado, en *Sentencia de 27 de enero de 2022 (Asunto Comisión/España, C-788/19, EU:C:2022)*, que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales, en relación con la legislación nacional que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero.

La obligación de declaración del modelo 720 fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

En aquel momento se entendía que la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacían aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero.

Dicha obligación de declaración del 720 se completaba con el establecimiento de un régimen sancionador en caso de incumplimiento formal. Además, se incorporaba en la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades la consideración, como ganancia no justificada la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información de bienes o derechos situados en el extranjero, salvo que el contribuyente acreditase que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto. En definitiva, se tributaba independientemente de que dichos bienes hubieran sido adquiridos con rentas procedentes de períodos ya prescritos, lo cual iba acompañado de una sanción muy grave del 150% de la cuota resultante.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que, las opciones elegidas en materia de prescripción son desproporcionadas atendiendo a esos objetivos, puesto que permiten a la Administración Tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea. Al atribuir consecuencias de tal gravedad, como la imprescriptibilidad, al incumplimiento de una obligación declarativa, el legislador español ha ido, en opinión del TJUE, más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales. También considera que las sanciones suponen un incumplimiento, por parte del legislado español, de las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales, al ser desproporcionadas.

No obstante, hay que destacar que el propio TJUE, considera legal lo obligación forma de presentación del 720 y reconoce que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, puesto que, la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros. Además, el TJUE valora que esta presunción puede ser destruida por el contribuyente.

Desde IHE queremos resaltar que nos encontramos ante comportamientos completamente insolidarios, pues se trata de rentas que, estando obligadas a ello, no ha sido declaradas en España, permaneciendo ocultas en otras jurisdicciones. El propio TJUE indica lo siguiente:

“32 En estas circunstancias, la presunción establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.”

Por tanto, dicho Tribunal no sólo valida la obligación formal del 720, sino también la presunción establecida por el legislador español.

Sin embargo, como se ha comentado, se opone a la imprescriptibilidad y a que se cuestione la prescripción ya ganada:

“37 De lo anterior se desprende no solo que la normativa adoptada por el legislador español produce un efecto de imprescriptibilidad, sino también que permite a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente.

38 Pues bien, aunque el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario

para alcanzar dichos objetivos, habida cuenta, en particular, de los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa entre Estados miembros (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 66, 72 y 73), no ocurre lo mismo con la institución de mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada”.

Así, el propio TJUE reconoce que el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.

Por tanto, se propone modificar la normativa de la presunción de ganancia patrimonial no justificada de los artículos 39, apartado 2, de la LIRPF y 121, apartado 6, de la LIS, a los efectos de ajustarla a lo indicado por el TJUE, que la considera legal, siempre que se introduzca la posibilidad de acreditar la prescripción. Sin embargo, opinamos que dicha prescripción puede y debe ser ampliada (por ejemplo, a 10 o 15 años) en función de los países en los que se encuentren los bienes que han de ser objeto de declaración en el 720. Además, habrá de establecerse un régimen transitorio, para mantener lo prescripción ganada, por lo que entendemos que se debería de aplicar a bienes o derechos adquiridos en periodos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley. Entendemos que habría que descartar modificar el estatuto jurídico de la prescripción ya iniciada, dado el artículo 9.3 de la Constitución Española que prohíbe la irretroactividad de disposiciones sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos individuales, para evitar la problemática de tener que determinar si nos encontramos ante una retroactividad propia o impropia.

Así, los plazos del periodo de prescripción acreditable, sería diferente en función del país. Si hay un mecanismo de automático de intercambio de información se podría mantener la prescripción general de cuatro años. En otros casos, esa prescripción podría ser superior, hasta llegar a los 10 o 15 años. Parece razonable que dicho periodo de prescripción acreditable ampliado pueda ser aplicable en el caso de países que tengan la consideración de paraísos fiscales o con los que no exista un efectivo intercambio de información. En dichos supuestos no parece desproporcionada una medida como esa, cuando no se dispone de la información para regularizar la situación del contribuyente, y éste no ha cumplido con su obligación de declaración de los bienes o derechos situados en el extranjero, máxime teniendo en cuenta la complejidad que conlleva una investigación de dichas características por parte de la Administración en aras a determinar la existencia de dichos bienes y rentas. También sería razonable que se utilizara este tipo de severas mediadas a aquellos supuestos en los que la defraudación se produce mediante el uso de estructuras fiduciarias y empresas interpuestas en el extranjero. El TJUE avala dicha posibilidad, siempre que no llegue a suponer la imprescriptibilidad, lo que supondrá una potente herramienta de cara a futuro.

En relación con las sanciones, la formal y la proporcional, el TJUE considera que son desproporcionadas en relación con las aplicables en el régimen general previsto en la normativa interna española, por lo que se propone ajustar las mismas, incorporando una sanción formal que sea proporcional a las establecidas en los artículo 198 y 199 de la Ley General Tributaria (aunque con importes superiores, dado que estamos ante conductas muy graves), y se permita graduar la sanción proporcional aplicando el régimen general establecido en dicha Ley General Tributaria.

VII. MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE QUE AFECTAN A LA ACTIVIDAD DE OTROS ÓRGANOS Y ADMINISTRACIONES

A. PROPUESTAS QUE AFECTAN AL ÁMBITO CATASTRAL

Las actuaciones de la Dirección General del Catastro inciden en la correcta identificación, calificación, medición y valoración de los bienes inmuebles, activos que, por su valor, tienen una gran relevancia en el ámbito tributario, ya sea por su tributación en algunos impuestos, en función de su valor y clase o por su transmisión y los ingresos derivados de la misma, ya por su tenencia, como bien que forma parte de un patrimonio embargable, cuando su titular se convierte en deudor frente a la Hacienda Pública.

Para evitar fraudes en los tributos en los que el valor o el precio de los bienes inmuebles sea la medida de la base imponible, o bien en la fase de recaudación de las deudas liquidadas o declaradas, se proponen algunas medidas que pueden mejorar el control por parte de la Administración Tributaria.

Propuesta 93. Unificación de datos entre la Dirección General Catastro y los Registros de la Propiedad.

Nos encontramos muchas veces con datos discordantes relativos a la misma finca, por no existir la adecuada coordinación y por la falta de homogeneidad en los datos.

Se propone por ello que el Registro de la Propiedad y el Catastro unifiquen los datos de identificación de fincas y titulares, sus numeraciones y una referencia a los datos del otro órgano.

Somos conscientes de que se trata de una tarea titánica, dado el elevadísimo número de inmuebles existentes en España, por lo que no podría afrontarse con la intención de coordinar a corto plazo estos datos. Pero sí debería de implantarse con carácter inmediato la obligatoriedad legal de esta concordancia de datos para toda nueva inscripción registral o declaración catastral, de modo que el parque inmobiliario español se vaya, paulatinamente, depurando.

En ello tendría capital importancia la medida que se propone a continuación.

Propuesta 94. Obligatoriedad del Registro de la Propiedad para todas las operaciones vinculadas a bienes inmuebles.

Medida complementaria de la anterior. Es inaudito que, en pleno siglo XXI siga habiendo inmuebles sin una adecuada identificación jurídica y catastral, y sin que ésta sea, además, coordinada y homogénea.

Estas carencias de información inciden negativamente, desde luego y, en primer lugar, en el propio tráfico inmobiliario que, aunque ha mejorado mucho en seguridad, sigue manteniendo un elevadísimo porcentaje de inmuebles rústicos sin anotación en ningún registro público. Respecto de los urbanos, aunque sigue habiendo inmuebles sin registrar, las situaciones anómalas más comunes son la ya mencionada falta de coordinación entre Registros de la Propiedad y Catastro, y una cuestión que incide directamente en las actuaciones de gestión recaudatoria, como es su falta de actualización. Esto es, la falta de constancia pública de las últimas transmisiones de los bienes y su cambio de titularidad.

Estamos, normalmente, ante situaciones de dejadez o ahorro de ciertos costes, pero también, lamentablemente, ante otras de ocultación jurídica de los bienes por parte de deudores que tratan de evitar o dificultar su traba por la Administración, o dificultarla, obligando al ejercicio de acciones administrativas o judiciales para anular las operaciones o reclamar la deuda a los actuales titulares, o

bien obligando a los titulares de buena fe a plantear reclamaciones por tercería de dominio para alzar un embargo administrativo por deudas que no les corresponde abonar.

Por ello, se propone la obligatoriedad de inscripción registral de todas las operaciones que supongan la alteración de la titularidad o características de los bienes inmuebles, normalmente recogidas en escritura pública, en cuyo caso tal obligación debería residenciarse en el notario que protocolice la operación.

Deberá señalarse un plazo en el que deberán realizarse, que podría ser de cinco días para la presentación y quince días adicionales para su anotación por el Registro.

Todo ello, sin perjuicio de que esta obligatoriedad, al conllevar costes para los ciudadanos, debería acompañarse de una revisión de los correspondientes aranceles registrales.

Propuesta 95. Obligatoria remisión notarial de las operaciones inmobiliarias.

Para cerrar el círculo de la correcta inscripción registral y catastral de inmuebles y crear una verdadera seguridad jurídica en ese ámbito, se propone establecer la obligación de que los Notarios deban remitir inmediatamente al Registro de la Propiedad y a la Dirección General del Catastro, todas las escrituras suscritas que afecten a bienes inmuebles (cambios de titularidad, cargas, gravámenes y cambios en su naturaleza o identificación).

B. PROPUESTAS QUE AFECTAN A LAS ACTUACIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS Y A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

El entorno económico actual y la llegada de fondos provenientes de la Unión Europea pueden resultar un marco favorable para llevar a cabo la necesaria reforma y modernización de la Administración Tributaria con la finalidad de combatir el fraude fiscal.

Si bien habitualmente solemos identificar la lucha contra el fraude con la realización de actuaciones de control llevadas a cabo en el seno de la AEAT, no se puede obviar que tanto la Dirección General de Tributos (DGT) como los Tribunales económico-administrativos (TEA) son dos elementos claramente coadyuvantes en ese objetivo de conseguir que todos contribuyan con lo que, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones legales, les corresponde: La Dirección General de Tributos a través de su participación en la elaboración de las normas y su interpretación, y los TEA mediante su labor de revisión de las actuaciones llevadas a cabo por las oficinas gestoras e inspectoras.

Al igual que para el resto de los organismos que la componen, se impone su modernización y la realización de cambios estructurales que supongan una mejora, tanto en la eficacia como en la calidad de los servicios públicos, además de reforzar su independencia.

1. Fortalecimiento de la importancia de los TEA y de la DGT dentro de la Administración Tributaria.

Se proponen medidas para reforzar su independencia y mejorar su eficacia, como quizás la más relevante que busca un cambio en la forma jurídica de estos organismos para dotarlos de mayor independencia, pero también una mayor autonomía y flexibilidad en la gestión de sus recursos.

Las hemos agrupado en dos propuestas vinculadas a la independencia en el funcionamiento de los TEA y al mejor funcionamiento de los organismos.

Propuesta 96. Creación de un Ente autónomo propio de los TEA y supresión o modificación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Se trataría de dos medidas que incrementarían la sensación de independencia de los TEA.

La primera de ellas sería la **creación de un Ente autónomo propio de los TEA**, dotado de su propia asignación presupuestaria, y sus correspondientes recursos. Ello encaja mejor con la distinción introducida en la normativa tributaria entre la función de aplicación de los tributos y la función revisora (según el artículo 83.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria: "Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria"), a la par que preservaría en mejor grado (sobre todo de cara a la imagen externa) la nota de imparcialidad y objetividad que debe presidir la actuación de los TEA, y que ha sido puesta en tela de juicio por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Sobre la segunda, **supresión o modificación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina**, se ha pronunciado el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien ha resuelto que dicho recurso es incompatible con la independencia de un tribunal objetivo, pues cuando se interpone contra los actos de la AEAT, forman parte de su tribunal resolutorio altos cargos de la propia AEAT. Ser juez y parte no es compatible con la deseada independencia de los TEA. No obstante, debe apuntarse que la medida es más estética que de calado, puesto que únicamente se ha interpuesto este recurso en una ocasión, en sus 12 años de vigencia.

Propuesta 97. Necesidad de compartir recursos comunes con la AEAT.

Se plantea aquí que los servicios no funcionales o instrumentales de la AEAT, esto es, los relativos a la informática, la gestión económica, los estudios estadísticos o los recursos humanos, sean compartidos por los TEA y la DGT, para dotar a estos de más medios, dados sus limitados recursos.

En 2021 se ha abordado un proyecto de integración (*Resolución de 13 de enero de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se dictan instrucciones para la implantación de un nuevo modelo de gestión informática en los Tribunales económico-e*

administrativos y en la Dirección General de Tributos con la colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se regulan cauces estables de colaboración en materia de intercambio de información), que supondrá una mejora de las aplicaciones informáticas tanto a nivel interno, como desde el punto de vista del contribuyente.

La idea que subyace tras dicha Resolución es iniciar el camino de compartir recursos. En este caso, se trata de recursos informáticos, para que los TEA y la DGT manejen aplicaciones compatibles con las de la AEAT, de modo que:

- Los TEA puedan tener un acceso directo a los expedientes que se remiten desde las oficinas gestoras, para evitar retrasos o pérdidas de información. Además, se pretende avanzar en el intercambio rápido de información sobre la tramitación de las reclamaciones, lo que sin duda repercutirá en su agilización, en bien de reclamantes y Administración.
- En el ámbito de las consultas emitidas por la DGT, los contribuyentes tendrán un mejor acceso a los criterios para la aplicación de los tributos, reduciendo la necesidad de presentación de consultas tributarias, agilizando la resolución de éstas (que se centrarán fundamentalmente en aspectos complejos respecto de los cuales no hay criterio asentado). Se considera que la actual aplicación de consultas que existe en la web del Ministerio no cumple plenamente esta función de ayuda a los contribuyentes: una distribución por impuestos y materias, como el actual sistema INFORMA de la AEAT, sería más cómodo y útil para los contribuyentes. A fin de reforzar la difusión de los criterios para aplicación de los tributos, que redundarán en un mejor cumplimiento en voluntaria, se considera que a medio plazo se debería integrar la resolución de consultas en la

Agencia Tributaria, tanto por estar este órgano más cerca del contribuyente, como por ser el encargado de revisar su cumplimiento.

- Por otra parte, esta colaboración también ayudará a la Agencia Tributaria en su función de aplicación de los tributos, al tener a su disposición, de forma más clara y rápida, los criterios expresados por el TEAC y por la DGT, mejorando, por tanto, la lucha contra el fraude.

2. Medidas dirigidas a la mejora procedimental

Propuesta 98. Eliminación de la posibilidad de aportación en la vía económico-administrativa de pruebas no aportadas en los procedimientos objeto de revisión

Se trata de la incorporación expresa a la LGT de una medida que abarca, tanto la vertiente de agilización procesal (por limitar la revisión a lo estrictamente obrante en el procedimiento previo), como la de **lucha contra el fraude fiscal**, estableciendo que en vía de revisión no se podrán aportar pruebas no aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos, siempre que pudiesen haber sido aportadas en dicho procedimiento (y no se justificase una causa para no hacerlo).

La doctrina del TS actualmente vigente, de permitir la aportación de pruebas en cualquier instancia de revisión, hace completamente inútil cualquier procedimiento de aplicación de los tributos o de revisión económica administrativa, cuando la intención de los obligados es ocultar pruebas relevantes para la determinación de las cuotas o para la validez de los actos administrativos en general, incorporándolas a posteriori, alterando el resultado de la comprobación administrativa, y produciendo unas pérdidas de tiempo y gastos importantes.

Aunque exista la figura jurídica del fraude procesal, entendemos que la regulación expresa y específica para el ámbito tributario debe reforzar esta limitación.

Recordemos que los obligados tienen el derecho a formular alegaciones en cualquier momento del procedimiento de aplicación de los tributos que les afecte y, en particular, en el trámite de audiencia que se le concederá al efecto, además de poder examinar el expediente, solicitar ampliaciones de plazo para ambos derechos o aportar documentos o pruebas, también en cualquier momento de la tramitación.

Propuesta 99. Introducir el formato electrónico en la remisión de expedientes entre las Comunidades Autónomas y los Tribunales económico-administrativos.

Aunque parezca mentira, todavía existen ámbitos de la Administración Tributaria en la que no se ha posibilitado la presentación de documentos o la remisión de expedientes por vía telemática. Éste es uno de ellos, y el creciente número de reclamaciones contra actos derivados de órganos de las CC.AA. hace necesario no ya la posibilidad de esta vía, sino su exigencia obligatoria, para la agilización procesal, el ahorro de costes y la mayor facilidad de tramitación.

Propuesta 100. Integración más avanzada de bases de datos entre todos los organismos integrantes de la Administración Tributaria.

La propuesta fundamental es la integración de los servicios de la infraestructura de tecnologías de la información, tanto de la DGT como del TEAC, en la infraestructura tecnológica de la Agencia Tributaria, avanzando en lo ya iniciado en este año 2021, de modo que los tres organismos:

- Puedan compartir información de modo fluido y sin necesidad de peticiones que dificultan y ralentizan la tramitación de sus respectivos cometidos.

- Manejen aplicaciones informáticas plenamente compatibles, que permitan integrar fácilmente los distintos expedientes, trámites y documentos, además de permitir una continuidad en la gestión de la información, de modo que sea posible la consulta de todo el historial de un expediente en cualquiera de los organismos.
- Que los programas y aplicaciones tengan un aspecto similar (interfaz), fácilmente reconocible para el ciudadano que interviene ante cualquiera de ellos, facilitando su comprensión para interpretar la información, realizar sus trámites más fácil y rápidamente.
- También servirá para que pueda familiarizarse rápidamente con sus nuevos cometidos el personal que deba gestionar los expedientes y que, a través de los procesos de provisión de puestos puede cambiar de destino entre estos tres organismos, con evidentes ahorros de costes de formación y de tiempo de adaptación.

C. PROPUESTAS QUE AFECTAN A LA COORDINACIÓN ESTADO – CC. AA

Propuesta 101. Mejorar la coordinación/cooperación entre el Estado y las Diputaciones Forales en materia de lucha contra el fraude.

Para lograr esa mejora se estima imprescindible facilitar la interconexión técnica de las diferentes Bases de Datos, empezando por la creación de una base de datos compartida con los contribuyentes que tributen en cifra relativa, y adoptándose paralelamente las cautelas y seguridades sobre el manejo de la información tributaria propias de un proceso de tal naturaleza. Se trata, por tanto, de iniciar los pasos para el funcionamiento en red.

Propuesta 102. Establecer mecanismos que garanticen que la normativa procedimental es homogénea en todas las Administraciones tributarias.

Ello redundaría, no sólo en un conocimiento recíproco por las distintas AA.TT. para una mejora en la coordinación entre ellas, sino también en potenciar aspectos tan importantes para la prevención del fraude como la seguridad jurídica, la limitación de costes indirectos, el cumplimiento voluntario, etc.

Propuesta 103. Establecer mecanismos de coordinación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En el marco de la gestión de este impuesto se reclama una armonización de tipos impositivos y una mayor simplicidad relativa a los puntos de conexión para fijar qué Comunidad es la competente para gravar al obligado y en dónde debe éste declarar. Además, se antoja necesaria una revisión de los beneficios fiscales, pero debería hacerse de forma coordinada entre Estado y CC.AA.

Estas medidas normativas y de coordinación son fundamentales para evitar la deslocalización de contribuyentes, que si es real supondrá introducir distorsiones como el beneficio a los ciudadanos y entidades que, por su actividad y nivel de renta tengan más facilidad para ello, pero si es ficticia –con diferencia, lo más habitual cuando se realiza por motivos fiscales– supone fraude y debe ser evitado y combatido, siendo mucho mejor, la prevención, a través de las medidas de coordinación expuestas.

Propuesta 104. Establecer mecanismos de coordinación en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Se predicen respecto de este impuesto las mismas motivaciones y contenido de la propuesta anterior.

Propuesta 105. Instrumentar una campaña contra los cambios ficticios de domicilio fiscal.

Se propone esta campaña específica, a realizar por la AEAT y las Comunidades Autónomas de régimen común y Forales, para luchar contra los cambios ficticios de domicilio fiscal que generan fraude fiscal y pérdidas recaudatorias; incumplimiento de principios constitucionales de justicia y equidad fiscales,

por la diferencia de oportunidades entre obligados; y distorsiones en la asignación de recursos por el mercado.

Deberá otorgarse a las CC.AA. la potestad de realizar comprobaciones del domicilio fiscal, permitiendo que sean éstas las que impulsen sus actuaciones, sin perjuicio de la correspondiente coordinación con la AEAT y la contraparte afectada.

El gran problema de esta propuesta es la voluntad política, por cuanto es de sobre conocido que estos cambios son fruto de la competencia fiscal entre algunas CC.AA..

Propuesta 106. Incentivar la colaboración entre Administraciones en diversas actuaciones tributarias.

Se propone impulsar e incentivar actuaciones como:

- Las diligencias de colaboración entre Administraciones.
- La realización de inspecciones coordinadas.
- Introducir mecanismos de coordinación para aplicar el principio de neutralidad del IVA, cuando están afectadas más de una administración.

Propuesta 107. Coordinación en los acuerdos previos de valoración que afecten a sociedades de territorio común y foral.

Esta medida afecta, evidentemente a las Administraciones tributaria estatal y Forales.



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

**Libro Segundo: REFORMA DE LAS
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

I. ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A. PRINCIPIOS PARA LA GESTIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Propuesta 108. Aprobación del Estatuto de la AEAT.

Consideramos que, para conseguir una mayor eficacia en la gestión del sistema tributario, se tiene que lograr una mayor integración y coordinación de todas las Administraciones Tributarias. El camino contrario –fraccionar la gestión tributaria– supondría graves perjuicios en la lucha contra el fraude fiscal, quebrando principios básicos en la gestión de los impuestos.

La Agencia Tributaria, regulada por el futuro Estatuto, debería coordinar el sistema tributario nacional y dotarlo de unidad, estableciendo mecanismos eficaces de participación en la misma del resto de Administraciones Tributarias, tanto en sus órganos de dirección como en sus planes de actuación y objetivos, configurando una Administración de todos y para todos, independiente y profesional.

En este contexto futuro de mayor coordinación entre las diferentes Administraciones Tributarias, estatal, autonómicas y locales, la AEAT jugará un papel central, como depositaria de la información tributaria más extensa y como prestadora de servicios a las demás Administraciones y órganos tributarios.

Para ese cometido, la AEAT necesita la aprobación de su Estatuto básico, el cual lleva pendiente desde su creación –en el ya lejano año 1992–, y en el que se establezcan elementos esenciales en cualquier organización moderna, como: su grado de autonomía en las distintas materias organizativas (personal, presupuesto, recursos económicos) y funcionales; sus relaciones con los demás órganos de la Administración Tributaria estatal y con otras Administraciones Tributarias; su misión dentro del sistema tributario español; sus objetivos en los distintos horizontes temporales; su sistema de valores, etc.

No puede ser de otro modo si se espera de este Ente un papel central, ejercido con objetividad, neutralidad, eficacia y eficiencia.

Los principios que deberían figurar en el Estatuto de la AEAT son los siguientes:

- a) **Estabilidad**, ya que la Agencia Tributaria ha tenido 13 directores generales diferentes a lo largo de sus 29 años de funcionamiento, nombrando cada uno de ellos a su equipo.
- b) **Independencia** que se tiene que plasmar en quién nombra a su Director General y al resto de directivos, en el régimen jurídico de sus empleados y del acceso a los puestos de trabajo y en sus fuentes de financiación.
- c) **Ente coordinador de la política tributaria del Estado en su conjunto**. El marco de actuación de la AEAT que fije el Estatuto debe ser coherente con el sistema de financiación vigente en cada momento, que se pacte entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Consideramos que la coordinación global de la actuación de todas las Administraciones Tributarias, y de los consorcios, debe quedar en manos del Estado por razones de eficacia, tanto por permitirlo el artículo 157 de la Constitución y del 106.3 de la ley del Régimen Local, como por el simple hecho de que esta función sólo puede realizarla el Estado, y en este sentido, esta ha de ser una de sus funciones principales.
- d) **Prestador universal de servicios tributarios básicos**. Actualmente la Agencia Tributaria despliega un conjunto de actuaciones para la aplicación efectiva del sistema tributario cuyos destinatarios son otros órganos del Estado y otras administraciones, tanto en el ámbito nacional

como internacional, siendo el ámbito de la gestión recaudatoria el que ha concentrado la mayoría de convenios de colaboración (ingreso de recursos de la UE, AGE, OO. AA., CC. AA. o EE. LL), aunque también se ha avanzado en el marco de los procedimientos de asistencia mutua entre Estados.

La nueva AEAT debe profundizar en estos servicios, y convertirse en un ente profesional, que sirva a cualquier administración, ente u órgano administrativo que le solicite servicios; y gestione el sistema tributario en todo aquello que, dentro de la independencia y libertad de organización le encomiende cada administración.

- e) **Neutralidad** en la gestión del sistema tributario, al margen de tendencias políticas.
- f) **Eficacia** en la aplicación del sistema tributario, para lograr los máximos ingresos posibles con los menores costes, directos para las distintas Administraciones, pero también indirectos para los obligados tributarios. Para lograrlo, es esencial priorizar la lucha contra el fraude fiscal, potenciando la persecución de las actividades ocultas, de los ingresos no declarados, de los entramados de empresas y testaferros, de las actuaciones de vaciamiento patrimonial, de la planificación fiscal compleja e ilícita y, en definitiva, de todo aquello que supone actuaciones de investigación complejas, teniendo en cuenta que hasta ahora ha sido una de sus mayores carencias.
- g) **Reforzar la colaboración ciudadana**, diseñando campañas de publicidad institucional, programas de educación cívico fiscal, tanto para adultos como para escolares, y potenciar la figura de la denuncia tributaria.

B. ÓRGANOS DIRECTIVOS

Propuesta 109. Cambios en la estructura directiva central de la AEAT.

Los órganos directivos de la AEAT deberán ser los máximos garantes de los principios expuestos y, como tales, actuar con la mayor de las independencias posibles, dentro de las posibilidades existentes en el ámbito de la Administración General del Estado. Es por ello por lo que como medida que reforzaría su independencia y autonomía, además de simplificar su estructura y agilizar la toma de decisiones estratégicas, se propone desligar al Secretario de Estado de Hacienda del organigrama de la Agencia Tributaria, y otorgarle sus funciones de alta dirección al Director General.

Por ello, los órganos rectores de la nueva Agencia Tributaria se reducirían al Director General, el Consejo de Gobierno y el Comité Ejecutivo.

- ***El Director General de la Agencia***

Para reforzar su estabilidad, el nombramiento requerirá una mayoría cualificada, tendrá un mandato de cinco años, renovable por otros cinco, y con unas causas de destitución tasadas y reguladas expresamente.

- ***El Consejo de Gobierno de la Agencia***

Estará integrado por representantes de todas las AA.PP. que participen en los ingresos públicos recaudados por la Agencia.

Sus principales funciones son las siguientes:

- a) Establecer las directrices principales de los objetivos de la Agencia, que serán presentadas al Parlamento.
- b) Establecer las líneas estratégicas de coordinación con las Administraciones de las Comunidades Autónomas.

- c) Establecer las líneas básicas de determinados programas a incluir en los planes de control de la Agencia.
- d) Diseñar prestación de servicios comunes, que puedan reducir costes.

La composición de este órgano de gobierno deberá responder a criterios que supongan un peso real de las distintas Administraciones, y la participación de la propia Agencia, en un número que hiciese posible tal participación, pero que no dificultase la toma de decisiones (orientativamente, podría estar formado por un número que ronde los 20 miembros), tomando sus decisiones por mayoría, y teniendo el presidente del mismo (que sería el DG) voto de calidad en caso de empate.

Deberá primar entre sus miembros un perfil técnico, de modo que en sus decisiones prevalezca el interés para la institución, y no los intereses específicos de sus administraciones de procedencia. La elección de estos se realizaría entre funcionarios de carrera del grupo A1, que presten sus servicios en la AEAT, las Agencias Tributarias autonómicas, y la FEMP. Al menos la mitad de los miembros del Consejo deberán pertenecer a la AEAT. Su designación correspondería al Director General de la AEAT, a propuesta de cada uno de las Administraciones o Entes de procedencia.

Cada miembro desempeñaría sus funciones durante 4 años, y se produciría la renovación de sus miembros por cuartas partes cada año.

- ***El Comité Ejecutivo de la Agencia***

Estará presidido por el Director General de la Agencia, e integrado por los Directores de Departamentos y Delegados Especiales de la misma.

C. NUEVOS ÓRGANOS DE LA AGENCIA

Independientemente de que se apruebe el estatuto de la AEAT, IHE considera necesario la adopción de las medidas que se proponen a continuación.

Propuesta 110. Crear la Oficina Nacional Antifraude (ONAF).

En el actual organigrama de la AEAT, dependiendo del Departamento de Inspección, existe hoy una Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), órgano que analiza expedientes complejos, entramados de sociedades y nuevas formas de defraudación.

Sin embargo, parece necesaria la contemplación unitaria de la delincuencia fiscal junto a otros fraudes típicamente vinculados a ella, como pueden ser la corrupción, el blanqueo de capitales o el contrabando.

Para ello, se plantea la creación de un organismo multidisciplinar que, dependiente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y ampliando el ámbito de actuación de la actual ONIF, integraría funcionarios de la Inspección de Hacienda, del Ministerio Fiscal y de una policía fiscal creada al efecto. Sería, además, un órgano especializado de apoyo y colaboración permanente con los órganos del Poder Judicial.

La Oficina Nacional Antifraude asumiría las competencias de investigación del fraude fiscal organizado y del contrabando, así como del blanqueo de capitales asociado a los mismos, dependiendo de ella la policía fiscal. Pero también sería esta Oficina la encargada de prestar el necesario auxilio judicial en los procesos por delito fiscal, contrabando y blanqueo.

Se trataría de centralizar funciones de investigación de expedientes de previsible judicialización, así como las de auxilio a órganos judiciales, como los típicos peritajes en procesos de delito fiscal (que podrían serlo también para otros de índole económica).

En tanto que la nueva AEAT se configuraría como un Ente autónomo, las tareas adicionales de auxilio prestadas por este órgano, fuera de su ámbito de actuación puro (los delitos fiscales y de contrabando que suponen deudas por responsabilidad civil a cobrar por la AEAT) supondrían un coste que se valoraría y se sufragaría con cargo a la recaudación fiscal que ella misma gestiona, incrementando así su presupuesto.

Las tareas de investigación finalizarían con la remisión de lo investigado a los demás órganos de la AEAT, para que se regularicen las situaciones tributarias correspondientes, o a la Fiscalía o Juzgados competentes, en caso de conductas delictivas.

Propuesta 111. Creación de la policía fiscal.

La lucha contra el fraude debe contemplar la creación de una policía fiscal dependiente de la Agencia Tributaria. Tales unidades actuarían bajo la dependencia funcional de la Oficina Nacional Antifraude.

En la normativa reguladora de la futura policía fiscal se ha de contemplar el reconocimiento expreso de su carácter de Policía Judicial para la investigación penal de los delitos fiscales, de contrabando, así como, en caso de participación, en los de blanqueo de capitales, alzamientos de bienes, falsedades documentales y otros de índole económica.

Propuesta 112. Creación de una Oficina Nacional de Evaluación de Políticas Tributarias

Se trataría de un órgano de control “ex post” de la influencia de las medidas de fomento del cumplimiento voluntario y de control adoptadas por la Agencia Tributaria en términos de recaudación, cumplimiento y ampliación de bases tributarias.

No obstante, su análisis podría extenderse a los efectos que los beneficios fiscales tienen en la consecución de sus objetivos (en términos de cambios en el cumplimiento voluntario de obligaciones), así como la influencia que las modificaciones de los impuestos tienen sobre los niveles de cumplimiento y recaudación líquida.

Asimismo, realizará anualmente un informe sobre la evolución de la economía sumergida en España, pudiendo realizar propuestas para corregir los desequilibrios advertidos.

Por último, este órgano podrá realizar, a petición de cualquier Administración Pública, estudios de carácter fiscal y económico, con los datos de que dispone, si bien dicha prestación de servicio debería ser remunerada directamente, o en términos de mayor retención de recaudación líquida.

D. REORGANIZACIÓN INTERNA DE LA AEAT

1. Los Departamentos.

El modelo español es básicamente funcional y la Agencia Tributaria cuenta con Departamentos de Inspección, Gestión, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales, Informática Tributaria y Recursos Humanos junto a Servicios (Servicio Jurídico, de Gestión Económica, de Estudios Tributarios y Estadísticas y de Planificación y Relaciones Institucionales). Sin embargo, los matices son muchos:

- En el caso del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales prima la especialización por razón de la materia y este Departamento y sus servicios desarrollan funciones tanto de gestión como de inspección, pero no recaudatorias.
- El Departamento de Gestión y sus Servicios Territoriales ejercen funciones de información y asistencia a los contribuyentes (excepto en el ámbito de Aduanas e Impuestos Especiales) y de control extensivo (además de controles intensivos de los contribuyentes que aplican regímenes objetivos de tributación).

- El Departamento de Inspección y sus servicios ejercen funciones de control intensivo (excepto en el ámbito de Aduanas e Impuestos Especiales) y, además, de control extensivo respecto de las grandes empresas (a partir, en general, de 6 millones de volumen de operaciones).
- El Departamento de Recaudación se ocupa del cobro de las deudas tanto en período voluntario, incluida la gestión de aplazamientos y fraccionamientos, como en vía ejecutiva.
- Existe una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para las entidades más grandes (200 millones de euros de cifra de negocios, en general) y determinadas personas físicas, en lo que constituye un claro ejemplo de segmentación de los principales contribuyentes, en línea con la tendencia internacional. En la Delegación Central, se distinguen muy claramente las funciones de asistencia y las de control ya que existe la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios y la Dependencia de Control Tributario

El modelo de la AEAT descrito sucintamente es ciertamente complejo, aunque su arraigo en España es notorio. Podría pensarse en un modelo más integrado, pero no es sencillo y, no solo por la inercia histórica, los costes de transición o las incertidumbres que produciría el cambio de un modelo que ha funcionado razonablemente.

Condicionantes como el elevado número de autoliquidaciones a gestionar y, en especial, el enorme número de devoluciones que genera el sistema tributario español, dificultan el cambio de modelo.

En cualquier caso, el principal problema del modelo organizativo español es la dificultad para conciliar las actuaciones de los distintos órganos funcionales en una estrategia conjunta, ya que, por decirlo de forma sencilla, Gestión trabaja con declaraciones, Inspección con contribuyentes y Recaudación con deudas.

Además, Aduanas e Impuestos Especiales realiza funciones gestoras e inspectoras especializadas en función de la materia.

Con un sistema tributario más sencillo, menos incentivos fiscales y declaraciones a devolver, y un censo de empresarios o profesionales menos atomizado, el modelo organizativo interno de la Agencia Tributaria podría ser bien distinto, pero el modelo actual no es fruto del azar sino de la adaptación constante a una realidad compleja, así que dicho modelo, corrigiendo sus ineficiencias, para hacerlo más integrado, en especial, en las fases de planificación y selección de las actuaciones, parece una opción aconsejable, al menos, en tanto no se renueve la estrategia organizativa interna de la AEAT, de acuerdo con lo expuesto en los puntos anteriores, puesto que los cambios organizativos deben ser la consecuencia y no la causa de los cambios estratégicos.

No obstante, podemos apuntar alguna de las reformas a nivel departamental que serían deseables en la AEAT:

Propuesta 113. Crear un Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios para facilitar el cumplimiento voluntario como ya existe en la Delegación Central

El origen de la gestión tributaria es tan antiguo como el de la propia AEAT, y con la generalización de las autoliquidaciones, y el boom de la informática y de los procedimientos masivos, adquirió un gran protagonismo.

En un sistema tributario como el español, en el que se ha apostado por una Administración Tributaria relativamente pequeña, pero muy informatizada, ello ha conllevado la necesidad de múltiples fuentes de información para el uso de datos de contraste que permitan gestionar un elevado número de declaraciones con poco personal. Como consecuencia, se han introducido un sinnúmero de declaraciones de carácter informativo, adicionales a las autoliquidaciones que debe practicar el propio obligado tributario para declarar y pagar sus impuestos.

Un sistema construido sobre tales cimientos necesita de un importante esfuerzo de información y asistencia que ayude a cumplimentar el conjunto de obligaciones, especialmente numerosas en quienes realizan actividades económicas. Ello, unido a la rápida evolución tecnológica y a las nuevas vías de intercambio de información y de relación con empresas y ciudadanos, ha obligado a la AEAT a un continuo despliegue de programas de ayuda, servicios de atención presencial y a distancia, elaboración de modelos y manuales, establecimiento de medidas de seguridad en la información e, incluso, a la creación de verdaderas oficinas virtuales en los últimos tiempos.

Dicho despliegue conlleva la necesidad de desligar las labores de información de asistencia de las labores de control, pues hoy en día son mayoría las oficinas de la AEAT donde estas labores se desempeñan por órganos de Gestión Tributaria que, al mismo tiempo, deben realizar labores de control sobre contribuyentes que no son sólo ciudadanos de a pie, sino empresarios y profesionales, personas físicas o jurídicas, pues la multiplicidad de obligaciones a cumplir no pueden ser revisadas por los órganos especializados de inspección, cuyo número no permite más que un control anual de una muy pequeña parte del censo de empresarios y profesionales.

Propuesta 114. Creación de un Departamento de Control Tributario y Aduanero.

La idea es sencilla: Integrar en un solo departamento las facultades de control de los órganos de Gestión e Inspección (inspección financiera y aduanera), algo similar a la estructura ya existente en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Actualmente se podría afirmar que las inspecciones a las personas físicas que no son empresarias o profesionales, las realizan los funcionarios de gestión tributaria. Pero lo cierto es que el sobredimensionamiento de la gestión tributaria ha llevado a la posibilidad de que desde estos órganos realicen actuaciones sobre empresarios y profesionales a través de los procedimientos como de comprobación de datos, o de verificación imitada.

En lo relativo a los procedimientos de comprobación, una de las cuestiones más debatidas es la delimitación de las competencias de los órganos de gestión, pues en lo relativo a un empresario, puede ser comprobado por actuarios de inspección o de gestión tributaria.

Todo ello ha provocado que las comprobaciones de los órganos de gestión se hayan limitado a comprobaciones formales, es decir, a labores de verificación de datos declarados y errores aritméticos.

De esta complejidad administrativa, se han valido determinados despachos de asesores que conocen la debilidad organizativa en los casos de una gran mayoría de contribuyentes que son demasiado difíciles para ser comprobados por gestión y demasiado pequeños para ser investigados por inspección.

Esta estructura, si bien funciona con eficacia en cuanto a los contribuyentes no empresarios y profesionales, quiebra con relación a los procedimientos con contribuyentes con actividades económicas.

Para resolver tales problemas IHE ha planeado en ocasiones anteriores la conveniencia de reunir en una sola área el control de todo tipo de contribuyentes. Esa área debe ser el departamento de inspección, dejando en gestión tributaria exclusivamente el control de la presentación de declaraciones, no su análisis, y la asistencia al contribuyente.

Las evidentes economías de escala de integrar una parte del personal del área de Gestión en el área de Inspección, conllevaría la posibilidad de alcanzar a un porcentaje mayor de revisión del censo de empresarios y profesionales, y hacerlo con todas las facultades necesarias para que se revise toda su actividad cuando ello sea necesario. Al tiempo, se evitarían los conflictos competenciales entre áreas de control distintas, y se eliminarían los riesgos de que, a través de comprobaciones parciales se cerrase

la posibilidad de realizar comprobaciones más profundas a los obligados cuyas características o actuaciones lo exigiesen.

Simultáneamente, se deberán crear en inspección equipos que analicen a la tipología de contribuyente que hasta ahora comprobaba gestión tributaria, pero sin la limitación de competencias o procedimientos, de modo que un obligado pueda ser objeto de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, una comprobación limitada o una mera verificación de datos, en función de la selección realizada y de las irregularidades, indicios o riesgos encontrados, sin que el órgano revisor tenga que cambiar por ese motivo.

Por otra parte, hoy día las actuaciones de control sobre los tributos vinculados al comercio exterior y sobre los impuestos especiales se realizan por las unidades y equipos de inspección del Departamento de Aduanas e II.EE., y no por el de Inspección, lo cual carece de todo sentido. Así, una inspección integral a un obligado no lo es, en realidad, pues no abarcaría los tributos vinculados al comercio exterior ni, en el caso que esté sometido a los mismos, la revisión del cumplimiento de la normativa de los impuestos especiales.

Esta anomalía debería superarse integrando también los órganos de inspección de Aduanas e Impuestos Especiales en el Departamento de Control, de modo que la comprobación de los obligados abarque, de una sola vez, todas sus obligaciones tributarias.

Propuesta 115. Integración de todos los órganos con funciones inspectoras.

Mientras la integración total de los órganos de control no se alcance, deberá avanzarse en habilitar a los órganos de la Inspección de Aduanas e II.EE. a realizar comprobaciones de tributos interiores, especialmente en la defraudación de IVA relacionada con productos sujetos a impuestos especiales como el sector de hidrocarburos y bebidas alcohólicas

Y en los equipos de Inspección se deberían integrar los órganos de la Inspección de Aduanas, con los de la Inspección Financiera y Tributaria, de modo que existan verdaderas unidades integradas por personal de los dos ámbitos de trabajo.

Propuesta 116. Creación de un Departamento de Gestión Aduanera.

Es evidente que lo mismo que se ha predicado de las actuaciones de información y asistencia realizada para el conjunto de obligados tributarios por la actual área de Gestión, se realiza en el específico campo del comercio exterior por la Subdirección de Gestión Aduanera del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

Y, del mismo modo que se ha proclamado la necesidad de un Departamento de Información y Asistencia independiente, el área de Gestión Aduanera debería desligarse de las funciones de control y prestar esa labor asistencial a los operadores y obligados tributarios que realizan actividades de comercio exterior.

2. Las Dependencias y equipos de trabajo.

Todos sabemos de los problemas de coordinación existentes entre las propias áreas funcionales de la AEAT. Cada una de ellas atiende generalmente a objetivos distintos y no siempre bien conectados, tiene limitaciones de personal y adolece de elevada carga de trabajo, lo cual conlleva que cada área de trabajo de la AEAT se centre en sus propios objetivos y no se coordine adecuadamente con otras unidades.

Una vez decidido el modelo organizativo apropiado, lo siguiente debería ser estudiar los modelos que se necesitan para los Equipos de Trabajo, que pueden ser muchos y diferentes.

- a) Un modelo inicial sería el sistema actual de separación de los equipos de Recaudación, Gestión e Inspección. Este sistema tiene beneficios, pero también tiene problemas.
- b) Otro sistema sería una especie de integración limitada de algunas áreas.

Por ejemplo, la desarrollada en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el área de Recaudación y Gestión.

O bien, como hemos sugerido en este documento, la creación de órganos de control que realicen cualquiera de los procedimientos de comprobación, desde una verificación de datos o la comprobación de una solicitud de devolución, hasta una inspección integral que incluya todos los tributos, incluso sobre el comercio exterior e II.EE.

Estos sistemas, al ser limitada la integración, no cierran el círculo completamente de las actuaciones tributarias.

- c) Una tercera propuesta sería la integración total de Equipos de Trabajo.

Esta integración podría depender del tipo de obligados tributarios y se distribuirían por tipología, de modo que se haría una distinción entre personas físicas no empresarios y profesionales (salvo aquellos que tributen en el régimen de estimación objetiva), y el resto.

Respecto a los primeros, se realizarían separadamente las funciones de gestión (en toda su amplitud) y recaudación, ya que no cabe –prácticamente– una verdadera función inspectora, estando sus rentas controladas por la Administración. Las tareas se realizarían en oficinas especializadas en actuaciones de tipo masivo y muy informatizado, a la imagen de lo que ya se realiza actualmente.

Respecto de los segundos, se organizarían Equipos de trabajo, de mayor o menor tamaño en función de la dotación de cada Delegación de la AEAT, pudiendo segregarse por sectores económicos para especializar más a los trabajadores que realizasen las comprobaciones.

Estos Equipos serían integrales, y realizarían funciones de comprobación, investigación y recaudación, incluyendo las funciones gestoras de verificación y devolución, comprobación limitada, la inspección en profundidad, incluyendo deudas de comercio exterior, y la gestión recaudatoria, no siendo necesarias funciones de coordinación entre áreas.³¹

Propuesta 117. Dar los primeros pasos hacia la reorganización de los equipos de trabajo.

En el avance hacia la total integración de funciones en la gestión de los expedientes, tal y como antes se ha expuesto, debe implantarse un calendario en varias etapas, convenientemente planificado. Podría avanzarse siguiendo las fases que se exponen a continuación:

1. Integración de los órganos de inspección financiera y de inspección de aduanas e II.EE.
2. Situación que hemos denominado “integración limitada”, que es la que hemos propuesto en este documento, con la creación de un Departamento de Control que agrupe todas las tareas de comprobación, masiva o puntual, separadas de las funciones de información y asistencia y de recaudación.

³¹ Obviamente, nos estamos refiriendo a la gestión integral de expedientes. Las funciones de información y asistencia generales deberán mantenerse y potenciarse, con carácter independiente de las funciones de los equipos de trabajo, separando el control (aunque implique asistencia e información a los obligados sujetos a comprobación) y la información y asistencia generales.

3. Separación de las actividades de control intensivo y de control extensivo (éstas, para personas físicas sin actividades económicas o en estimación objetiva).
4. Integración total de equipos para los obligados tributarios que realicen actividades económicas, y controles masivos y más sencillos para el resto, con separación de la gestión recaudatoria en estos últimos.

3. Reorganización de las Administraciones de la AEAT.

Propuesta 118. Reestructuración de medios y cargas de trabajo en las Administraciones de la AEAT.

Para hacer frente a las carencias que hoy en día tienen las oficinas de menor tamaño de la AEAT, se propone lo siguiente:

- Estudio de cargas de trabajo que luego se refleje en el reparto de personal.
- Aumento del personal destinado en las Administraciones, en especial en la labor de comprobación
- Adaptar la realidad de las Administraciones, en función del reparto poblacional, de la situación tecnológica en la presentación de las autoliquidaciones, y de los medios de información masiva a los contribuyentes como CAT, Página web, etc.

En la actual coyuntura, a la AEAT le resulta sumamente costoso el mantenimiento de pequeñas oficinas, con poco personal, en determinadas zonas de nuestra geografía. Su existencia depende hoy, por un lado, de la condición de servicio público de la vertiente asistencial de la AEAT hacia los obligados tributarios, para ayudarles a cumplir sus obligaciones y proporcionarles información; y, de otro, de presiones externas, de índole política, que no ven con buenos ojos la disminución de oficinas administrativas en esas zonas.

Para remediar esta disyuntiva, entre ahorro de costes y consiguiente eficiencia en el uso de recursos, y la prestación de un servicio público cercano a todos los ciudadanos, estén o no familiarizados con las nuevas tecnologías, se realiza la propuesta siguiente.

Propuesta 119. Creación de Oficinas de Asistencia Integral al ciudadano.

Es evidente que la solución óptima pasa por la suscripción de convenios con otras Administraciones y Entes Públicos que permitan mantener esos servicios asistenciales en zonas que pueden estar alejadas de las grandes ciudades.

Es de sobra conocida la petición, especialmente por colectivos de pequeños empresarios y profesionales, de oficinas de asistencia integral, en las que los obligados puedan obtener ayuda e información de trámites a realizar con la AEAT, la Tesorería General de la Seguridad Social, otros Ministerios (especialmente vinculados a Economía, Industria y Medio Ambiente) las diversas áreas de su Comunidad Autónoma (vinculadas a las mismas materias que las mencionadas para el Estado) o el Ayuntamiento correspondiente (licencias varias, tributación local, etc), por señalar sólo algunos de los Entes que pueden exigir el cumplimiento de obligaciones.

La creación de oficinas que prestasen toda esa asistencia, con funcionarios de los distintos organismos, no sólo reduciría sensiblemente gasto público, sino que, al mismo tiempo, permitiría a los ciudadanos realizar toda una batería de gestiones en el mismo lugar, con el consiguiente ahorro de tiempo y dinero.

Se trata de una cuestión tan sencilla de plantear como difícil de resolver, no por su complejidad intrínseca, sino porque depende de algo tan complicado como la voluntad política y la capacidad para pactar por Administraciones que pueden tener distintos intereses y distinto signo político.

De lo que no cabe duda es de que la solución sería óptima para todas las partes interesadas, comenzando por los usuarios de los servicios, siguiendo por el tejido socioeconómico en el que se implantarían, y terminando por los Entes y Administraciones, que verían garantizado el servicio a un coste menor.

E. RECURSOS HUMANOS

Propuesta 120. Deberá dotarse a la AEAT de recursos humanos suficientes para que pueda hacer frente a las funciones que tiene atribuidas.

En el caso de la AEAT se puede hablar de una insuficiencia crónica de recursos humanos. Pero en los últimos años la situación se ha convertido en dramática, con una pérdida de efectivos desde 2012 hasta 2019 de un 12%, de modo que el Ente contaba con el mismo personal que 20 años antes... con infinidad de expedientes y funciones más.

Y esa situación se produjo partiendo un número total de trabajadores ya inferior a la media de los países de nuestro entorno. A ello se ha venido a unir su envejecimiento, con una edad media superior a los 52 años, que va a provocar miles de jubilaciones en los próximos años, fruto de las políticas restrictivas de reposición de efectivos y creación de nuevas plazas, en un ejemplo de inadecuada planificación desde los Ministerios implicados (AA.PP. y Hacienda), por parte de los distintos Gobiernos que han pasado por los mismos.

En el “*PLAN ESTRATÉGICO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA 2020-2023*”, aprobado en enero de 2020, figura en el apartado de recursos humanos la distribución de la plantilla y su situación. Se refleja en dicho Plan que los efectivos actuales de la AEAT, que se acerca a los 26.000 empleados (tras la tibia recuperación lograda por el incremento de las ofertas de empleo público en los tres últimos años, con convocatorias extraordinariamente numerosas que apenas han conseguido revertir la oleada de jubilaciones), tendrían que pasar a 29.931 para equiparse a la media de los países de la OCDE, y si se intentase igualar la media de la UE, habría que incrementar la plantilla en un 57%, llegando a 39.489 empleados.

Por otra parte, este incremento de plantilla deberá ser progresivo en el tiempo para asegurar un relevo paulatino del personal, en el que no se pierdan conocimientos ni experiencia, así como que armónico y que permita mantener la estructura de trabajo en equipo que maximizará el rendimiento de cada uno de sus componentes.

No obstante, en pleno proceso de revisión de las pruebas de acceso a la Función Pública no puede dejar de desearse que se tengan en cuenta los requerimientos tecnológicos que conllevan los cambios sociales, de modo que al personal que acceda a puestos de trabajo en la Administración Tributaria deberían serle exigibles ciertos conocimientos de nuevas tecnologías, especialmente en el rango de personal más dirigido a realizar funciones de índole administrativa, algo vital para las funciones actuales que el Ente desempeña, con una variedad de procedimientos y trámites, que conlleva el manejo cotidiano de aplicaciones informáticas de consulta y tramitación, y de herramientas de tratamiento de datos.

II. EL MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A. HACIA UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTEGRADA

Para facilitar la comprensión de las propuestas y reflexiones que plantea IHE, en lo que hace referencia a este terreno, hay que aclarar que parten de una visión pragmática sobre las posibilidades de mejorar nuestra Administración Tributaria.

En cualquier caso, el presente epígrafe no contiene verdaderas propuestas, sino únicamente, planteamientos posibles de futuro para la organización de las Administraciones Tributarias, algunos ciertamente utópicos –pero ideales en términos de eficiencia en el uso de los recursos públicos y su posible eficacia en la aplicación del sistema tributario–, porque chocarían con organizaciones consolidadas y diversas con sus propios objetivos e intereses, y con una necesidad de cambios profundos, radicales y que necesitan de un consenso y falta de egoísmo político difícil de vislumbrar.

a) El planteamiento ideal

Creemos firmemente que el modelo ideal de Administración Tributaria es el de una Administración única, que aplicase todo el sistema tributario estatal, recuperando las competencias que hoy ejercen las Comunidades Autónomas (CC.AA.) sobre tributos cedidos (que por eso se llaman así), y que integrase, no sólo las actuales competencias de aplicación de los tributos (información y asistencia, comprobación, investigación, regularización y cobro) residenciadas en la AEAT, sino a los órganos revisores en vía económico-administrativa, a los órganos consultivos en materia tributaria (equivalente a la actual Dirección General de Tributos) y a los encargados del censo inmobiliario (la actual Dirección General del Catastro), además de otros órganos intrincados también en la Administración Tributaria estatal, como son el Instituto de Estudios Fiscales (IEF)³², o el Consejo de Defensa del Contribuyente (CDC).³³

Al margen de la misma quedaría la gestión y recaudación de cuotas por cotizaciones a la Seguridad Social. No obstante, esa dualidad existente para la gestión y cobro de tributos, por un lado, y cotizaciones sociales por otro, genera un evidente incremento de costes de gestión del sistema, dificultando, además, el cumplimiento de obligaciones e incrementando los costes indirectos para los ciudadanos.

Y, si bien la gestión integrada de tributos y cotizaciones puede resultar compleja, por las diferentes estructuras, elevado tamaño y muy diversas normativas, procedimientos y trámites gestores que manejan la TGSS³⁴ y la AEAT, no se puede predicar lo mismo de las actuaciones de gestión recaudatoria,

³² Que se encarga, entre otras funciones, de la formación de los funcionarios en prácticas (cursos selectivos previos a su paso al ejercicio de la profesión) o en activo; la formación e intercambio de experiencias con funcionarios de otras Administraciones Tributarias extranjeras, participación en foros a nivel internacional; labores de investigación en materia de fiscalidad y hacienda.

³³ Órgano que, dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio, que vela por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atiende sus quejas por la aplicación del sistema tributario y efectúa sugerencias y propuestas.

³⁴ La Tesorería General de la Seguridad Social. Se trata de un “servicio común de la Seguridad Social que unifica todos los recursos económicos y la administración financiera del Sistema de la Seguridad Social”, encargado de la inscripción de empresas, afiliación, alta y baja de trabajadores, gestión y control de las cotizaciones sociales y la recaudación de sus cuotas y de otros recursos financieros del Sistema, y del pago de las prestaciones y pensiones de la Seguridad Social.

como ya se expuso por IHE en su documento de 2013 “*PROPUESTAS DE REFORMA DEL SISTEMA FISCAL. EL FUTURO DE LA GESTIÓN RECAUDATORIA: HACIA UN ORGANISMO ÚNICO*”.

Efectivamente, como ya se decía entonces, integrar ambos organismos era difícil, siendo más factible otorgar a un único Ente la gestión recaudatoria de ambos, si bien el primer paso tendría que darse con el incremento de la colaboración entre ambos, de cara a diseñar planes conjuntos de actuación, coordinar trámites y procedimientos y evaluar esas experiencias.

Pero ya entonces se propuso la gestión recaudatoria ejecutiva del resto del Sector Público Estatal, pues la AEAT ya está gestionando, por Ley o convenio, las deudas de Organismos Autónomos (OOAA), Ministerios y diversos Entes Públicos, pareciendo absurdo mantener un sistema de continuos trasvases de información y falta de contenido de los expedientes remitidos, que generan la pérdida de numerosos recursos por cuestiones formales, y no derivadas de las actuaciones de cobro. Al tiempo que proponía, como paso inmediato y previo a la integración de la TGSS en esa gestión recaudatoria, un marco de colaboración entre dicho Ente y la AEAT, potenciado y ampliado³⁵.

No debe confundirse con el INSS, Instituto Nacional de la Seguridad Social, entidad de la Seguridad Social que gestiona y administra (reconoce y controla el derecho a su percepción) las prestaciones económicas del Sistema.

³⁵ “(...) Nuestra propuesta se dirige a la mejora de la gestión recaudatoria del SPE, entendida ésta como aquella derivada de los impagos de obligaciones declaradas voluntariamente o liquidadas por la Administración, tanto mediante la gestión de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensaciones de pago, como a través de los procedimientos administrativos de apremio en período ejecutivo. La recaudación mayoritaria, aquella producida con el pago voluntario mediante las correspondientes declaraciones-liquidaciones por parte de los obligados o cotizantes debería permanecer en manos del Ente titular de cada recurso de Derecho público, que instrumentarían las tareas de información y asesoramiento necesarias para ello.

La mejora en la gestión recaudatoria aplazada o ejecutiva puede llevarse a cabo a través de tres alternativas diferentes:

- La posibilidad de crear un Ente autónomo para estas tareas específicas.
- Otorgar a un Ente ya existente la competencia exclusiva sobre la materia.
- Mantener los servicios existentes con un incremento en la coordinación de sus actuaciones y en los intercambios de información.

(...) La segunda alternativa es más factible (que la primera) desde el punto de vista práctico. Otorgar a uno de los Entes con competencias ya reguladas en esta materia el “monopolio” de la gestión recaudatoria, supondría, sin duda, sinergias positivas en cuanto al ahorro de costes corrientes y de personal, eliminación del problema de coordinación, mayor agilidad en la tramitación y mayor eficacia en la gestión de la información (con diversas y complementarias fuentes). Y todo ello, sin excesivas demoras en su implementación, dado que se seguirían ejerciendo las mismas competencias por directivos y personal expertos en la materia.

(...) Esta alternativa (la tercera) es el camino hasta ahora elegido por la AEAT y la TGSS en sus distintos convenios de colaboración, [...]. Dichos convenios han buscado nuevos campos de acción conjunta, de forma que se plantea la coordinación en expedientes concretos y relevantes, pero también se avanza en la detección de conductas fraudulentas y la paralela definición de perfiles de riesgo y pautas de actuación para prevenir y perseguir el fraude fiscal, laboral y a la SS.

Es también la alternativa que consideramos más factible, no sólo por la coyuntura actual de ahorro de costes, sino por la mayor simplicidad de su implementación práctica y, sobre todo, por el mantenimiento de la “soberanía” de cada uno de los Entes implicados, evitando así las posibles resistencias a su aplicación.

Dicho esto, el camino que faltaría por recorrer, más allá de los Convenios suscritos, es fácil de señalar y supone un salto en las relaciones entre todos los Entes. Debe darse un salto en varios frentes:

1. RECAUDACIÓN POR LA AEAT DE TODAS LAS DEUDAS DEL ESTADO (NO TGSS)

A) ARMONIZAR LOS PROCEDIMIENTOS DE LIQUIDACIÓN Y COBRO

B) MEJORA DE LA GESTIÓN DEL CONOCIMIENTO ENTRE LOS ÓRGANOS LIQUIDADORES EXTERNOS A LA AEAT Y LA PROPIA AEAT

Ni que decir tiene que ese documento fue muy criticado y supuso críticas, desde ambos Entes. Sin embargo, cabe recordar que, unos meses después –y recogiendo el guante arrojado por IHE–, el –hasta ahora– último Comité de Expertos para la Reforma Fiscal designado por el Gobierno, incluía en su informe, emitido el 26 de febrero de 2014, en su Capítulo VII, dedicado a la “*Reforma de las cotizaciones sociales*”, realizaba unas reflexiones que mostraban su preocupación por esta dualidad administrativa, y que iban más allá de la propuesta de IHE, llegando a proponer, respecto de las cotizaciones sociales “*Encomendar la gestión del nuevo sistema a una Administración unificada con la tributaria y con declaraciones y procedimientos comunes*”.³⁶

C) INTEGRACIÓN DE MECANISMOS DE ENAJENACIÓN DE BIENES

2. MAXIMIZACIÓN DE LA COLABORACIÓN AEAT-TGSS

- A) UNIFICAR BASES DE DATOS Y PROCEDIMIENTOS INFORMÁTICOS
- B) UNIFORMIDAD EN LA ADSCRIPCIÓN DE DEUDORES
- C) CAMBIOS NORMATIVOS EN EL ÁMBITO RECAUDATORIO
- D) FIJACIÓN DE CRITERIOS Y PLAZOS UNIFORMES PARA LOS PROCEDIMIENTOS MÁS HABITUALES
- E) ACTUACIONES Y FIJACIÓN DE POSTURAS CONJUNTAS
- F) INTEGRACIÓN DE DETERMINADAS ACTUACIONES CONCRETAS (...)

³⁶ Decía dicho informe, conocido como el “Informe Lagares”, en sus páginas 372-374:

“ (...)”

3. Objetivos de una reforma inmediata

Las conclusiones anteriores y el análisis que se ha hecho más arriba sobre la estructura de las bases de cotización y de los tipos de gravamen que recaen sobre las mismas parecen apuntar la posibilidad de que, con algunos cambios menores, pudiera alcanzarse una profunda transformación de esas cotizaciones que las integre plenamente en el cuadro tributario general. Pocos son los pasos que habría que dar para alcanzar esa integración que, además, simplificaría extraordinariamente las obligaciones tributarias de empresarios y trabajadores, reduciría apreciablemente los costes de la Administración pública, permitiría luchar mejor contra el fraude fiscal y, al mismo tiempo, haría mucho más visible las cargas que recaen sobre los rendimientos de trabajo, facilitando su consideración como un parámetro fundamental de la política económica.

(...) Además, debería orientarse a reducir los costes indirectos y de gestión que esas figuras pudieran originar en los contribuyentes y en la Administración, simplificando su recaudación. Y, finalmente, debería conseguir que las recaudaciones de esos impuestos cumplieran los objetivos de financiación que tuviesen asignados.

(...) Sus procedimientos de gestión, una vez unificada la base de gravamen en torno a los rendimientos efectivamente percibidos, podrían incluso integrarse sin grandes dificultades en el actual sistema de retenciones en la fuente del IRPF, con notables ahorros de costes para la Administración y para los afectados.

[...] La Administración de la Seguridad Social podría concentrar entonces sus esfuerzos en la mejora y racionalización de sus prestaciones.

(...) En consecuencia, de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 107:

Deberían reformarse las actuales cotizaciones del sistema de Seguridad social con arreglo a los siguientes criterios y principios:

(...)

d) Encomendar la gestión del nuevo sistema a una Administración unificada con la tributaria y con declaraciones y procedimientos comunes.

Y en sus páginas 383-384:

“(...) Hay argumentos también para pensar si mantener dos Administraciones estatales paralelas de recaudación e inspección de impuestos -pues las cotizaciones sociales no son más que un auténtico impuesto al trabajo- constituye la organización institucional más eficiente y si no habría economías de escala y de información que podrían aprovecharse más intensamente al unificar ambas Administraciones. Pero alternativamente también

Este sistema ideal estatal se coordinaría al máximo con las demás Administraciones Tributarias (AA.TT.), mediante un sistema de interconexión en red, de modo que se compartiese información, al tiempo que la AEAT, con las bases de datos (BBDD) más potentes y un amplio catálogo de procedimientos y servicios, pudiese prestar la colaboración necesaria, no únicamente en materia de gestión recaudatoria ejecutiva (como se hace hoy, en virtud de convenios de colaboración), sino en materia de información, gestión tributaria o actuaciones de comprobación e investigación conjuntas del cumplimiento de obligaciones fiscales.

Pero somos conscientes de que una cosa es el análisis puramente teórico del mejor diseño de la Administración (el modelo ideal que permitiría economías de escala, reducción de costes, mejora del servicio y una mayor eficacia en el cumplimiento de sus fines), y otra muy distinta, la realidad práctica a la que nos enfrentamos.

Nos movemos en un modelo político y administrativo, el español, en el que los diferentes niveles de gobierno y administración ejercen diferentes competencias –compartidas a veces, solapadas otras, pero casi nunca coordinadas–, y parecen tener intereses a veces contrapuestos. Las tensiones políticas e ideológicas entre ellos están muy alejadas del deseable consenso, e impiden, en ésta y otras materias, llegar a acuerdos sobre los asuntos más trascendentes.

b) El modelo “realista”

No queda otro remedio que aceptar que el modelo territorial y el marco institucional existente en nuestro país condiciona al de las AA.TT. y no al revés, convirtiendo en utópico un modelo teórico ideal de Administración tributaria.

En ese marco, el modelo más eficiente al que nuestras Administraciones Tributarias podrían aspirar es uno que supusiera **la máxima integración posible de los diferentes organismos que componen el sistema tributario a nivel estatal, y una intensa coordinación y colaboración entre la Administración Tributaria estatal y las de los demás niveles territoriales.**

A modo de simple ejemplo de cuál podría ser el camino a seguir en una eventual integración de organismos y medidas de coordinación entre Administraciones, podríamos decir que se debería comenzar por asentar el papel de la AEAT, aprobando su Estatuto orgánico y centralizando en ella el cobro de todos los recursos de Derecho Público estatales; continuar con la integración estatal de organismos, como el Catastro, los Tribunales económico-administrativos y la Dirección General de Tributos; después, debería plantearse la integración de la gestión de las cotizaciones sociales en el sistema tributario estatal; y realizada la integración total a nivel estatal, plantear un funcionamiento en red, con acceso a una información única por todas las Administraciones Tributarias, estatal,

podría pensarse que una Administración especializada de la Seguridad Social resultaría siempre más eficiente. Estas incertidumbres quizá pudieran aconsejar el retrasar la devaluación fiscal a momentos de mayor estabilidad fiscal y económica y a cuando un impuesto sobre nóminas estrechamente relacionado con el IRPF estuviese ya en pleno funcionamiento. Se trata de cuestiones difíciles de resolver que se encuentran claramente más allá del mandato de esta Comisión. [...]

autonómicas y locales, y una máxima coordinación en la realización de sus funciones y la consecución de sus fines mediante la prestación de servicios a todas ellas desde la AEAT³⁷.

³⁷ Este proceso, en detalle, podría ser como el que exponemos a continuación:

Fases de la integración del sistema tributario

En consonancia con lo expuesto, IHE propone unos **pasos** en el camino que lleve hasta una Administración Tributaria estatal única, hacia una gestión de cobro unitaria de todos los recursos estatales, y hacia la integración “en red”, con máxima coordinación, entre las Administraciones Tributarias estatal, autonómicas y locales:

1. En cuanto a la organización de la Administración Tributaria estatal actual:

- 1º. La aprobación del Estatuto básico para la AEAT, ya mencionado.
- 2º. Conversión de la AEAT en gestor de cobro de todos los recursos públicos estatales, pues con los mismos recursos puede fácilmente gestionar el cobro de más deudas, como ya realiza la AEAT en período ejecutivo para los Ministerios y OO.AA. estatales, y por convenio, para numerosos Entes Públicos. Bastaría convertir esos convenios en norma imperativa y que todo recurso público no cobrado pasase a ser gestionado en período ejecutivo por la AEAT.

2. En cuanto a la integración de los diversos órganos de la Administración Tributaria estatal:

- 1º. Integración directa en la AEAT de la actual Dirección General del Catastro, puesto que sus servicios ya se prestan, en no pocas ocasiones, a través de las mismas oficinas, su información es muy relevante para la gestión del sistema tributario y no existen conflictos aparentes de interés en esta integración.
- 2º. El modelo ideal de integración de la Administración Tributaria estatal sería aquel en el que se reuniesen los cometidos ejercidos hoy por la AEAT, la Dirección General del Catastro, los Tribunales económico-administrativos y la Dirección General de Tributos, en lo que podríamos denominar un “Ente Estatal de Gobernanza Tributaria”, que supusiera una Administración Tributaria estatal única.

Dada la complejidad de esta integración, IHE plantea otra alternativa que puede resultar menos polémica, especialmente por las probables críticas a la pérdida de independencia de los distintos organismos, como es la creación de sendos Entes, autónomos, para los Tribunales económico-administrativos, y para la actual Dirección General de Tributos.

Con ello, se conseguiría, sin merma de su independencia jerárquica y en la toma de decisiones, una independencia funcional real, que debería repercutir en una mejora en su gestión de recursos materiales y presupuestarios, para implementar planes de trabajo a medio y largo plazo con objetivos fijados en plazos de resolución y calidad de las mismas; y en la gestión de recursos humanos, que les permita diseñar sus ofertas de empleo y un régimen más flexible de retribuciones, que los haga más atractivos y competitivos en materia de personal.

3. En cuanto a la integración de la gestión de las cotizaciones sociales en el sistema tributario español, se plantea:

- 1º. Una mayor coordinación entre la AEAT y la TGSS a la hora de realizar actuaciones de control, inicialmente compartiendo experiencias en casos destacados en los que se apliquen técnicas de investigación, tramitación de expedientes de comprobación, regularización y cobro, para posteriormente, participar en experiencias conjuntas sobre actuaciones extensivas (masivas) de información, asistencia, comprobación y cobro.
- 2º. En una segunda fase deberían integrarse los sistemas de gestión recaudatoria en uno solo de los organismos, por ser el aspecto en el que, claramente, las economías de escala se obtendrían al menor coste y con la mayor rapidez.
- 3º. Finalmente, en un horizonte temporal de largo plazo, se plantearía la integración total de la gestión de las cotizaciones en el sistema tributario.

4. En cuanto a la integración de gestión en red de todas las Administraciones tributarias:

- 1º. El primer paso sería delimitar adecuadamente todas las competencias de cada Administración en materia de aplicación de los tributos, y fijar criterios uniformes, evitando la competencia fiscal entre territorios que

A continuación, propondremos formalmente las medidas que, dentro de los posibles escenarios de futuro planteados, parecen realizables en el medio plazo, teniendo en cuenta el contexto político y administrativo actual. Esto es, nos centraremos en medidas realistas.

B. LAS RELACIONES DE LA AEAT CON EL RESTO DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Propuesta 121. Integración de la gestión recaudatoria de toda la Administración del Estado en un único órgano de recaudación.

Nuestra propuesta se dirige a la mejora de la gestión recaudatoria del Estado, entendido en un sentido amplio, con inclusión de la Hacienda Pública Estatal (Administración General del Estado y Organismos Autónomos; en adelante, OO. AA), Agencias Estatales y otros Entes no empresariales ni fundacionales.

No estaríamos aquí ante la creación de un nuevo órgano. Ese órgano ya existe y es el Departamento de Recaudación de la AEAT. A través de este y de sus Dependencias Regionales, gestiona la mayor parte de deudas tributarias y, por Ley o Convenio, buena parte de las demás de Derecho Público en período ejecutivo. Además de lo anterior, cuenta con la que quizá sea la base de datos más potente y con más información patrimonial de los deudores de España.

Hoy en día, a la AEAT se le encomienda la gestión recaudatoria de una pluralidad de recursos de Derecho Público. Por ello, otorgarle la competencia exclusiva sobre la materia recaudatoria, tanto en período voluntario como ejecutivo, de todos los Entes antes relacionados, no supondría un cambio radical ni mayores dificultades, pudiendo asumirse a corto plazo.

Otorgar a la AEAT la gestión recaudatoria, supondría ahorro de costes corrientes y de personal, eliminar problemas de coordinación, mayor agilidad de tramitación y eficacia en la gestión de la información. Y ello, sin excesivas demoras de implementación, ejerciendo las mismas competencias por personal experto en la materia. Además, se observan las siguientes ventajas posibles de esta gestión integrada:

- Evitar los problemas generados por remisiones incompletas de información entre los diversos Entes, mediante la carga directa de las deudas completas en la base de datos de la AEAT, mejorando su identificación y evitando errores.
- Ahorro de costes, al gestionar todas las deudas desde los mismos equipos, con los mismos procedimientos y aplicaciones informáticas ya existentes.
- Economías de escala, puesto que no supondría nuevos procedimientos sino solamente un incremento de la deuda a gestionar, siendo necesario un menor número de funcionarios y oficinas para la gestión de las deudas.
- Seguridad jurídica, con normas y criterios uniformes para todo tipo de deudas.

ocasiona distorsiones en el mercado interior y en las decisiones de los agentes económicos, en ocasiones basadas únicamente en criterios fiscales y no puramente económico-financieros.

- 2º. Un segundo paso, aprovechando la experiencia de la gestión recaudatoria de recursos de cualquier Administración a través de la AEAT, sería la suscripción de convenios de intercambio de información automática, de modo que las BBDD de las distintas AA.TT. se compartan.
- 3º. El siguiente paso sería localizar toda la información en BBDD integradas, únicas para todas las AA.TT.
- 4º. Finalmente, la AEAT podría prestar un servicio “en red” a todas las AA.TT., posibilitando la gestión unitaria de todos los recursos tributarios por encargo de cada Administración.

- Agilidad administrativa, sin necesidad de intercambios de información.
- Trámites ante un solo Ente, con ahorro de costes indirectos para el ciudadano: contaría con un criterio único y una mayor seguridad jurídica; una información unitaria y órganos y registros únicos para gestionar todas sus deudas o para realizar otros trámites, como recursos o peticiones de información, con un ahorro de trámites y costes evidente.

La competencia se residenciaría en la AEAT, a través de su Departamento de Recaudación y sus Dependencias Regionales, dado el conjunto de créditos y recursos a gestionar, así como la necesaria capacidad técnica, económica y material.

Esto conllevaría, en paralelo, diversas mejoras en la gestión recaudatoria del Departamento de Recaudación de la AEAT como consecuencia de la necesidad de realizar esa gestión integrada de la Recaudación, como:

- Plataforma única de pagos integrada en la ya existente en la Sede Electrónica de la AEAT. Beneficiaría al contribuyente y mejoraría el control los ingresos.
- Los órganos liquidadores deben informar de todos los datos que componen la deuda, que debe ser conocida inmediatamente por la AEAT, en cuanto finalice su plazo voluntario de ingreso o se solicite su aplazamiento.
- Unificación de formato de Bases de Datos y procedimientos informáticos.
- Gestión única por la AEAT de toda la deuda concursal de los Entes estatales.
- Compensación de créditos y débitos de los obligados frente a los distintos Entes estatales, aspecto éste, ampliamente demandado por empresarios y profesionales.

Propuesta 122. Nuevo marco de colaboración AEAT-TGSS.

Si bien la gestión recaudatoria debería tender a su unificación en un solo Ente a nivel estatal (por sus evidentes ventajas en costes, mejora de gestión, eliminación de duplicidades y descoordinación, y mayor sencillez para el ciudadano), esto es difícil a corto plazo, con dos Entes que gestionan volúmenes muy grandes de deuda y de recaudación líquida, AEAT y TGSS, dependientes de distintos Ministerios, centrados en la recaudación de recursos distintos y con organizaciones de gran tamaño y complejidad. Esta posibilidad debe ser objeto de un análisis detallado, y deberá vencer reticencias, en pos de la mayor eficiencia, simplicidad y economicidad de la gestión recaudatoria, pudiendo establecerse como un fin a largo plazo.

Pero también en el marco actual de la gestión recaudatoria puede incorporarse algún proceso de integración más limitado, que genere economías de escala e inicie el camino apuntado.

Profundizar en el intercambio de información y en la coordinación de actuaciones entre AEAT y TGSS, con vistas a su integración a medio plazo en el órgano único de recaudación sería deseable, teniendo en cuenta que estamos ante los dos organismos que gestionan y recaudan la parte más importante – con diferencia– de los ingresos públicos, y que cuentan con potestades similares, normativas cercanas en materia de gestión recaudatoria y procedimientos que, en ocasiones, incluso entran en conflicto por tratar de buscar el cobro por dos vías frente a los mismos deudores.

Este el camino hasta ahora elegido por la AEAT y la TGSS en sus convenios de colaboración y el que se propugna, como primer paso. Si aspirásemos a una integración futura, debe existir una fase previa, avanzando en la conexión y coordinación. De entrada, para buscar un ahorro de costes y una mayor simplicidad práctica en los procedimientos de ambos organismos.

En este sentido, la integración de las bases de datos de la AEAT y de la TGSS sería un instrumento imprescindible para luchar contra la economía sumergida, el fraude fiscal y a las cotizaciones a la

Seguridad Social, y no sólo para mejorar la recaudación de los tributos gestionados por la AEAT y las cotizaciones a la Seguridad Social.

Medidas para profundizar en la coordinación y avanzar hacia una integración de funciones serían:

- Unificación de formato de bases de datos y aplicaciones informáticas.
- Uniformidad de adscripción de deudores, para facilitar su gestión conjunta.
- Homogeneizar la normativa recaudatoria aplicable a las cotizaciones sociales y a los tributos y demás ingresos de Derecho Público, refundiéndola y creando una normativa recaudatoria legal muy similar, y una normativa reglamentaria única.
- Fijación conjunta de los criterios que deberían regir cuestiones como:
 - Tramitación y resolución de aplazamientos.
 - Pautas que seguir en los procesos concursales.
 - Procedimientos de ejecución forzosa.
 - Modalidades y trámites que seguir en enajenaciones de bienes.
- Simultanear actuaciones frente a deudores comunes y proceder a la fijación de calendarios comunes para los apremios y embargos, que permita la coordinación de plazos de ingreso y actuaciones posteriores de aplazamiento o enajenación.
- Fijación de posturas conjuntas frente a determinados deudores.
- Integración de actuaciones concretas, caso de:
 - Plataforma única de pagos estatal.
 - Adjudicaciones directas conjuntas con búsqueda activa de compradores, cuando las subastas, actualmente realizadas por vía telemática en el portal del BOE, no consigan una enajenación a precios razonables o se trate de bienes de características o valores que los hagan susceptibles de utilizar una vía más individualizada para su venta.

C. RELACIONES CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Propuesta 123. Integración en red de las todas las Administraciones tributarias.

Hasta el momento presente la coordinación entre las Administraciones tributarias españolas ha girado en gran medida en torno al intercambio de información, lo que es lógico, dado que la captación, tratamiento y adecuada utilización de la información tributaria constituye la herramienta central de cualquier sistema fiscal moderno.

Sin embargo, este enfoque sigue partiendo de la existencia de Bases de Datos tributarias diferenciadas por cada Administración. La más potente, sin duda, es la que gestiona la AEAT, existiendo, junto a ella, las Bases de Datos de las Administraciones tributarias autonómicas, de las Haciendas Forales y de las Entidades Locales.

Una propuesta que debería figurar en el futuro estatuto de la AEAT, que reportaría grandes beneficios para la aplicación del sistema tributario español, sería la evolución hacia la integración en red de todas las bases de datos tributarias existentes en España.

Este enfoque supone un cambio de mentalidad respecto a la situación actual, en la que, si bien se ha avanzado notablemente en el intercambio de información entre Administraciones, cada una sigue conservando su Base de Datos, bases que no son siempre compatibles desde un punto de vista informático, lo que ha obligado y obliga a costosas labores de adaptación.

Es más, como ya se ha indicado en apartados anteriores de este Informe, se debería ser todavía más ambicioso, integrando, bajo el control de la AEAT, todas las Bases de Datos públicas en España.

En este planteamiento la información se captaría, gestionaría y explotaría a través de un único sistema de información, lo que garantizaría la plena interoperabilidad de todos los datos, que cada Administración utilizaría luego para la aplicación de los tributos que tenga encomendada.

Dada la magnitud del reto, la integración debería ser progresiva, pues se trataría de ir volcando los contenidos de las actuales Bases en una sola común. Conforme se avanzase en el proceso de volcado de datos, las Bases de Datos, propias de las distintas Administraciones, irían desapareciendo.

Hay que destacar que existen ya algunas señales de evolución en este sentido, como es el caso del censo único compartido promovido entre la AEAT y las Administraciones tributarias autonómicas a través de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (actualmente, Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria).³⁸

Éste es un ejemplo de hacia dónde conviene avanzar para tener una información tributaria auténticamente integrada, a disposición de todas las Administraciones que la utilizan para el ejercicio de sus competencias.

La mayor accesibilidad, tanto de la AEAT como de las Administraciones autonómicas, forales y locales, a los datos en Red contribuiría a agilizar los procedimientos puesto que reduciría la necesidad de intercambios concretos de información.

Las CC.AA. tendrían, además, acceso a información que puede ser útil para la aplicación de tributos que les está encomendada, como es la información sobre la declaración de bienes en extranjero, el estado de situación de la recaudación en vía ejecutiva de deudas que lleva a cabo la AEAT, etc.

Esta propuesta tiene todavía mucha mayor trascendencia en el ámbito foral, con el que el intercambio de información tributaria sigue siendo muy mejorable.

Propuesta 124. Limitaciones a las cesiones de competencias gestoras a las CC.AA.

Resulta necesario, en estos instantes fijar los límites a una posible ampliación de los espacios fiscales, sobre todo de las CC.AA., que deberían definirse claramente en la reforma de su sistema de financiación, pendiente de aprobación desde hace varios años.

Como es sabido, actualmente existen en nuestro país 3 niveles de Gobierno, cada uno de ellos con su espacio fiscal, ya sea propio o compartido.

El Estado y las Entidades Locales (EE.LL.) poseen su propio espacio fiscal, compuesto por los tributos estatales y locales, respectivamente, del que obtienen la mayoría de sus ingresos, con total o amplia capacidad normativa y autonomía gestora plena (en el caso de la gestión de los impuestos locales, el Estado colabora de manera importante a través, sustancialmente, del Catastro).

En cambio, dada la conformación de nuestro sistema tributario y la aparición reciente, históricamente hablando, de las CC.AA., a éstas se les ha cedido competencias gestoras en ciertos impuestos de origen y naturaleza estatal, las cuales comparten con el propio Estado. Así, las CC.AA. gestionan por su cuenta y riesgo una serie de impuestos totalmente cedidos en su recaudación (los llamados tradicionales), como son el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el

³⁸ Y conviene recordar la colaboración a nivel informático puesta en marcha en 2021 entre la AEAT, por un lado, y los TEA y la DGT por otro, por la que la primera les prestará asistencia para potenciar el acceso mutuo a información y expedientes y la agilización en la tramitación de los mismos (Propuesta 97).

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), pero manteniendo el Estado, a través de la AEAT, la gestión de los demás en los que participan las CC.AA. (IRPF, IVA e Impuestos Especiales; en adelante, II.EE.), cuya recaudación ha sido parcialmente cedida a éstas y a las EE.LL.

Al mismo tiempo, las CC.AA. han creado una serie de impuestos propios, menores en cuanto a su capacidad recaudatoria, que gestionan a través de su propia Administración Tributaria que, en algunos casos, además, ha dado lugar al nacimiento de Agencias Tributarias autonómicas.

Caso especial es el de las dos CC.AA. de régimen foral (Navarra y País Vasco), que ejercen competencias similares a las del Estado tanto normativas como gestoras en sus respectivos territorios mediante un régimen de Convenio y Concierto con el Estado.

Como vemos, no es fácil valorar el actual modelo de reparto de los espacios fiscales entre Administraciones tributarias, porque existen principios de la Hacienda Pública contrapuestos para tener en cuenta. De una parte, los principios de eficacia, eficiencia, unidad de mercado, limitación de costes indirectos, justicia, redistribución o equidad (entre otros), justificarían la mayor integración posible de las funciones de Administración tributaria. Pero los principios de autonomía y corresponsabilidad exigen, por otro lado, que cada nivel de Gobierno disponga de los instrumentos propios suficientes de financiación, de manera que no tenga que pedir a otros (verbigracia, el Estado Central) la financiación para desarrollar sus funciones, y se haga responsable, por un lado, de conseguir los ingresos para financiar sus gastos y, por otro, de las decisiones de política fiscal sobre la aplicación de las distintas figuras tributarias, sus bases, tipos y beneficios fiscales.

En nuestro país hay bastante acuerdo en que las CC.AA. tienen gran autonomía en el gasto, pero muy limitada en los ingresos, situación de la que ha podido derivar y sigue derivando una situación indeseable de permanente reclamaciones al Estado Central de mayores recursos. No se trata de falta de ingresos –siempre limitados para todas las Administraciones– sino de falta de poder de decisión sobre las principales figuras tributarias que allegan la mayor parte de sus ingresos. Sin embargo, y como siempre ha advertido IHE, el problema de dar a las CC.AA. un adecuado nivel de corresponsabilidad es que puede generar un doble riesgo, con múltiples implicaciones:

- La posibilidad de un incremento en la competencia fiscal que:
 - Distorsione las decisiones económicas y de localización de los ciudadanos y entidades.
 - Consecuentemente, genere problemas de inequidad, desigualdad e injusticia en la aplicación del sistema tributario.
 - Provoque también una deficiente y desequilibrada asignación de los recursos económicos y de la riqueza.
- Una eventual pérdida de información –como sucede hoy con las Diputaciones Forales– si no se comparten las BBDD de cada Administración y cada una gestiona únicamente un parte del puzle fiscal. Evidentemente, la consecuencia será el incremento del fraude fiscal.

Tenemos, pues, un difícil equilibrio entre la búsqueda de la mejor administración del sistema tributario, de modo que funcione más eficazmente y que la ciudadanía se vea beneficiada por menores costes y mayor sencillez del sistema; y entre las necesidades de dar cumplimiento a principios políticos de autogobierno, que, si bien deberían conllevar una mayor racionalidad en los gastos públicos y una mayor responsabilidad –política y gestora– en la implantación de figuras tributarias, puede acarrear costes importantes al conjunto de la sociedad (e importantes e injustos beneficios a una parte menor de la misma).

Quizás por ello hay una percepción mayoritaria por parte de la ciudadanía de que, en general, el reparto de competencias gestoras entre las diversas AA.TT. españolas es excesivamente complejo y que, seguramente, el resultado redundará en una menor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal y en una mayor presión fiscal indirecta.

Y también es por ello, que la mejor Administración Tributaria sería aquella que le cueste poco al ciudadano, consiga de manera más eficaz sus fines y sea lo más objetiva y profesional posible, introduciendo mínimas distorsiones en el mercado y en las decisiones individuales, con una mejor asignación de recursos y el cumplimiento de los principios constitucionales exigidos al sistema fiscal.

Esa Administración puede consistir en una única Administración, o en varias coordinadas entre sí, en un modelo de integración en red. Expondremos aquí, brevemente, las vías para mejorar la coordinación con las AA.TT. de las CC.AA., incluyendo las Forales, y las AA.TT. de las EE.LL., partiendo de la premisa de que el modelo competencial compartido entre variadas AA.TT. seguirá vigente, al menos en un futuro próximo.

Si se analizan las distintas figuras impositivas que gestionan las CC.AA., cabe razonablemente cuestionarse si fue correcta la cesión de la gestión del Impuesto sobre el Patrimonio y del ISD, puesto que constituyen un subsistema con el IRPF con evidentes relaciones entre ellos. Asimismo, es evidente que superaríamos mejor los problemas de coordinación entre el IVA y el ITP, si este último fuera gestionado por la AEAT y que, en otro orden de cosas, sería más sencillo que la AEAT asumiera toda la recaudación impositiva en período voluntario y ejecutivo.

Por ello, como ya dijimos en su momento, *“el nuevo estatuto de la Agencia Tributaria debería devolverle la competencia de los tributos cedidos a la nueva Agencia Tributaria, y en ese sentido debería negociarse con las CC.AA. el nuevo sistema de financiación de las CC.AA. Conviene recordar el artículo 103.4 de la Ley 31/1990 que crea la Agencia, que en su párrafo 4 dice que: La Agencia Estatal de Administración Tributaria gestionará los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas cuando dicha competencia se atribuya a la Administración del Estado por las correspondientes leyes de cesión. En ese caso, la recaudación obtenida se entregará a la Hacienda Autónoma titular del rendimiento de los tributos cedidos.”*

Somos conscientes de que en esta tesitura se debilita el principio de autonomía de las CC.AA., porque no es posible crear figuras impositivas nuevas y propias de las CC.AA., cuya existencia suponga para ellas un espacio fiscal propio suficiente, como sí lo tienen el Estado y las EE.LL. con los impuestos municipales y, precisamente, una debilidad, reconocida generalmente, de los distintos modelos de financiación de las CC.AA. es la falta de autonomía suficiente en el ingresos y de corresponsabilidad fiscal, a pesar de que el patrón común en todas las Reformas Fiscales habidas hasta la fecha es que han evolucionado en el sentido de aumentar la financiación derivada de la participación en los tributos del Estado y disminuir sus transferencias

Por ello, entendemos las opiniones pragmáticas que buscan un equilibrio entre los dos tipos de principios hacendísticos arriba enunciados, para no sacrificar totalmente a unos a favor de otros y organizar los distintos espacios fiscales y –en lo que nos interesa ahora– las distintas AA.TT.: la AEAT y las administraciones de las CC.AA. (instrumentadas o no en Agencias Tributarias) y de las EE.LL. Por ello, como antes se dijo, interesa identificar los límites a posibles nuevas cesiones de tributos a las CC.AA.

Para explorar las posibilidades y límites de modificar los espacios fiscales de la AEAT y de las CC.AA. (y también de las EE.LL.) hay que tener en cuenta varios aspectos:

- a) En primer lugar, que nuestro sistema tributario fue concebido antes del actual despliegue territorial (CC.AA.) y, por lo tanto, está formado por tributos estatales y otros de ámbito local, hay un espacio

muy reducido para encontrar un espacio propio para las CC.AA., lo cual ha obligado a repartir tributos estatales.

- b) Por otra parte, hay que diferenciar los tributos según su naturaleza y características, distinguiendo entre aquellos de reparto territorial y los que no responden a esta característica. El más claro es el impuesto sobre los beneficios de sociedades, pero también los impuestos indirectos que recaen, en general, sobre sociedades (IVA e II.EE.), como prueba el hecho de que, aunque están cedidos parcialmente a las CC.AA., el reparto de recaudación a las CC.AA. se hace mediante índices de consumo. Carecería de todo sentido plantearse la cesión de capacidad gestora en estos impuestos.

En definitiva, consideramos que el mejor sistema es el de una Administración Tributaria integrada en red, que permita una gestión de la información conjunta por parte de todos los niveles territoriales de la misma, sin otorgar más capacidad gestora a las CC.AA. sobre tributos distintos a los actualmente cedidos, intentando recuperar la gestión de éstos por la AEAT.

No se debe ceder ninguna nueva competencia gestora en los tributos existentes a las Administraciones Tributarias de las CC.AA. que suponga una pérdida de la eficacia en la lucha contra el fraude y en la dispersión de la información y se debe plantear la recuperación de la gestión de los impuestos cedidos actualmente.

Expuesto lo anterior, cabe avanzar, por tanto, en la mejora de la coordinación entre todos los niveles de AA.TT., con algunas medidas como las que a continuación se proponen.

- a) Mejorar la coordinación y cooperación entre el Estado y las diputaciones forales en materia de lucha contra el fraude.
- b) Establecer mecanismos que garanticen que la normativa procedimental es homogénea en todas las Administraciones tributarias
- c) Establecer mecanismos de coordinación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones con las CC.AA., estableciendo límites a la capacidad normativa de las regiones, y revisando los beneficios fiscales de forma coordinada con las CC.AA.
- d) Establecer mecanismos de coordinación del Impuesto sobre el Patrimonio con las CC.AA., estableciendo límites a la capacidad normativa de las regiones.
- e) Instrumentar una campaña específica con las Comunidades Autónomas de régimen común y Forales para luchar contra los cambios ficticios de domicilio fiscal.
- f) Incentivar las diligencias de colaboración entre Administraciones y desarrollar la realización de inspecciones coordinadas e introducir mecanismos de coordinación para aplicar el principio de neutralidad del IVA, cuando están afectadas más de una administración.
- g) Coordinación entre las Administraciones tributaria estatal y foral en los acuerdos previos de valoración que afecten a sociedades de territorio común y foral.



INSPECTORES
DE HACIENDA
DEL ESTADO

Anexo: LISTADO DE PROPUESTAS Y MEDIDAS

LISTADO DE PROPUESTAS

MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL

- **CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y EL FRAUDE FISCAL**

MEDIDAS PARA PROMOVER EL ESTUDIO Y CONOCIMIENTO PROFUNDO DEL FENÓMENO DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA.

Propuesta 1. Realización de un estudio periódico oficial, enmarcado en el Plan Estadístico Nacional, que informe de manera homogénea acerca del volumen de economía sumergida en España, su distribución y sus características.

Propuesta 2. Creación de un Observatorio Oficial que, de forma periódica, estudie la evolución de la economía sumergida, sus causas, relaciones y diferencias con otros fenómenos socioeconómicos (como el fraude fiscal) y plantee medidas para combatirla.

EFFECTOS SOCIALES DEL FRAUDE FISCAL

Propuesta 3. Completar el indicador de la renta declarada en el IRPF como indicador de capacidad económica con otros datos patrimoniales obtenidos de una Base de Datos Integral del Sector Público.

Propuesta 4. Establecer programas de educación cívico-tributaria, en el marco de programas de educación económica básica, en los diversos niveles del sistema educativo.

PROPUESTAS RELATIVAS A PAGOS EN EFECTIVO

Propuesta 5. Potenciar las transacciones por medios electrónicos, a la vez que se restringen los pagos en efectivo.

Propuesta 6. Todos los medios electrónicos de pago deben ser objeto de declaración periódica a la AEAT.

Propuesta 7. Establecer el derecho a pagar con tarjeta de crédito o u otro medio bancario electrónico de cualquier consumidor en un establecimiento en España.

Propuesta 8. Realizar un intercambio de información de todas aquellas tarjetas de crédito emitidas en el extranjero que se utilicen en España por encima de un mínimo importe.

Propuesta 9. Implantación del Ticket-BAI.

- **PROPUESTAS DE REFORMA EN ALGUNOS IMPUESTOS.**

EN EL IRPF

Propuesta 10. Modificar la regulación de la residencia fiscal en IRPF.

Propuesta 11. Eliminación o reforma sustancial del régimen de módulos.

Propuesta 12. Simplificación de obligaciones contables para pequeños contribuyentes.

Propuesta 13. Limitación de deducciones por bienes suntuarios

EN EL IVA

Propuesta 14. Modificación del artículo 87.5 de la Ley del IVA. Responsabilidad por la deducción de cuotas no ingresadas por quien repercute el IVA en supuestos de vinculación.

Propuesta 15. Modificación del artículo 87.5 de la Ley del IVA. Responsabilidad por la deducción de cuotas no ingresadas por quien repercute el IVA en supuestos de connivencia.

Propuesta 16. Retención o garantía de las devoluciones solicitadas por empresas vinculadas a la deudora.

Propuesta 17. La extensión del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo de IVA.

Propuesta 18. Modificación del artículo 71.3. 1º RIVA. Declaración mensual por superar un determinado volumen de operaciones en el propio ejercicio.

PROPUESTAS SOBRE ADUANAS

Propuesta 19. Incremento del control de las exportaciones, especialmente de mercancías más sensibles, por su consumo masivo o por su alto valor, para evitar su desvío al mercado sumergido interior.

Propuesta 20. Mejora continua en las herramientas de análisis de Aduanas e Impuestos Especiales.

REFORMAS EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES (II.EE.)

Propuesta 21. Revisión de los supuestos de no sujeción y exención del IEDMT.

Propuesta 22. Extensión de la obligación de pago mediante tarjeta bancaria a los suministros de gasóleo bonificado.

Propuesta 23. Inclusión de los cigarrillos electrónicos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Labores de Tabaco.

Propuesta 24. Establecimiento de un tipo efectivo reducido sobre el vino en el Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas.

REFORMAS RELATIVAS A LOS HIDROCARBUROS

Propuesta 25. Exigencia de garantía para obtener la condición de operador petrolífero.

Propuesta 26. Eliminación de la posibilidad de que los distribuidores al por menor de productos petrolíferos puedan suministrar a otros distribuidores al por menor.

Propuesta 27. Mejorar los sistemas de coordinación entre la Agencia Tributaria y los organismos reguladores del sector de la energía.

Propuesta 28. Responsabilidad subsidiaria de los depósitos fiscales de hidrocarburos y bebidas alcohólicas por las cuotas de IVA generadas a la salida de los depósitos.

Propuesta 29. Establecer el carácter mensual del modelo 380 (IVA asimilado a la importación).

Propuesta 30. Tributación mensual en el IVA de los extractores de depósitos fiscales.

ACTUACIONES EN MATERIA DE CONTRABANDO.

Propuesta 31. Debe mejorarse la delimitación normativa del concepto de comercio ilícito.

Propuesta 32. Mayor control sobre los productores, fabricantes y comercializadores de productos sobre los que se observa mayor incidencia del contrabando.

Propuesta 33. Especialización y dotación de mayores recursos humanos en el Departamento de Aduanas e II.EE. para luchar contra el contrabando.

• **PROPUESTAS SOBRE PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y SANCIONADOR**

FACULTAD DE LA INSPECCIÓN DE ENTRADA EN DOMICILIO Y EXAMEN DE LA CONTABILIDAD EN LAS OFICINAS PÚBLICAS

Propuesta 34. Establecer la obligación de conservar determinada información tasada en un lugar de libre acceso a la Administración previamente determinado por el contribuyente.

Propuesta 35. Mejoras en la normativa de autorización de las entradas domiciliarias.

PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE INSPECCIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN DE LOS FRAUDES MÁS GRAVES

Propuesta 36. Introducción en la LGT de un régimen especial para determinados obligados tributarios defraudadores.

Propuesta 37. Creación de un Registro de Contribuyentes en Situaciones Especiales.

NUEVAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN PARA LA INSPECCIÓN.

Propuesta 38. *Actuaciones sin conocimiento del obligado tributario*

Propuesta 39. *Pago a confidentes para denuncia de delitos*

PROCEDIMIENTO ESPECIAL EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES.

Propuesta 40. *Introducción de un procedimiento especial de comprobación de grandes contribuyentes.*

MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR.

Propuesta 41. *Aplicación directa y efectiva del artículo 186 de la Ley General Tributaria.*

• **PROPUESTAS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN**

IMPAGO DE OBLIGACIONES.

Propuesta 42. *Inadmisión directa de las solicitudes de aplazamiento por falta de aportación de la documentación que exige el RGR.*

Propuesta 43. *Limitación de las garantías admisibles el aplazamiento de deudas.*

Propuesta 44. *Fijación de plazos mínimos y máximos de duración de los aplazamientos y fraccionamientos de pago.*

Propuesta 45. *Limitar y clarificar la posibilidad de aplazamientos de deuda por IVA.*

Propuesta 46. *Incluir en la LGT, de modo expreso, que el plazo voluntario, a efectos suspensivos es únicamente el plazo original del art. 62.2 que se concede con la notificación de una liquidación o sanción.*

Propuesta 47. *Castigar las conductas de quienes demoran o incumplen la obligación de solicitar el concurso ante situaciones de insolvencia estructural.*

Propuesta 48. *Modificación del artículo 43.2 LGT y su conversión en un supuesto de responsabilidad solidaria.*

Propuesta 49. *Posibilitar que los embargos administrativos practicados antes de la declaración de concurso no sean alzados en determinados supuestos.*

Propuesta 50. *No exoneración de responsabilidad subsidiaria por cese de actividad en caso de concurso de acreedores, en determinados supuestos.*

Propuesta 51. *Inhabilitación de los administradores de entidades jurídicas insolventes.*

EL USO ABUSIVO DE LA FIGURA DE LA SUSPENSIÓN

Propuesta 52. *Imposibilidad de suspensión en recursos contra actos del procedimiento de recaudación que afecten a la deuda que ya se ha podido impugnar y suspender.*

Propuesta 53. *Inexistencia de efectos cautelares de la solicitud de suspensión no acompañada de los documentos legalmente exigidos.*

Propuesta 54. *Eliminar los efectos suspensivos de los incidentes y recursos contencioso-administrativos tras la denegación de una suspensión sin garantías.*

Propuesta 55. *Establecer un plazo de resolución máximo de las solicitudes de suspensión ante los Tribunales económico-administrativos.*

Propuesta 56. *Establecer legalmente la autonomía de los procedimientos de declaración de responsabilidad.*

Propuesta 57. *Eliminar la posibilidad de impugnar las liquidaciones por los responsables, cuando éstos sean administradores de las personas jurídicas deudoras.*

Propuesta 58. *Ampliación del ámbito y duración de las medidas cautelares en supuestos de suspensión de las deudas cuyo cobro se pretende.*

LA DERIVA DEL FRAUDE RECAUDATORIO HACIA LA INSOLVENCIA SIMULADA

- Propuesta 59. Actuaciones de obtención de información sin identificación previa y con valor probatorio.
- Propuesta 60. Creación de una base de datos europea de deudores y patrimonios.
- Propuesta 61. Compensación de oficio entre deudas y devoluciones del mismo grupo empresarial.
- Propuesta 62. Ampliar las responsabilidades en sede de grupo.
- Propuesta 63. Responsabilidad por deudas no tributarias.
- Propuesta 64. Responsabilidad de los representantes legales de los menores de edad con afección de los bienes de éstos provenientes de operaciones de alzamiento.
- Propuesta 65. Responsabilidad del representante de la persona jurídica administradora.
- Propuesta 66. Normas que eviten la configuración de entramados societarios donde sólo existe una actividad.

MEJORA DEL CENSO DE “MOROSOS”.

- Propuesta 67. Modificación de las deudas incluidas para cada deudor del censo
- Propuesta 68. Reducción de los límites cuantitativos para la inclusión en el censo
- Propuesta 69. Nuevos datos a incluir en el censo
- Propuesta 70. Restricciones aplicables a los deudores incluidos en el Censo de morosos.

• **REFORMA DEL DELITO FISCAL.**

PROPUESTAS EN MATERIA DE DELITOS SOCIOECONÓMICOS.

- Propuesta 71. Debe tipificarse un delito de tenencia injustificable de bienes o derechos.
- Propuesta 72. Delito de “ofrecimiento de servicios e instrumentos idóneos para la comisión de delitos fiscales”.
- Propuesta 73. Delito por la comercialización de productos diseñados con técnicas de ingeniería financiera e idóneos para el fraude por despachos profesionales o entidades financieras.
- Propuesta 74. Creación en la AEAT de unidades especializadas en la localización y administración de bienes procedentes de la delincuencia económica.
- Propuesta 75. Creación de Juzgados especializados en delitos económicos.
- Propuesta 76. Mejora de la eficacia en la investigación y denuncia de los delitos contra la Hacienda Pública y de Contrabando.
- Propuesta 77. Introducir el principio existente en la legislación alemana de “prohibición de compensación” a efectos del cálculo de la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública.
- Propuesta 78. Desaparición del blindaje frente a la sanción del denominado “conflicto en la aplicación de la norma”.
- Propuesta 79. Publicidad desde la AEAT de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública.
- Propuesta 80. Aumento de las capacidades de comprobación para hacer efectivo el plazo de prescripción del delito fiscal.
- Propuesta 81. Mejoras técnicas en la regulación del delito fiscal en sus aspectos sustantivos.

PROPUESTAS EN MATERIA DE GESTIÓN RECAUDATORIA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y DE CONTRABANDO

- Propuesta 82. Equiparación de las deudas por responsabilidad civil derivadas de delitos, con las tributarias, a los efectos de su gestión recaudatoria.

Propuesta 83. Clarificar que no se pueden impugnar, además de la propia Liquidación Vinculada al Delito, las actuaciones de gestión recaudatoria distintas del procedimiento de apremio (aplazamientos y compensaciones)

Propuesta 84. No suspensión de la pena de prisión en delitos fiscales sin resarcimiento de las cantidades defraudadas.

- **MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL**

FRAUDE Y EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Propuesta 85. Ampliar las actividades y actuaciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

Propuesta 86. El Gobierno español debe defender la adopción de instrumentos y medidas para luchar contra la evasión y la planificación fiscal internacionales, en los Foros y organizaciones internacionales en los cuales participe.

LUCHA CONTRA LOS PARAÍDOS FISCALES A NIVEL SUPRANACIONAL

Propuesta 87. Modernización y ampliación de la lista internacional de paraísos fiscales y territorios no cooperantes.

Propuesta 88. Obligatoriedad del NIF para operar en España y prohibición de operativa de las sociedades constituidas en paraísos fiscales.

Propuesta 89. Obligar a los bancos a proporcionar información de la identidad de los clientes de sus filiales en paraísos fiscales.

Propuesta 90. Obligatoriedad de identificar a los clientes de filiales y sucursales de entidades españolas radicadas en paraísos fiscales.

Propuesta 91. Implantar de manera efectiva la tasa sobre las transacciones financieras internacionales.

Propuesta 92. Adaptación de la regulación del modelo 720 a la jurisprudencia del TJUE. Plazo de prescripción ampliado para ganancias derivadas de activos sitos en paraísos fiscales o territorios sin cláusula de intercambio de información.

- **MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE QUE AFECTAN A LA ACTIVIDAD DE OTROS ÓRGANOS Y ADMINISTRACIONES**

PROPUESTAS QUE AFECTAN AL ÁMBITO CATASTRAL

Propuesta 93. Unificación de datos entre la Dirección General Catastro y los Registros de la Propiedad.

Propuesta 94. Obligatoriedad del Registro de la Propiedad para todas las operaciones vinculadas a bienes inmuebles.

Propuesta 95. Obligatoria remisión notarial de las operaciones inmobiliarias.

PROPUESTAS QUE AFECTAN A LAS ACTUACIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS Y A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Propuesta 96. Creación de un Ente autónomo propio de los TEA y supresión o modificación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Propuesta 97. Necesidad de compartir recursos comunes con la AEAT.

Propuesta 98. Eliminación de la posibilidad de aportación en la vía económico-administrativa de pruebas no aportadas en los procedimientos objeto de revisión

Propuesta 99. Introducir el formato electrónico en la remisión de expedientes entre las Comunidades Autónomas y los Tribunales económico-administrativos.

Propuesta 100. Propuesta 101. Integración más avanzada de bases de datos entre todos los organismos integrantes de la Administración Tributaria.

PROPUESTAS QUE AFECTAN A LA COORDINACIÓN ESTADO – CC. AA.

- Propuesta 101. *Mejorar la coordinación/cooperación entre el Estado y las Diputaciones Forales en materia de lucha contra el fraude.*
- Propuesta 102. *Establecer mecanismos que garanticen que la normativa procedimental es homogénea en todas las Administraciones tributarias.*
- Propuesta 103. *Establecer mecanismos de coordinación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.*
- Propuesta 104. *Establecer mecanismos de coordinación en el Impuesto sobre el Patrimonio.*
- Propuesta 105. *Instrumentar una campaña contra los cambios ficticios de domicilio fiscal.*
- Propuesta 106. *Incentivar la colaboración entre Administraciones en diversas actuaciones tributarias.*
- Propuesta 107. *Coordinación en los acuerdos previos de valoración que afecten a sociedades de territorio común y foral.*

REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

- **ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

PRINCIPIOS PARA LA GESTIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

- Propuesta 108. *Aprobación del Estatuto de la AEAT.*

ÓRGANOS DIRECTIVOS

- Propuesta 109. *Cambios en la estructura directiva central de la AEAT.*

NUEVOS ÓRGANOS DE LA AGENCIA.

- Propuesta 110. *Crear la Oficina Nacional Antifraude (ONAF).*
- Propuesta 111. *Creación de la policía fiscal.*
- Propuesta 112. *Creación de una Oficina Nacional de Evaluación de Políticas Tributarias*

REORGANIZACIÓN INTERNA DE LA AEAT

- Propuesta 113. *Crear un Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios para facilitar el cumplimiento voluntario como ya existe en la Delegación Central*
- Propuesta 114. *Creación de un Departamento de Control Tributario y Aduanero.*
- Propuesta 115. *Integración de todos los órganos con funciones inspectoras.*
- Propuesta 116. *Creación de un Departamento de Gestión Aduanera.*
- Propuesta 117. *Dar los primeros pasos hacia la reorganización de los equipos de trabajo.*
- Propuesta 118. *Reestructuración de medios y cargas de trabajo en las Administraciones de la AEAT.*
- Propuesta 119. *Creación de Oficinas de Asistencia Integral al ciudadano.*

RECURSOS HUMANOS

- Propuesta 120. *Deberá dotarse a la AEAT de recursos humanos suficientes para que pueda hacer frente a las funciones que tiene atribuidas.*

- **EL MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

LAS RELACIONES DE LA AEAT CON EL RESTO DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

- Propuesta 121. *Integración de la gestión recaudatoria de toda la Administración del Estado en un único órgano de recaudación.*
- Propuesta 122. *Nuevo marco de colaboración AEAT-TGSS.*

RELACIONES CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Propuesta 123. Integración en red de las todas las Administraciones tributarias.

Propuesta 124. Limitaciones a las cesiones de competencias gestoras a las CC.AA.