



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

ASOCIACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE
HACIENDA DEL ESTADO (IHE)

MARZO 2022

RESUMEN EJECUTIVO

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.

Por 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 fueron 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 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.

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 emplace 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 prescripción ganada, 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 residencie 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 AA.TT. españolas es excesivamente complejo y que, seguramente, el resultado redundaría 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 distorsiones de las decisiones económicas y de localización de los ciudadanos y entidades, genera 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 una parte del puzzle 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.