



ALGUNAS PROPUESTAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y DE REFORMA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DEL PLAN DE RESILENCIA

XXXI CONGRESO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO
VIGO, 25 Y 26 DE NOVIEMBRE DE 2021



Índice

A. Presentación	2
1. Antecedentes.....	2
a. La pandemia COVID-19 y su impacto sobre la economía española	2
b. El Plan Estratégico de la AEAT.....	2
c. Las propuestas de IHE en la lucha contra el fraude fiscal	3
2. Contenido del documento.....	3
a. Introducción	3
b. Medidas dirigidas a combatir el fraude fiscal de modo directo.....	3
c. Medidas dirigidas a mejorar la lucha contra el fraude de modo indirecto	4
B. Medidas contra el fraude fiscal	5
3. Fraude fiscal e impacto social.....	5
a. Medición estadística.....	5
b. Fraude y gasto público.....	5
4. Acercamiento al ciudadano	5
5. Medios de pago y contabilización	6
6. Algunas modificaciones de figuras tributarias	6
a. IRPF.....	6
b. IVA	7
c. Impuesto Especial de Hidrocarburos e Impuestos Especiales.....	7
d. Impuesto de Matriculación (IEDMT)	7
e. Beneficios fiscales.....	7
7. Facultades inspectoras	7
8. Fraude recaudatorio y reducción de deudas.....	8
a. Impago de obligaciones.....	8
b. Uso abusivo de las suspensiones	9
c. La insolvencia simulada.....	9
d. Censo de morosos	9
9. Delito fiscal	10
10. Fraude fiscal internacional	11
C. El modelo de Administración Tributaria.....	11
1. La organización interna de la AEAT.....	12
a. Estatuto Orgánico	12
b. Reestructuración orgánica de la AEAT	12
c. Reestructuración territorial de la AEAT	13
d. Recursos humanos de la AEAT.....	13
2. Hacia una Administración Tributaria integrada y unitaria.....	13
3. Los Tribunales Económico-Administrativos (TEAS) y la Dirección General de Tributos (DGT) .	14

A. Presentación

1. Antecedentes

a. La pandemia COVID-19 y su impacto sobre la economía española

La irrupción de la pandemia del COVID-19 a principios de 2020 ha tenido un fuerte impacto sobre la economía española, suponiendo una caída de actividad particularmente intensa en aquellos sectores más afectados por la reducción de demanda y las restricciones a la movilidad.

A lo largo de 2020 y 2021 se ha inyectado en la economía un volumen de recursos públicos, entre los que se incluyen nuevos instrumentos comunitarios de financiación (denominados “*Next Generation*”), cuyo montante global se estima en 140.000 millones de euros.

La UE ha exigido a España, para el acceso a dichos fondos, la elaboración de un Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, aprobado por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE (ECOFIN), el 13 de julio de 2021, momento a partir del cual España comenzará a recibir los desembolsos en la forma acordada con la Comisión Europea.

Se estima que el conjunto del plan puede elevar el crecimiento potencial de la economía española por encima del 2%, en un horizonte de largo plazo. Para alcanzar esa meta, una de las herramientas fundamentales serán las medidas tributarias que dicho Plan incorpora.

El Plan gira sobre cuatro ejes transversales: la transición ecológica, la transformación digital, la cohesión territorial y social, y la igualdad de género. La materia tributaria está presente en tres de los ejes:

- En el primero, a través de la definición de figuras tributarias que incidan en la reorientar el modelo productivo impulsando la transición verde.
- En el segundo, dentro de la transición digital en España, que incluirá la modernización de la Administración Pública.
- Y en el tercero, que promociona la cohesión social y territorial de España, mediante entre otros, un sistema fiscal justo.

El Plan se estructura en torno a 30 componentes o líneas de acción, entre los cuales hay dos de tipo fiscal:

- a) **Componente 27: Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal**, orientadas a prevenir y luchar contra el fraude fiscal y a reforzar la capacidad de recaudación del sistema impositivo, mediante la modernización de nuestro sistema fiscal.

Entre estas medidas se incluyen algunas de índole muy práctica como la modernización de la Agencia Tributaria; la mejora de aspectos como la asistencia al contribuyente, la cooperación administrativa en el ámbito internacional o con la administración de justicia; y el un nuevo modelo cooperativo de relación con los contribuyentes.

- b) **Componente 28: Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI** para hacerlo más equitativo, progresivo y justo, al tiempo que se profundice en el diseño de una fiscalidad verde, y se potencien políticas públicas de interés general, garantizando el equilibrio entre la consolidación de las finanzas públicas y la contribución de la fiscalidad al crecimiento económico.

Para ello se requiere mejorar la recaudación y la eficiencia del sistema fiscal a través del ensanchamiento de las bases tributarias, evaluando adecuadamente los beneficios fiscales existentes.

b. El Plan Estratégico de la AEAT

Figura en el Plan Estratégico 2020-2023 de la AEAT como lema central el de “favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales”, a través de dos líneas principales de actuación:

- La prevención del fraude mediante la prestación de servicios de información y asistencia que faciliten el cumplimiento de obligaciones tributarias y minimicen los costes indirectos

asociados a éste, unidas al desarrollo de actuaciones preventivas.

- 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.

c. Las propuestas de IHE en la lucha contra el fraude fiscal

En 2014 IHE elaboró el libro “REFORMA FISCAL ESPAÑOLA Y AGUJEROS NEGROS DEL FRAUDE. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES”.

Con motivo de la tramitación de la Ley de Medidas de Lucha contra el Fraude (aprobada en julio de este año), se decidió la actualización de dicho documento porque, pese a los pocos años transcurridos, los métodos de lucha contra el fraude, las fuentes de información disponibles, y las herramientas -esencialmente informáticas- utilizadas, han cambiado en gran medida, pero también se han dado cambios destacables en la propia normativa y en la jurisprudencia que afecta a nuestros procedimientos y actuaciones.

Aprovechando la celebración de nuestro XXXI Congreso Anual, hemos querido anticipar alguna de las propuestas más relevantes que se incluirán en la actualización del libro de 2014.

A diferencia de la anterior ocasión, y gracias a la experiencia adquirida, nos centraremos en aquello en lo que somos actores principales y, por ende, cercanos concedores: la lucha contra el fraude y la organización de la Administración Tributaria española, encargada de materializar dicho cometido.

2. Contenido del documento

a. Introducción

No pretendemos en este breve anticipo exponer las diferencias entre economía sumergida y fraude fiscal, ni analizar sus magnitudes, sobre las que hay poco consenso. Baste con decir que, a priori, y conforme a las únicas referencias hasta ahora existentes el nivel de economía sumergida y fraude fiscal de nuestro país, acumulados, es elevado y superior al de los países de nuestro entorno. Y parece que la pandemia provocada por el COVID-19 ha agravado el problema.

La lucha contra estos fenómenos no puede limitarse a una visión cortoplacista, represiva y oficial. Se necesita un diseño a largo plazo, de medidas para minorar sus negativos efectos socioeconómicos, desde una perspectiva de coste-beneficio, no puramente represoras, que minoren los beneficios de la economía sumergida y el fraude, y acreciente sus costes.

Debe abandonarse también la visión restringida del fraude como un fenómeno limitado al ámbito recaudatorio, pues debe ser enmarcado y entendido en conjunción con otras actividades y comportamientos antisociales que lo facilitan y que necesitan del mismo, por generar rentas o patrimonios ocultos, proclives y necesitados de ocultación fiscal. Además, esta visión restringida conduce a pensar en soluciones mágicas y unilaterales, la mayoría de ellas puramente represoras, sin comprender el contexto, ni la necesidad de disponer de una estrategia, de una visión a largo plazo y de un Plan Integral, necesarios para luchar contra el fraude fiscal y fenómenos conexos.

De cara a combatir este fenómeno hay, por tanto, diversos caminos a seguir, los cuales deben conducir al mismo objetivo: minorar estos volúmenes de fraude y economía sumergida.

b. Medidas dirigidas a combatir el fraude fiscal de modo directo

No es nuestro objetivo, dentro de todas las medidas a adoptar para combatir esta lacra, plantear medidas dirigidas a determinar la composición de nuestro sistema tributario, ni al diseño de las figuras impositivas que han de componerlo. Queremos centrarlo en aquello en lo que nuestra experiencia es un factor diferencial: los procedimientos tributarios, las obligaciones de información o ciertas medidas ajenas al sistema tributario que coadyuven a prevenir o perseguir el fraude fiscal.

Por tanto, una primera parte del documento se centrará en **la lucha contra el fraude fiscal, 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 y no han logrado una reducción sensible del fraude.

Que las cifras de liquidaciones e ingresos alcanzados por dicho Ente se hayan incrementado de modo casi constante a lo largo de los años son muestra palpable de que algo no funciona bien. Junto a esas cifras, ampliamente publicitadas, podríamos ofrecer las cifras de deuda pendiente, de deudas canceladas por insolvencia o un mayor detalle de la propia lista de deudores de más de 600.000 euros, para obtener una foto más real de la situación, menos halagüeña y, sin duda, susceptible de una gran mejora.

No sería justo obviar que la Administración Tributaria ha hecho muchas cosas y las ha hecho razonablemente bien. Pero la terca realidad nos indica que no ha sido suficiente, y que la cifra de fraude todavía es muy alta.

No debemos olvidar tampoco que se han aprobado tres leyes para la prevención del fraude fiscal en los últimos 15 años, en las que se han contemplado medidas encaminadas a fomentar el cumplimiento voluntario junto a otras dirigidas a limitar conductas fraudulentas y, aunque en su conjunto se ha mejorado el paquete normativo para mejorar el cumplimiento fiscal, no está claro que su efecto práctico haya sido eficaz para limitar determinadas conductas.

Es por ello que, la **primera parte** del presente documento será la más extensa, y en ella se expondrán las medidas que IHE considera necesarias para combatir el fraude fiscal en sus distintas vertientes. 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.

c. Medidas dirigidas a mejorar la lucha contra el fraude de modo indirecto

En la **segunda parte del documento** hemos dado una especial relevancia 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.

Efectivamente, afrontar un salto realmente cualitativo en la mejora del cumplimiento fiscal en España, no basta con un adecuado diseño de las figuras tributarias, ni con la reforma de las normas que desarrollen la aplicación de esos tributos cualquier propuesta de reforma quedaría incompleta sin configurar una Administración Tributaria que gestione eficaz y eficientemente tal sistema, y sea capaz de reducir los niveles de fraude fiscal y economía sumergida ahora existentes.

Es sorprendente cómo la AEAT, que ha sabido adaptar sus herramientas informáticas, idear nuevos sistemas informativos y métodos de investigación, no ha sabido plasmar esas virtudes en una eficiente -o debería decirse, suficiente- reducción del fraude fiscal, y ello, tanto frente al más grave y sofisticado, derivado de la globalización, como contra fraudes domésticos más burdos, vinculados a sectores económicos que bordean la economía sumergida y ciertos sectores de empresarios y profesionales liberales que omiten una parte de sus ingresos.

Y una de las claves de ello es que, en este contexto, los cambios normativos son sumamente necesarios, pero también lo son los modos en que la Administración Tributaria opera a nivel interno, pues es eso lo que le otorgará agilidad, flexibilidad y eficacia. Y la AEAT se organiza mediante un sistema de oficinas y equipos creado y pensado para las postrimerías del siglo XX, mientras el mundo -en particular, el económico, jurídico y financiero- ha cambiado radicalmente.

Cuestiones como la adecuada coordinación de actuaciones, la optimización del personal disponible mediante su más adecuada distribución, una adecuada especialización en el uso de ciertas herramientas, o el paso del criterio geográfico para la distribución de los expedientes tramitados frente a los obligados tributarios que realizan actividades económicas, a criterios más vinculados a los

sectores y relaciones económicas, son algunas de las directrices que deben presidir ese cambio, del que cabe esperar más ganancias, a medio y largo plazo, que de las reformas normativas que se han mencionado.

B. Medidas contra el fraude fiscal

De las muchas medidas posibles, hemos seleccionado para destacar en este documento, las siguientes, que hemos agrupado en apartados homogéneos:

3. Fraude fiscal e impacto social

a. Medición estadística

En la recién aprobada Ley 11/2021, de medidas de prevención de la lucha contra el fraude, se ha aprobado la realización de un estudio sobre el volumen del fraude fiscal por un grupo de expertos independientes. Dado el poco éxito e implantación de anteriores informes, proponemos que dicho estudio, se realice periódicamente y enmarcado en el Plan Estadístico Nacional, y que informe de manera homogénea y oficial acerca del volumen de economía sumergida y el fraude fiscal en España, su distribución y, sus características.

b. Fraude y gasto público

La existencia del fraude fiscal tiene un efecto social, de insolidaridad o de permisividad. Además, coadyuva a varios tipos de fraude y evasión en el gasto público, así como a la propia distorsión - corrupción- de negocios públicos y privados que, de llevarse a cabo una lucha sistemática contra el fraude, se verían mejorados.

Una de las medidas que podrían ayudar a limitar dichos fraudes es completar el indicador de la renta declarada en el IRPF, que hoy funciona en muchos ámbitos como indicador de capacidad económica en materias tan variadas como la concesión de becas, ayudas públicas de carácter monetario, o prestaciones sociales diversas... con requisitos ligados a la situación patrimonial de la persona y de su entorno familiar, a partir de datos sobre titularidad de vehículos, inmuebles y resto de activos, gastos realizados, acceso a cuentas y medios de pago propios o de terceros, etc. Lógicamente, con la colaboración de la Administración Tributaria que dispone de dichos datos.

Una medida que reduciría el desgraciado maridaje entre fraude fiscal y obtención ilícita de ayudas públicas es sancionar a los que cometan sanciones tributarias graves o muy graves y de elevado importe, con la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y/o del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, como la prohibición para contratar con la Administración pública o de obtener subvenciones. Esta posibilidad está ya contemplada en el artículo 186 de la Ley General Tributaria, pero es de escasa o nula aplicación, ya que se establece de forma potestativa, y no existan un desarrollo legislativo que regule los casos en los que se aplicará.

4. Acercamiento al ciudadano

Se deberá profundizar en la búsqueda de maneras y fórmulas para promover el cumplimiento voluntario de los ciudadanos, antes de iniciar actuaciones de comprobación.

Sin duda, una medida que anticipamos aquí es el necesario acercamiento de la fiscalidad al ciudadano desde edades tempranas, como una materia que deberá conocer a lo largo de su vida, pero sin caer en el error de trasladarla de un modo aislado y ajeno al resto de la sociedad y de la propia actividad económica. Lo idóneo sería el desarrollo de programas sistemáticos de educación cívico-tributaria, pero dentro del marco de programas de educación económica básica (fiscal, financiera y empresarial) más amplios, en diversos ámbitos de la sociedad, pero especialmente en el ámbito escolar.

Otra cuestión de creciente importancia es la mejora en las formas de comunicación con los ciudadanos: que éstas sean más claras y con términos usuales, especialmente con las personas físicas y los pequeños empresarios (usando un lenguaje administrativo claro y sencillo). Este cambio en el lenguaje de comunicación con el ciudadano es algo ampliamente demandado y supondría, no ya una

medida idónea para facilitar el cumplimiento voluntario, sino también para mejorar el conocimiento y comprensión del sistema tributario y sus procedimientos por aquellos que no tienen medios adecuados para hacerlo hoy en día. Ello supondría la consiguiente mejora en las relaciones entre Administración y ciudadano.

Una medida adicional para lograr una mayor empatía entre la Administración Tributaria y el ciudadano sería la implementación de programas de selección de obligados tributarios con posibles incumplimientos, pero no para una comprobación administrativa sino para “invitar” a su regularización voluntaria.

Esta medida no cabría para todo tipo de obligados, pero sí para aquellos que, por las características de su actividad y régimen de tributación, tuvieran un grado razonable de control por parte de la AEAT, de modo que, cualquier diferencia u omisión detectada, pudiera ser susceptible de regularización, con menores costes y ahorro de tiempo para la Administración y el administrado, evitando la imposición de sanciones y la tramitación de largos procedimientos.

5. Medios de pago y contabilización

Debe continuarse en la línea de potenciar en todos los órdenes (tributarios, salariales, contractuales, etc.) las transacciones por medios electrónicos, restringiendo aún más los pagos en efectivo.

En el orden de la gestión contable, se propone la implantación del sistema conocido como TicketBAI, que obliga a los negocios a enviar sus facturas emitidas a Hacienda, de forma directa. Ello podría coordinarse con el desarrollo y establecimiento por la AEAT de sistemas de llevanza de libros registro y contables que puedan adaptarse a los distintos tipos de actividades, y obligados que homogenicen el tratamiento de la información, facilitando la confección de las declaraciones y su comprobación, minimizando las diferencias y las liquidaciones administrativas.

Finalmente se exigirá como requisito formal para practicar deducciones fiscales en las distintas figuras tributarias que los gastos e inversiones deducibles se haya abonado mediante medios bancarios.

6. Algunas modificaciones de figuras tributarias

a. IRPF

En el IRPF se antoja necesaria la modificación de la regulación de la residencia fiscal en IRPF para 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.

Aunque, como es de sobra conocido, la simulación del domicilio fiscal se utiliza también en el ámbito territorial interno, de cara a la declaración de determinados tributos cedidos a las CC. AA. en el territorio de aquellas que ofrecen una menor o nula tributación respecto de la de residencia real del obligado.

Para ello, se deben definir con el máximo detalle posible conceptos que, por su ambigüedad, incitan al fraude y dificultan las comprobaciones, como los de residencia habitual, estancia temporal, o núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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.

Por otra parte, y como históricamente hemos venido demandando, de manera coordinada con el IVA, se deberá restringir el régimen de módulos a contribuyente de escasa relevancia económica y difícil control. Básicamente, restringirlo al comercio minorista y a la hostelería de pequeño tamaño.

Correlativamente, deberá llevarse a cabo una simplificación de obligaciones contables para pequeños contribuyentes, a través de la posibilidad de regular un sistema de intercambio directo de determinados datos tributarios con la AEAT.

Otras medidas que podrían ayudar al cumplimiento voluntario de estos obligados podrían ser el ofrecimiento de sistemas de ayuda a la declaración -hoy vedados a cualquier actividad económica-, de

sistemas online de llevanza de libros o la elaboración de modelos de factura estandarizados a disposición de estos.

b. IVA

En el IVA se deberían incorporar medidas de prevención del fraude, tan elevado en este tributo, a través, entre otras, de medidas de control del pago de devoluciones, tales como:

- Denegar la deducibilidad de las cuotas soportadas cuando hay convivencia con el que las ha repercutido y no las ha ingresado; así como de las devoluciones solicitadas por empresas vinculadas a la deudora en el marco del IVA, en la parte que se refiera a cuotas no ingresadas por ésta, estableciendo como vinculación, no únicamente la pertenencia a un Grupo fiscal (en IVA o IS), sino un determinado porcentaje de participación o control.
- Extensión del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo de IVA a aquellos sectores económicos en los que reiteradamente se están produciendo casos de fraude.

c. Impuesto Especial de Hidrocarburos e Impuestos Especiales

Dado el elevado volumen de fraude que se produce en cada expediente vinculado a tramas de defraudación de este impuesto -vinculado a su vez a la defraudación de IVA por las mismas operaciones- se proponen medidas de control dirigidas a dificultar este tipo de fraudes que, una vez cometidos, resultan difíciles de perseguir e imposibles de cobrar, tales como:

- Exigir una garantía para obtener la condición de operador petrolífero
- Mejorar los sistemas de coordinación entre la Agencia Tributaria y los organismos reguladores del sector de la energía.

d. Impuesto de Matriculación (IEDMT)

Se deberá suprimir la exención de matrícula turística. La exención por minusvalía debería sustituirse por una bonificación con un límite cuantitativo, pues carece de sentido, por ejemplo, la exención por la compra de un deportivo de lujo.

e. Beneficios fiscales

Se deberán introducir criterios de coste-beneficio a la hora de evaluar los 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.

Además, cualquier propuesta de introducción de un nuevo beneficio fiscal debería ir acompañada por un análisis coste - beneficio de éste, así como de sus posibles alternativas de provisión. Este mecanismo de evaluación debería realizarse de manera continua y periódica.

7. Facultades inspectoras

La dificultad de reprimir ciertos fraudes hace necesarios nuevas normas, métodos más incisivos y dotar a la inspección de más facultades. Entre ellos, destacaremos los siguientes en el ámbito del procedimiento inspector.

En **primer lugar**, y de cara a dotar de seguridad jurídica a las actuaciones inspectoras presenciales, se propone la obligación de conservar determinada información tasada en un lugar de libre acceso a la Administración, previamente determinado por el contribuyente. Fundamentalmente, los libros contables y fiscales, y sus justificantes de apoyo (facturas y medios de pago), y en un domicilio que deberá ser, inevitablemente, un domicilio fiscal o de actividad. En caso de no existir un lugar diferenciado del domicilio constitucionalmente protegido, deberá habilitarse una zona a estos efectos.

En **segundo lugar**, planteamos introducir en la LGT un procedimiento especial que se aplicará en los fraudes más graves o de carácter organizado: una especie de "muerte civil".

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 a las siguientes personas o entidades:

- Ilocalizables o que no comparecen reiteradamente, a pesar de haber sido notificadas al efecto.
- Testaferros, sociedades pantalla, personas o entidades interpuestas, etc. o que figuren en una trama organizada de defraudación. Lo que implicará la confección de un censo de este tipo de personas, bajo determinados criterios que permitan concluir que se trata de ese tipo de sujetos.
- Declaradas responsables solidarias en los procedimientos tributarios de otras personas o entidades cuya deuda no haya sido ingresada.
- Sancionadas por infracciones tributarias firmes en vía administrativa que superen un importe mínimo a fijar.
- Condenadas por delito frente a la Hacienda Pública, frustración de la ejecución o insolvencia punible. En estos dos últimos casos, por impagos frente a la Hacienda Pública, lógicamente por sentencia firme.
- Condenadas por delito frente a la Hacienda Pública, frustración de la ejecución o insolvencia punible por sentencia firme.

Las consecuencias de esta “**muerte civil**” podrían ser:

- Imposibilidad de expedir facturas. Consecuentemente, las facturas que expidiese un obligado con NIF revocado carecerían de valor a efectos tributarios.
- 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 cargos y abonos en cuentas, compraventas de activos financieros o acciones, emisión o cobro de cheques y, en general, cualquier operación financiera.
- Cierre total de los Registros Públicos -excepto el Civil-.
- Imposibilidad de realización de escrituras notariales de contenido económico, salvo aquellas dirigidas a la cancelación de sus deudas fiscales.

En **tercer lugar**, se proponen nuevas facultades de investigación para la inspección, tales como la posibilidad de realizar actuaciones sin conocimiento del obligado tributario, y en el caso de grandes fraudes, el pago a confidentes para permitir la denuncia de estos delitos

8. Fraude recaudatorio y reducción de deudas

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.

En **primer lugar**, en materia de aplazamientos de pago, se propone elevar a rango legal los supuestos de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas regulados reglamentariamente, cuando no se aporte la documentación exigida para evitar demoras innecesarias provocadas por la mera presentación de un aplazamiento sin cumplir unos requisitos mínimos.

Además, la experiencia práctica indica que se deberían limitar las garantías admisibles para lograr un aplazamiento de deudas tributarias a las de carácter financiero y primeras hipotecas de bienes inmuebles.

En **segundo lugar**, en materia concursal, se pretende reforzar la recuperación de deudas, con la inhabilitación de los administradores de entidades jurídicas insolventes que no hayan solicitado en plazo el proceso concursal.

Junto a esa medida se propone que la normativa concursal reprenda a los administradores que

demoren la petición del concurso, con la condena en la pieza de calificación a abonar el déficit concursal.

b. Uso abusivo de las suspensiones

En tercer lugar, se pretende evitar el actual uso abusivo de la figura de la suspensión que, cuando se utiliza con fines ilegítimos (de mera demora sin intención de pago), supone la parálisis del procedimiento de ejecución sin ninguna contraprestación final y con la posibilidad de insolvencia futura. Se proponen diversas medidas, destacando aquí algunas como la regulación de:

- La imposibilidad de suspensión ante recursos contra actos del procedimiento de recaudación que afecten a la deuda que ya se ha podido impugnar y suspender, como aplazamientos de pago, o las posteriores actuaciones de apremio y embargo para su cobro.
- La inexistencia de efectos cautelares de la solicitud de suspensión, si ésta no va acompañada de los documentos legalmente exigidos (garantía aportada y su valoración, o justificativa de un perjuicio irreparable o error material) o de las presentadas una vez vencido el plazo voluntario de ingreso.

Un plazo de resolución máximo de las solicitudes de suspensión por parte de los tribunales económico-administrativos, que podría ser de 30 días, para los Tribunales Regionales y de 60 para el TEAC (segunda instancia o casos más complejos)

c. La insolvencia simulada

En **cuarto lugar**, debe paliarse la deriva del fraude recaudatorio hacia la insolvencia simulada o vaciamiento patrimonial, tradicionalmente conocido como alzamiento de bienes. Esta figura, hoy denominada 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.

En aras a dificultar estas acciones y, en su caso, facilitar su persecución y castigo, se proponen medidas como:

- La compensación de oficio entre deudas y devoluciones del mismo grupo empresarial.
- Ampliar las responsabilidades en sede de grupo (de manera que cualquier empresa del grupo responda de cualquiera de las deudas de las sociedades que lo componen).
- Ampliar la responsabilidad del pago de la deuda a despachos profesionales de asesoramiento que sean los verdaderos ideólogos de estas estructuras: entramados sociales ficticios, sociedades pantalla, circuitos para desviar capitales y, en general, técnicas y productos que busquen la elusión y evasión fiscal para minorar o anular las cuotas tributarias a pagar por sus clientes. También a entidades financieras especializadas en la colocación y traslación de fondos y en la creación de productos financieros que cumplan esas mismas funciones.

También serían altamente útiles normas mercantiles que eviten la configuración de entramados societarios donde sólo existe una actividad, como limitar la creación de varias sociedades en las que sus actividades sean sustancialmente idénticas, mismos socios y administradores comunes. O bien establecerse que fueran una sola persona jurídica a efectos tributarios, estableciendo unos porcentajes de participación mínimos.

d. Censo de morosos

Finalmente, en el documento de IHE 2014 se proponía un censo de morosos, hoy ya vigente. Por ello, ahora nos limitaremos a formular propuestas sobre ampliación y mejora de su contenido, tales como:

Inclusión de las deudas por responsabilidades subsidiarias y deudas de Derecho Público no tributarias en la cuantía para tener en cuenta. Mediante modificación pertinente en la Ley General Presupuestaria.

- Establecer la cuantía para la publicación en 300.000 euros. El impacto social de las deudas

impagadas no viene por un puñado de grandes deudas, sino por millones de deudas de elevada, mediana y pequeña cuantía.

- 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 del administrador o representante legal, y de su socio mayoritario.
 - Debería indicarse expresamente si el deudor está o ha estado en concurso, condenado por delito o ha sido declarado fallido.

Finalmente, la inclusión en el censo debería conllevar determinadas restricciones aplicables a los deudores incluidos, como la revocación del NIF o la inhabilitación temporal de administradores de personas jurídicas deudoras.

9. Delito fiscal

En **primer lugar**, se propone crear dos nuevos delitos. El primero ha sido propuesto por la OCDE y consiste en la creación de una nueva modalidad de delito, denominado de “tenencia injustificable de bienes o derechos”. Se trata de atacar la riqueza acumulada por personas cuyas actividades conocidas o sus rentas declaradas no justifiquen su patrimonio. El segundo, tipificaría la conducta del ofrecimiento de servicios e instrumentos para cometer el delito fiscal, ya que, en la mayoría de los casos, son necesarios para la comisión, debido a que los autores de un delito fiscal no suelen tener conocimientos tan exhaustivos de esta materia por lo que necesitan ayuda y dirección.

En **segundo lugar**, se debería dar carta de naturaleza a la AEAT en la lucha contra el blanqueo y la delincuencia económica. 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. Debería potenciarse y normalizarse la colaboración de la AEAT en la investigación de este tipo de delincuencia, ya que la Agencia Tributaria 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.

En **tercer lugar**, se proponen medidas dirigidas a la mejora de la eficacia en la investigación y denuncia de los delitos contra la Hacienda Pública y de Contrabando, como pueden ser:

- Dotar a la AEAT de mayores competencias en la investigación de estos delitos, con la conversión de los órganos de Vigilancia Aduanera a Policía Judicial para la investigación de este tipo de ilícitos.
- Creación de equipos mixtos con la Fiscalía para la investigación de delitos económicos graves.

En **cuarto lugar**, debería tenderse a una regulación. En concreto, cambios en los artículos 80 y siguientes del Código Penal que evitasen 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 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. Además, 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 **quinto lugar**, extender el periodo de tiempo en el que la inspección puede hacer actuaciones de investigación y comprobación a los diez años anteriores al hecho imponible; ello evitaría la contradicción actual de que el plazo de prescripción penal es de diez años y la Agencia Tributaria solo puede investigar los últimos cuatro.

10. Fraude fiscal internacional

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 (TICS), hoy puede afirmarse 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 las organizaciones internacionales paradigmáticas (OCDE y 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 Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE, no hacen sino poner de manifiesto que cualquier campaña anti-fraude 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.

Por ello, para lograr una atribución equitativa de la recaudación entre países, proponemos implementar los acuerdos del G-20 del 5/7/2021 y del 30/10/2021 y de la OCDE sobre la reforma fiscal mundial mediante un nuevo paradigma compuesto de dos pilares, orientados a reformar las regulaciones fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen un porcentaje justo de impuestos dondequiera que operen.

El Pilar Uno garantizará una distribución más justa de los beneficios y los derechos tributarios entre los países con respecto a las empresas multinacionales más grandes, incluidas las digitales, atribuyendo la obligación tributaria a los países de mercado en los que desempeñan sus actividades comerciales y obtienen beneficios, sin importar si tienen o no una presencia física en ellos.

El **Pilar Dos** apunta a establecer una base mínima a la competencia fiscal en materia de impuestos sobre la renta de las empresas, mediante la puesta en marcha de impuesto mínimo a nivel mundial que los países puedan utilizar para proteger sus bases impositivas.

Adicionalmente, una vez abandonado el modelo de base imponible común consolidada, debemos implementar el nuevo marco de la Unión Europea para el impuesto sobre sociedades «BEFIT» implementando un código normativo único para la UE en materia de impuesto sobre sociedades, sobre los principios de una distribución más justa de la potestad tributaria entre los Estados miembros, reducción los trámites administrativos y los costes de conformidad, minimización las oportunidades de elusión fiscal y apoyo al empleo en la UE y a la inversión en el mercado único.

Finalmente, solicitamos la adopción de algunas medidas que traten de limitar este drenaje de fondos públicos, tales como:

- La obligatoriedad de obtener el NIF español cuando se opere en nuestro país.
- No reconocer personalidad jurídica a las sociedades constituidas en paraísos fiscales para intervenir en el tráfico mercantil español, o a entidades cuyos titulares sean, directa o indirectamente, residentes en dichos territorios.
- Obligar a los bancos a proporcionar información de la identidad de los clientes de sus filiales en paraísos fiscales.

C. El modelo de Administración Tributaria

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”.

1. La organización interna de la AEAT

a. Estatuto Orgánico

IHE considera necesarias para tener una futura Administración tributaria moderna y lo más eficaz posible, que la AEAT tiene que aprobar su Estatuto Orgánico en el que se establezcan elementos esenciales en cualquier organización moderna: autonomía, objetivos fundamentales, misión, valores, etc.

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.

Los principios que deberían figurar en el Estatuto de la AEAT son los siguientes:

- Estabilidad de los equipos directivos.
- Independencia de su director, nombrado por el Parlamento.
- Ente coordinador de la política tributaria del Estado en su conjunto.
- Prestador universal de servicios tributarios básicos a todas las AA. PP.
- Neutralidad en la gestión del sistema tributario.
- Eficacia en la aplicación del sistema tributario.
- Reforzar la colaboración ciudadana.

En base a ello se proponen las siguientes medidas:

En primer lugar, crear en el actual organigrama de la AEAT, dependiendo del Departamento de Inspección, existe hoy una Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), órgano que analizará expedientes complejos, entramados de sociedades y nuevas formas de defraudación, conjuntamente con otros temas conexos como la corrupción, el blanqueo de capitales o el contrabando y de la que dependería una policía fiscal creada al efecto.

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.

Un segundo órgano, a crear, sería una Oficina Nacional de Evaluación de Políticas Tributarias, 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, análisis de beneficios fiscales, la influencia que las modificaciones de los impuestos tienen sobre los niveles de cumplimiento y recaudación líquida, etc.

b. Reestructuración orgánica de la AEAT

Es preciso reestructura los órganos de la AEAT, a través de la creación de un nuevo organigrama, en el que se produjesen estos cambios mínimos:

- La creación de un Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios para facilitar el cumplimiento voluntario.
- Integrar en un solo departamento las facultades de control. Se encargaría de toda función de comprobación e investigación, desde la verificación de datos y gestión de devoluciones, hasta las comprobaciones limitadas o inspecciones e investigaciones más complejas.
- Integrar la Inspección de Aduanas en ese órgano de control, de cara a gestionar unitariamente todas las obligaciones fiscales de un obligado tributario, dejando al margen la gestión aduanera, integrada en un departamento propio o dentro del de Asistencia.

Las economías de escala de la reubicación del personal permitirían formar equipos de trabajo más amplios en el área de control y destinar algunos inspectores al área de asistencia.

c. Reestructuración territorial de la AEAT

Creemos llegado el momento de afrontar también una reestructuración territorial, eliminando o refundiendo las Administraciones de la AEAT de costoso mantenimiento, con poco personal, que en muchos casos podían ser, sin merma de la asistencia al ciudadano, sustituidas por Oficinas de Asistencia Integral al ciudadano, que, formadas por funcionarios de distintos organismos públicos, no sólo reducirían sensiblemente el 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.

d. Recursos humanos de la AEAT

La plantilla de trabajadores de la AEAT está en una situación dramática, ya que su número total ya era muy inferior a la media de los países de nuestro entorno, y la situación se ha visto agravada, además, por la pérdida de efectivos durante los años de la crisis. A ello se une su envejecimiento, con una edad media superior a los 52 años, que va a provocar miles de jubilaciones en los próximos años. Por ello, el *Plan estratégico de la agencia tributaria 2020-2023*, aprobado en enero de 2020, señala que los efectivos actuales de la AEAT (25.152) tendrían que pasar a 29.931 para equiparse a la media de los países de la OCDE, y si se intentase igualar a la media de la UE, habría que incrementarla aún más.

Asimismo, para garantizar la independencia de sus funcionarios, se deberá limitar los puestos a proveer por el sistema de libre designación a aquellos de perfil exclusivamente directivo, reservando el concurso para aquellos puestos de carácter mayoritariamente técnico, establecimiento de un catálogo de puestos de alta dirección en la AEAT y regulación de su estatuto, nombramiento y cese.

Finalmente, se debe potenciar el teletrabajo para toda la Administración Tributaria. Por un lado, permitiría hacer atractivos puestos en los que, evitar el desplazamiento supone disponer de mayor tiempo libre e incurrir en muchos menos costes (especialmente en grandes ciudades). Por otro, permitiría repartir las plantillas a nivel geográfico, de modo que se puedan generar puestos de trabajo en localidades que hoy son inaccesibles, con los efectos positivos para los funcionarios que quieran residir en ellas, y para las propias localidades, hoy deprimidas en materia laboral.

2. Hacia una Administración Tributaria integrada y unitaria

Creemos en una Administración tributaria única que integre la aplicación de todo el sistema tributario estatal, recuperando las competencias que hoy ejercen las CC.AA., pero somos conscientes de que las dificultades políticas para su implementación serían tan importantes que, seguramente, la propuesta se quedaría en algo puramente académico.

No obstante, ante las dificultades jurídicas y de implementación de esta administración única se propone lograr esa unidad mediante la *Integración en red de las todas las Administraciones tributarias* y de todas las bases de datos tributarias existentes en España, bajo el control de la AEAT. 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.

Asimismo, se debe avanzar en la integración de la gestión recaudatoria de toda la Administración del Estado en un único órgano de recaudación, centralizado en la AEAT, ya encargada de gestionar 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.

Esto 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:

- 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.
- Agilidad administrativa, sin necesidad de intercambios de información.
- Trámites ante un solo Ente, con ahorro de costes indirectos para el ciudadano.

3. Los Tribunales Económico-Administrativos (TEAS) y la Dirección General de Tributos (DGT)

En primer lugar, se deberá suprimir o modificar el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, sobre el cual el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho que es incompatible con la independencia de un tribunal objetivo, pues en estos recursos contra los actos de la AEAT forman parte de su tribunal resolutorio altos cargos de la AEAT. Ser juez y parte no es compatible con la deseada independencia de los TEAS.

Precisamente, para despejar dudas de la independencia de órgano, se propone crear un Ente autónomo, dotado de su propia asignación presupuestaria y de sus correspondientes recursos humanos, con inamovilidad e independencia. El nuevo Ente Público tendría una naturaleza administrativa y régimen similar a la AEAT, si bien para el campo de la revisión de actuaciones administrativas, y facilitaría la adaptación de su plantilla a las necesidades reales derivadas del número de reclamaciones interpuestas.

Ello no sería obstáculo a la posibilidad de compartir recursos comunes con la AEAT, a través del correspondiente convenio, tal y como se ha comenzado a realizar, para adecuar las aplicaciones informáticas de los tribunales y de la DGT a los nuevos tiempos, permitiendo, además, el trasvase de información más ágil entre los tres organismos, y la remisión de expedientes en el marco de los procedimientos legalmente establecidos.

Debería establecerse algún tipo de órgano de composición mixta que resuelva los problemas generados por la eventual disparidad de criterios que pueden mostrar las consultas vinculantes (para la AEAT) emitidas por la DGT y los emanados de las resoluciones del TEAC (vinculantes para toda la AEAT y los TEAS).

Finalmente, se propone la eliminación de la posibilidad de aportación en la vía económico-administrativa de pruebas no aportadas previamente, de modo injustificado, en los procedimientos objeto de revisión. La doctrina del Tribunal Supremo de permitir la aportación de pruebas en cualquier momento hace completamente inútil cualquier procedimiento de aplicación de los tributos o de revisión económica administrativa, creando lo que tantas veces se achaca a la Administración: inseguridad jurídica (en este caso, causada conscientemente por una parte).

Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado

Vigo, 25 de noviembre de 2021