

DOCUMENTO DE PROPUESTAS

Evaluación de la Ley 11/2021, de 9 de Julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

FUNDACIÓN FIDE | OCTUBRE 2022

22 propuestas de
mejora en materia
de prevención y
lucha contra el
fraude fiscal



OCTUBRE 2022

Página | 1

EVALUACIÓN DE LA LEY 11/2021, DE 9 DE
JULIO,
DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA
CONTRA EL FRAUDE FISCAL
DOCUMENTO DE PROPUESTAS

FUNDACIÓN FIDE
FUNDACIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN
SOBRE EL DERECHO Y LA EMPRESA - FIDE



ÍNDICE

I.- INTRODUCCIÓN.....	4
II.- EVALUACIÓN.....	6
0.- REFLEXIÓN GENERAL.....	6
1.- MEDIDAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO GENERAL.....	8
1.1.- Obligaciones de información sobre monedas virtuales.....	8
1.2.- Recargos por declaración extemporánea y reducciones en las sanciones.....	11
1.3.- Prohibición y sanciones al software de doble uso. Obligación de usar software estandarizado en la facturación.....	12
1.4.- Medidas cautelares en los procedimientos de suspensión.....	17
1.5.- Modificaciones en la lista de morosos.....	20
1.6.- Regulación de las entradas domiciliarias.....	24
1.7.- Modificaciones en el procedimiento de recaudación: responsabilidad solidaria.....	28
1.8.- Posibilidad de inadmitir solicitudes de suspensión en vía económico-administrativa.....	31
1.9.- Limitaciones a los pagos en efectivo.....	33
2.- MEDIDAS RELATIVAS A TRIBUTOS EN PARTICULAR.....	35
2.1.- Impuesto de salida.....	35
2.2.- La nueva regulación de las SICAVs.....	37
2.3.- La nueva regulación de los paraísos fiscales.....	39
2.4.- La regulación de los pactos sucesorios en IRPF.....	40
2.5.- El valor de referencia en los impuestos patrimoniales.....	40
3.- NUEVAS PROPUESTAS DIRIGIDAS A MEJORAR EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.....	43
3.1.- Derecho sancionador: el historial del contribuyente.....	43
3.2.- Mejoras en la relación cooperativa.....	44
3.3.- La regulación de las actuaciones preventivas.....	45
3.4.- La situación de las consultas tributarias.....	46
3.5.- Mejoras en la revisión de los actos tributarios.....	46
3.6.- Supresión de los sistemas de estimación objetiva en IRPF e IVA.....	49
3.7.- El pago de los tributos tras el devengo y con anterioridad al inicio del período voluntario de pago.....	49
III.- PROPUESTAS Y CONCLUSIONES.....	50
IV- INTEGRANTES DEL GRUPO DE TRABAJO.....	62

V- AGRADECIMIENTOS63

VI- FIDE63

COORDINACIÓN ACADÉMICA DEL GRUPO DE TRABAJO 64



I.- INTRODUCCIÓN

En julio de 2022 se constituyó un grupo de trabajo en FIDE, con la finalidad de elaborar un documento de evaluación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en adelante, LPF).

Esta tarea se enmarca dentro del proceso de evaluación del componente 27 – lucha contra el fraude- del Plan de Recuperación y Resiliencia presentado por España y pretende constituir una aportación, dirigida a la Administración española, a fin de que incorpore a dicha evaluación las ideas elaboradas desde la sociedad civil.

Durante las sesiones del Grupo se han abordado las siguientes cuestiones:

- Valoración de los cambios introducidos en la LPF para “facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario”.
- Analizar qué cambios habría que introducir en el ordenamiento jurídico-tributario, distintos de los ya producidos, para mejorar el cumplimiento tributario.

De conformidad con lo anterior, las materias concretas abordadas son las siguientes:

1.- Medidas relativas al ordenamiento tributario general

- 1.1.- Obligaciones de información sobre monedas virtuales
- 1.2.- Recargos por declaración extemporánea y reducciones en las sanciones
- 1.3.- Prohibición y sanciones al software de doble uso. Obligación de usar software estandarizado en la facturación
- 1.4.- Medidas cautelares en los procedimientos de suspensión.
- 1.5.- Modificaciones en la lista de morosos.
- 1.6.- Regulación de las entradas domiciliarias.
- 1.7.- Modificaciones en el procedimiento de recaudación: responsabilidad solidaria
- 1.8.- Posibilidad de inadmitir solicitudes de suspensión en vía económico-administrativa



1.9.- Limitaciones a los pagos en efectivo

2.- Medidas relativas a tributos en particular

2.1.- Impuesto de salida

2.2.- La nueva regulación de las SICAVs

2.3.- La nueva regulación de los paraísos fiscales.

2.4.- La regulación de los pactos sucesorios en IRPF

2.5.- El valor de referencia en los impuestos patrimoniales

3.- Nuevas propuestas dirigidas a mejorar el cumplimiento tributario

Por su propia naturaleza, esta sesión ha estado abierta en cuanto a su contenido, ya que dependía de las aportaciones de los integrantes del grupo.

Para finalizar, queremos dejar claro, desde este primer momento, que no siempre ha sido posible conseguir unanimidad en el Grupo de Trabajo, lo que, por otra parte, es lógico y consustancial a los problemas jurídicos complejos que se han tratado. Con mayor razón si, como sucede, el Grupo tiene una composición heterogénea y con distintas sensibilidades. En todo caso, ello no ha hecho más que enriquecer el debate. Eso sí, conviene advertirlo, ya que, como veremos, muchas veces se muestran distintas opiniones sobre un mismo tema, todas fundamentadas.

II.- EVALUACIÓN

0.- REFLEXIÓN GENERAL

Con carácter previo al examen de cada uno de los bloques temáticos que acabamos de exponer, el Grupo considera oportuno realizar una reflexión general. Consiste en resaltar, en primer lugar, la conveniencia de que, en las relaciones entre Administración y contribuyentes, se priorice la prevención y la asistencia sobre el “castigo” o “prohibición”. Ambos tipos de medidas son necesarias para conseguir una correcta aplicación del sistema tributario, pero no parece que esté de más poner el acento ahora en el primer tipo de medidas, que pueden ser reforzadas.

Página | 6

El contribuyente debe beneficiarse de su buena conducta, por mucho que resulte complejo normativizar dicha buena conducta. En esta línea merece, al menos, tomar en consideración la propuesta formulada recientemente por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, consistente en incorporar a nuestro ordenamiento el denominado “derecho al error” de la normativa francesa (puede consultarse en el [este enlace](#)). Sobre esta materia, no obstante, volveremos más adelante.

En segundo lugar, también queremos resaltar la necesidad de que las normas cuyo objetivo es la lucha contra el fraude se encuentren bien dirigidas hacia los casos concretos de fraude o incumplimiento, en particular, los más graves, sin perjuicio de que deba atajarse todas las situaciones de inobservancia. Lo que queremos destacar ahora es que, cuando se pretenden atajar los fenómenos más graves, deben evitarse normas muy generales que, aunque pensadas para aquellos casos patológicos, son empleadas luego de manera generalizada. Esta aplicación general posterior puede dar lugar a una merma de la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes.

Por otra parte, como pórtico del presente informe, tal vez no sobre reafirmar tres de los aspectos principales sobre los que deben pivotar las garantías de los obligados, como son la audiencia previa, la motivación de todas las actuaciones administrativas y la proporcionalidad. Dichas garantías ya están formuladas y reconocidas y, con carácter general, así se aplican. Pero debe reconocerse que existen supuestos en que se producen, en la práctica, ciertas disfunciones en su aplicación concreta, por lo que parece conveniente recordarlas ahora. Y todo ello sin dejar de reconocer que, por ejemplo, existen procedimientos en que la

audiencia previa puede colisionar con los objetivos perseguidos por la norma y, por tanto, eliminarse (p.ej., entradas domiciliarias).

En todo caso, también queremos ofrecer también alguna propuesta que permita mitigar el efecto de tales normas antifraude, pero de configuración general. A juicio del Grupo, la solución podría venir por la combinación de dos tipos de medidas. De un lado, la formulación de instrucciones internas de la Administración tributaria que moderaran una posible aplicación indiscriminada de este tipo de normas y, de otro, la implantación de controles internos de calidad que evaluarán la aplicación del precepto en cuestión.

Más allá de estas posibles soluciones concretas, dentro del Grupo también se ha resaltado la necesidad de avanzar y desarrollar, en la práctica, el denominado principio de buena administración. No obstante, debe reconocerse que no siempre es una tarea sencilla, ya que es muy diferente la interpretación y aplicación de la norma que puede realizar la Administración y la efectuada por los tribunales –en particular, por el Tribunal Supremo–, matizando el rigor de aquélla por aplicación de principios generales. Tal vez, merezca la pena realizar el esfuerzo de concretar cuáles son, de manera concreta, las consecuencias que deberían extraerse de la aplicación del principio de buena administración, aunque la tarea no es sencilla. Es posible también valorar la conveniencia de introducir cláusulas –p.ej., que aludan a la proporcionalidad– que atribuyan a los funcionarios una habilitación expresa para llevar a cabo una aplicación más flexible de la norma.

Finalmente, también queremos poner en valor que la R5 incluida en el componente 27 consiste en impulsar el modelo cooperativo en las relaciones entre Administración y contribuyentes, aspecto en el que debe avanzarse en paralelo al reforzamiento de la lucha contra el fraude.

1.- MEDIDAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO GENERAL

1.1.- Obligaciones de información sobre monedas virtuales

Son varias las observaciones realizadas por el Grupo de trabajo en relación con las nuevas obligaciones de información relativas a las monedas virtuales. En primer lugar, se señala que, con carácter previo a la regulación de obligaciones formales y de información, sería necesario perfilar la regulación sustantiva de tales operaciones, en aspectos tan relevantes como la propia capacidad económica sometida a gravamen o el aspecto territorial del hecho imponible.

Siendo esto conveniente, hay quien, dentro del Grupo, aun coincidiendo con la idea, se pronuncia a favor de la oportunidad de introducir una regulación de ciertas obligaciones formales, siempre que éstas, estén suficientemente delimitadas

En todo caso, es coincidente la idea de que parece necesario clarificar el régimen jurídico-tributario de este tipo de activos. Urge una regulación de la tributación, tanto en la imposición directa como indirecta, de las criptomonedas y de otras modalidades de tokens. Cuando se proceda a esta regulación será necesario, en la imposición indirecta, tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, singularmente las sentencias de 12 de junio de 2014, Granton Advertising, asunto C-416/12 y de 22 de octubre de 2015, Skatteverket contra David Hedqvist (C 264/14). Y en la imposición directa, en el IRPF y en el Impuesto de Sociedades, lo señalado en estos años por la Dirección General de Tributos, siguiendo, en todo caso, los criterios del Libro Blanco para la Reforma Fiscal, de febrero de 2022.

En segundo lugar, también se ha puesto de manifiesto en el Grupo que esta falta de delimitación de los aspectos sustantivos se proyecta sobre la regulación de las nuevas obligaciones de información. Así, la medida más relevante incluida en el Proyecto de Real Decreto de desarrollo de la LPF es obligación general de información sobre monedas virtuales situadas en el extranjero, al estilo del Modelo 720. Pero, a diferencia de los bienes que se declaran en el 720, en este caso no está claro cuándo una criptomoneda está en el extranjero. Siendo aquí lo determinante definir cuándo se entiende que una moneda si sitúa en el exterior. Con arreglo a la redacción del Proyecto, el apartado 2 del nuevo artículo establece que las monedas virtuales “se entenderán situadas en el extranjero cuando la persona o entidad o establecimiento permanente que las custodie

proporcionando servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir dichas monedas no estuviera obligado a presentar la obligación de información a que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.”. Y por ello, se exime de la declaración al obligado cuando el custodio estuviera obligado a presentar la información a que se refiere la mencionada disposición adicional tercera de la Ley de IRPF. Dicha declaración informativa se regula en los (nuevos) artículos 39 bis y 39 ter del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en la redacción dada en los apartados Seis y Siete del artículo segundo del Proyecto.

Lo anterior crea una gran incertidumbre en el obligado tributario, pues el mismo va a desconocer si el custodio está obligado a declarar, siendo esta obligación de declarar determinante para que el obligado no tenga deber de información. Esta incertidumbre es si cabe mayor si consideramos que el obligado será habitualmente una persona física, pues con carácter general las personas jurídicas y entidades están eximidas de declarar (apartado 5.b) del nuevo artículo). En estas situaciones, puede afirmarse, incluso, que la obligación de declarar resulta desproporcionada.

En tercer lugar, relacionado con todo lo anterior, se ha resaltado en el Grupo la ausencia de entendimiento de la naturaleza y funcionamiento de estos activos, así como de identificación de las partes relevantes que intervienen en la relación y qué hace cada una. La tipología de operaciones que pueden dar lugar a la obtención de este tipo de activos son complejas e incluyen, entre otras, (i) intercambio de criptomonedas a través de plataformas o directamente en el blockchain; (ii) participación en staking pools; (iii) participación en ofertas iniciales de DEX (Initial Distribution Offering o IDO, en sus siglas en inglés); (iv) participación en reservas de liquidez (Liquidity Pools o LP, en sus siglas en inglés); (v) préstamos en los que se ofrecen criptomonedas como garantía y que, a su vez, se bloquean en staking pools; (vi) compraventa e intercambio de tokens no fungibles (Non Fungible Tokens o NFTs, en sus siglas en inglés); (vii) prestación de servicios de asesoramiento en el desarrollo de proyectos basados

en blockchain (contributions); y, (viii) actividades de minería en el sistema de Prueba de Trabajo o Proof of Work (PoW, por sus siglas en inglés).

La trazabilidad de los movimientos realizados por un determinado obligado tributario es técnicamente posible pero no está al alcance de personas sin conocimientos especializados cuando operan directamente (y no a través de plataformas). No es técnicamente posible, en cambio, identificar a las contrapartes de algunas de estas operaciones, lo que introduce serios problemas en cuanto a la imposición indirecta de estas operaciones.

Finalmente, también se ponen de manifiesto otros problemas derivados de estos activos, que pudieran parecer menores, pero que tienen gran trascendencia. Así, además de las propias dificultades para realizar las declaraciones o para identificar correctamente el régimen tributario aplicable, los obligados tributarios tienen problemas para justificar el origen y valor de adquisición de las monedas virtuales. Y ello puede conducir, incluso, a incurrir en contingencia de incurrir en delito de blanqueo de capitales.

En particular, son muchos los casos de realización de transacciones múltiples con criptomonedas -incluida la conversión diversa entre ellas- que hace imposible en la práctica la evaluación de todas y cada una de las ganancias y disminuciones de patrimonio producidas.

Con ello volvemos a la necesidad de analizar el régimen material de tales operaciones e, incluso, introducir algunas normas especiales. A título de ejemplo, podría ser conveniente que la norma permitiera acudir al resultado neto del conjunto de transacciones (p.ej., diferencia entre el valor de la operación a la primera inversión mediante compra en euros de una criptomoneda, y el valor de recuperación final en euros de la inversión, prescindiendo de las operaciones intermedias). También se ha propuesto, dentro del Grupo, a efectos de incentivar la declaración de las monedas virtuales, valorar la aplicación de tipos impositivos fijos, en función del importe de la ganancia patrimonial generada en sede del contribuyente. Asimismo, podría analizarse también la posibilidad de establecer un tipo impositivo más elevado para aquellas ganancias respecto de las que el contribuyente no se encuentre en disposición de justificar su origen

Todo lo anterior pone de manifiesto, en definitiva, la necesidad de una mejor y más detallada regulación de los aspectos fiscales sustantivos de las operaciones con este tipo de activos. Y una vez que dicha regulación exista, una vez que se cuente con una Ley cierta relativa a las operaciones con criptoactivos, podrá implantarse una regulación exitosa de sus obligaciones de información.

En cuanto a esta última, hay miembros del Grupo que resaltan el paralelismo con lo sucedido en relación con el modelo 179, relativo a las obligaciones de información de “plataformas de alquileres turísticos”. Y lo resaltan a efectos de evitar aquí errores pasados. El modelo salió sin suficiente diálogo con las plataformas para entender las peculiaridades de su negocio y, a pesar del esfuerzo de la mayoría de ellas, los índices de cumplimiento todavía no son excesivamente altos. Por ejemplo, se producía en relación con el modelo 179 la potencial duplicidad de informantes: los dueños de los inmuebles y los agentes de la propiedad que gestionaban su alquiler. Eso ha tardado en resolverse por consulta y aun así la duplicidad sigue produciéndose.

1.2.- Recargos por declaración extemporánea y reducciones en las sanciones

Por lo que se refiere a recargos y sanciones, comenzando por los primeros, la LPF ha introducido un régimen mucho más proporcionado que el anterior e incentivador del cumplimiento voluntario, aun extemporáneo. A título de ejemplo, un retraso de 6 meses y unos días daba lugar a la imposición de un recargo del 15 por 100, mientras que, tras la reforma, se reduce al 7 por 100.

En segundo lugar, siguiendo con los recargos, se ha introducido una medida dirigida a facilitar las regularizaciones voluntarias derivadas de otras realizadas previamente por la Administración. Nos referimos a los casos en que esta última practica una regularización de determinado concepto y tributo, pero solo en lo relativo a uno o varios de los períodos no prescritos. En estas situaciones, los obligados tributarios tienen un incentivo evidente a la regularización voluntaria del resto de períodos, ya que saben que aquella conoce el criterio aplicado y lo considera erróneo. Por su parte, para la Administración es también preferible, ya que se evita el inicio de nuevos procedimientos.

Atendiendo a estas razones, la redacción del art. 27.2 de la LGT exceptúa los recargos, en las situaciones que acabamos de describir, siempre que concurren las siguientes condiciones:

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de 6 meses a contar desde el día siguiente a aquel en que la liquidación practicada por la Administración, relativa a otros períodos, se notifique o se entienda notificada. Esta última referencia está pensada para las actas con acuerdo y de conformidad, donde lo usual es que la notificación se entienda practicada, tácitamente, por el mero transcurso del tiempo desde su suscripción.

- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.
- c) Que se preste una conformidad tácita al conjunto de la regularización, no presentándose solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación formulada fuera de plazo, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación.
- d) Que de la regularización efectuada no derive la imposición de una sanción.

Como puede observarse, los requisitos para la exoneración de los recargos son muy rígidos. Más allá de esto, la nueva norma plantea algunos problemas prácticos. De un lado, impide la liquidación de los recargos hasta que no haya finalizado el procedimiento sancionador o, alternativamente, haya finalizado el plazo en que aquél puede iniciarse. De otro lado, se plantea el interrogante de qué sucede en los casos en los que el sujeto pasivo impugna y consigue la anulación de la sanción, pero no recurre la liquidación del recargo. Para esta situación, la Ley debiera prever la extensión automática de la anulación de las sanciones al recargo.

No obstante, también hay integrantes del Grupo que resaltan que es excesivamente pronto para introducir modificaciones en un régimen que acaba de empezar a aplicarse, como es el que nos ocupa.

Por lo que se refiere a las sanciones, se introducen varios cambios en el régimen de las reducciones aplicable para favorecer la simplificación en su aplicación, el ingreso voluntario y la disminución de litigios, que son objeto de una valoración positiva por parte del Grupo. Por un lado, se eleva la reducción de las sanciones derivadas de las actas con acuerdo del 50 al 65 por 100. Por otro, la reducción por pronto pago del 30 al 40 por 100, mientras que la de conformidad se mantiene en el 30 por 100 (art. 188 de la LGT).

1.3.- Prohibición y sanciones al software de doble uso. Obligación de usar software estandarizado en la facturación

La LPF incluye unas medidas específicas de prohibición de lo que ha dado en denominarse software de doble uso en la línea de lo previsto por la OCDE en su informe Supresión electrónica de ventas. Una amenaza para los ingresos fiscales de 2013. Pero la Ley no describe ese software de doble uso con la precisión con que lo hace el citado Informe de la OCDE, ni incluye los dos tipos de software a que hace referencia el Informe de la OCDE. Dicho informe contempla, por un

lado, los programas fantasmas, de ejecución oculta y a los que sólo se accede por medio de una contraseña. Y, por otro lado, los programas Zapper, que son programas portátiles, instalados en una memoria USB.

Se dispone, además, un deber de certificación, bajo la forma de una nueva obligación formal exigible a un amplio espectro de sujetos que comprende a productores, comercializadores y usuarios. Se dispone que tal obligación se desarrollará reglamentariamente y que puede abarcar la exigencia de que los sistemas y programas estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad. Tal desarrollo reglamentario aprovecha la regulación del software certificado para introducir una especie de SII mediante un programa estándar de facturación para perceptores de rendimientos de actividades económicas, en la línea de la experiencia del ticket BAI de las Diputaciones Forales o de otros países como Austria, Suecia, Polonia, y Quebec, en Canadá, además de Portugal. En este último caso, la certificación de software existe en Portugal desde la implantación de la factura electrónica mediante Portarias nº 363/2010 y 340/2013. Ha sido el Decreto-Lei nº 28/2019 el que estableció la obligación de uso de programas de facturación certificados por la Direcção-Geral dos Impostos del Ministério das Finanças para obligados tributarios con sede, establecimiento permanente o domicilio en territorio portugués que hayan tenido en 2019 una facturación superior a 75.000 euros (con anterioridad, el umbral estaba en 100.000 euros), usen programas informáticos de facturación y estén obligados a una contabilidad organizada.

La previsión de un programa certificado de uso obligatorio en la línea de lo sucedido en otros países es positiva. Aunque una valoración completa requiere evaluar el desarrollo reglamentario que se lleve a cabo. Lo que se sabe, a través del Proyecto de Real Decreto, es que se concibe tal deber de uso de software certificado de la manera más extensa y amplia posible, pues incluye sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten procesos contables, de facturación o de gestión respecto a sujetos que desarrollen actividades económicas. Esta concepción extensa en vía reglamentaria no es propiamente un ultra vires, pero sí debería aclararse que, aunque se pretende excluir el uso de programas no certificados, de ello no puede concluirse que la documentación derivada de estos programas no certificados carezca de cualquier virtualidad probatoria. Cualquier documento extraído de un programa, aunque no sea un programa certificado, es un medio documental admisible en Derecho, y será tenido en cuenta junto con los demás medios probatorios, de acuerdo con el régimen de libertad de prueba del artículo 106,1 de la Ley General Tributaria. Por

tanto, la extensión con que se concibe esta obligación no puede interpretarse como una limitación de los medios de prueba. En sentido contrario, debe atribuirse a la información derivada de los programas certificados un valor probatorio reforzado.

Dentro del Grupo se afirma también, en relación con este extremo, que no sería necesaria una mención específica en la norma reglamentaria, ya que la validez de tales pruebas ya se desprende del art. 106.1 de la Ley General Tributaria. En todo caso, no es una discrepancia de fondo, sino de cuál deba ser el contenido deseable de la norma reglamentaria.

Estas medidas son positivas y todo dependerá de la articulación concreta que se haga en la normativa de desarrollo. Una cosa es que se prohíba el uso de software de facturación con determinadas características, otra cosa es que sea obligatorio el uso de determinados programas de software, y una tercera cuestión es que aun llevando la facturación con el programa adecuado, los contribuyentes no puedan, además, emplear otros programas que no cumpliendo los requisitos fijados, sean útiles para otras finalidades/controles etc. internos y puedan servir como prueba perfectamente válida dentro de un sistema de libre valoración de la misma. Por supuesto, el software de facturación que podemos llamar “principal” deberá cumplir esos estándares, pero la utilización de otro software será factible siempre que no esté “preparado” para la ocultación de ingresos.

Más discutibles son las medidas sancionadoras incluidas en la LPF en relación con el empleo de software de doble uso.

Así, por un lado, se ha previsto la infracción del artículo art. 201.bis consistente en fabricar, producir o distribuir programas y aplicaciones de contabilidad, gestión y facturación con determinadas características que faciliten ciertas conductas tipificadas en el propio artículo, como, por ejemplo, la llevanza de contabilidades distintas o anotaciones que no tengan adecuado reflejo en los extractos contables. La sanción establecida para esta conducta consiste en una multa de 150.000 euros por cada programa y año de utilización. En segundo lugar, también se pune la simple tenencia de estos sistemas o programas informáticos o electrónicos que permiten alterar la contabilidad en los anteriores términos, cuando los mismos no estén certificados o cuando se alteren o modifiquen los dispositivos certificados. Esta conducta se sanciona con multa pecuniaria de 50.000 euros por cada año de utilización de estos programas de doble uso.

Varias son las propuestas que se pueden hacer en pro de la mejora de estas previsiones legales. Así, hay quien, dentro del Grupo, resalta que debería especificarse más claramente si respecto a un mismo programa o sistema se puede sancionar a quien lo fabricó o comercializó y a quien dispone de él. Debemos aclarar que la incompatibilidad que se propugna exige que se sancione por la producción o distribución y tenencia, a la misma persona y por el mismo programa. Pero ello no significa que no se admita la compatibilidad de sancionar al que fabrica, al que comercializa y a quien utiliza el software.

A juicio de otros participantes en el Grupo, esta cuestión está suficientemente clara en la norma, cuando señala lo siguiente:

“Constituye infracción tributaria la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j) de esta Ley, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

La misma persona o entidad que haya sido sancionada conforme al apartado anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado”.

Así las cosas, la doble sanción sólo debe evitarse, en cuanto concorra sobre un mismo programa o sistema informático, pero no sí afecta a distintos sistemas o programas, aunque recaigan sobre el mismo infractor, puesto que, en ese caso, se trataría de conductas distintas, entre las que existe un concurso de infracciones y no un concurso de normas.

También convendría aclarar la relación entre la nueva infracción por tenencia de sistemas no certificados o que, estando certificados, se modifican, y la infracción consistente en no ingresar del artículo 191 de la Ley General Tributaria. En tanto la nueva infracción se refiere a la simple posesión del programa, si éste se utiliza en la ocultación de ingresos, el uso de tal programa será una conducta instrumental y no debería sancionarse. Y ello, aunque el artículo 180 de la Ley General Tributaria permita que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones conlleve la imposición de las sanciones correspondientes a todas ellas, además de señalar algunos supuestos de compatibilidad de sanciones. Y a pesar de que, también, el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la sentencia de 5 de noviembre de 2020 (rec. nº 1569/2018), admita compatibilizar la sanción por incumplimiento de la obligación de facturar y la que se pueda imponer por la infracción por dejar de ingresar.

Con base en este mismo art. 180 y la jurisprudencia citada, se afirma también, dentro del Grupo, que la concurrencia de conductas aludida no tiene encaje en el concurso de normas (que supone castigar una sola conducta), sino en un concurso de infracciones, por lo que es merecedor de dos sanciones, o de una sanción agravada, si así estuviera regulado.

En esta misma línea, hay quien, dentro del Grupo, propone dos soluciones para resolver este problema:

- Tipificar la conducta en torno a dos fases, como en otras infracciones de peligro: la tenencia se sanciona y el empleo del programa se sanciona también, descontando la sanción por la mera tenencia.
- Considerar la utilización de estos programas como criterio de graduación de las sanciones. Así se consigue, de un lado, que la culpabilidad se analice respecto de la conducta principal (por ejemplo, dejar de ingresar) lo cual da lugar a un análisis más completo de la misma; y, de otro, cuando la culpabilidad existe respecto del comportamiento infractor, la utilización de este medio (software “malicioso”) sirve para incrementar la sanción.

Por otra parte, la tipicidad podría verse afectada en tanto las especificaciones técnicas, que serán la base de la certificación, van a ser objeto de regulación vía reglamento, siendo por tanto una norma reglamentaria la que complementa el tipo infractor. Si bien eso no parece suponer una vulneración a la Constitución, en virtud de la postura del Tribunal Constitucional con relación al régimen sancionador de los precios de transferencia (sentencia 145/2013, de 11 de julio), sí puede producir una quiebra a las exigencias de seguridad jurídica.

En relación con la culpabilidad, denominada en la Ley General Tributaria principio de responsabilidad (artículo 179), en tanto se sanciona la mera tenencia del software, no necesariamente ligada a su producción o comercialización, estamos ante un tipo infractor semejante a lo que en el Derecho Penal son los delitos de mero peligro. Se sanciona un hecho de simple riesgo, sin requerirse una consumación. Es por eso que, en este tipo de infracciones, igual que ha exigido la jurisprudencia respecto a los delitos, es necesario asegurar la culpabilidad, verificando la concurrencia de un elemento cognitivo (conocer que el software que se tiene es de doble uso, susceptible de ocultar información).

Y también es necesario valorar la sanción desde la perspectiva de la proporcionalidad. La sanción prevista consiste en una multa por cada programa informático que se utilice. El perfil semántico de lo que se entiende por

programa informático no resulta claro al tratarse de un término técnico. Por ejemplo, podría plantearse si disponer de un programa base y de un software de actualización imprescindible para la operatividad del básico supone tener dos programas informáticos y si ello conlleva la posibilidad de imponer dos sanciones. Siendo la multa pecuniaria fija de 150.000 euros por cada ejercicio económico y por cada tipo distinto de sistema o programa informático que se use, el importe de la sanción puede resultar en muchos casos desproporcionado si se admite de modo genérico que cualquier variante del programa original se puede catalogar a estos efectos como programa informático.

1.4.- Medidas cautelares en los procedimientos de suspensión.

Como sabemos, la LPF ha ampliado la posibilidad de adopción de medidas cautelares a aquellos supuestos en que se solicite una suspensión con garantías distintas a aquellas que otorgan la suspensión automática, así como también en aquellos casos en que se solicita la suspensión con dispensa parcial o total de otorgamiento de garantía ante los Tribunales Económico-Administrativos y también en aquellos supuestos en que se solicite la suspensión sin garantías con base en la existencia de un error aritmético, material o de hecho. Se trata de una nueva figura que podría denominarse “medida contracautelar”.

Ello se une a que, al menos en la percepción de parte de los integrantes del Grupo, se observa cierta tendencia en la práctica administrativa a automatizar la adopción de medidas cautelares, no valorando debidamente alguno de sus presupuestos, como es el periculum in mora, en particular frente a contribuyentes con un historial intachable.

Son varias las observaciones realizadas a dicha modificación en el seno del Grupo de trabajo. En primer lugar, se pone de manifiesto que, dado que la justicia cautelar no es más que una manifestación del derecho de defensa plasmado en el art. 24 de la Constitución, esta nueva previsión se encontraría en el límite de lo admisible, desde la perspectiva del derecho fundamental. Debe tenerse en cuenta, en esta línea, que se prevé la adopción de medidas cautelares en supuestos en que la suspensión se solicita sin garantías, por la posible existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, en caso de ejecución. Pues bien, admitir la adopción de la medida cautelar en estos casos puede suponer causar dichos perjuicios antes de valorar si la solicitud de dispensa de garantías es o no fundada

Además, no puede perderse de vista que, más allá de la existencia de supuestos patológicos, la reforma obedece, en definitiva, a la tardanza en la resolución de las solicitudes de suspensión, circunstancia ajena a la conducta del conjunto de los obligados tributarios. Estas dilaciones son, ahora, incluso más relevantes, ya que puede suceder que se solape la adopción de una de las medidas cautelares que estamos analizando con el ofrecimiento de garantías por parte del contribuyente dentro del procedimiento de suspensión. De ahí que resulte apremiante la agilización de la tramitación de dichas solicitudes de suspensión.

En segundo lugar, la Ley ha perdido una oportunidad para asegurar que las medidas cautelares –consideradas en general, más allá del caso que estamos analizando- se adopten respetando la proporcionalidad, lo que exigiría, entre otras cosas, una cuantificación, al menos provisional, de la obligación tributaria. Estos aspectos deberían ser objeto de una reforma legislativa inmediata, que puede pasar, bien por regular esta clase de detalles o por reforzar, de manera general, el mandato de proporcionalidad que ya existe.

Debe insistirse que la observación anterior es general respecto de las medidas cautelares, pero no se produce en el caso concreto que estamos examinando, ya que aquéllas se adoptan existiendo un procedimiento de revisión frente a una deuda ya liquidada.

En tercer lugar, debería preverse la posibilidad de otorgar al obligado un trámite formal de formulación de alegaciones para oponerse a la adopción de las medidas cautelares, respecto de las que solo cabe su impugnación posterior. Debe destacarse, en defensa de dicha posibilidad, que la adopción de medidas cautelares inaudita parte contraria solo se admite en la vía jurisdiccional en supuesto absolutamente excepcionales de urgencia extraordinaria y con una duración muy limitada en el tiempo.

Sin embargo, dentro del Grupo también existe una posición que recuerda la doctrina de los Tribunales, que ha sentado, de forma reiterada, que el trámite de audiencia previo no sólo no resulta exigible en el ámbito de lo cautelar, sino que resulta contrario a la finalidad perseguida por el instrumento legal, específicamente en aquellos supuestos de medidas cautelares adoptadas en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos ex ante del procedimiento de revisión al que se anuda, necesariamente, una petición de suspensión.

Ese hecho no se altera en los supuestos de petición de suspensión en los que se adopte una medida conforme a la actual redacción de la LGT. Aun así, se admite, desde esta misma posición, que, en estos supuestos, la Administración debería incorporar una diagnosis más profunda del caso concreto, resultando exigible una motivación más intensa en atención a la argumentación y elementos probatorios aportados por el contribuyente al socaire de la propia solicitud de suspensión. En definitiva, se trata de que esta motivación reforzada acredite de manera suficiente la necesidad de la adopción de la medida en esa fase

Y aquí surge, en cuarto lugar, otra de las cuestiones problemáticas en relación con las medidas cautelares. La tardanza en la resolución de los recursos que se interponen contra esas medidas cautelares supone que tales recursos sean, en la mayoría de los casos, inútiles. Y ello porque, cuando se obtiene la resolución, las medidas cautelares cuestionadas ya habrán decaído o se habrán transformado en definitivas. Para evitarlo, la única vía posible consiste en prever un plazo breve de resolución para tal clase de recursos, con silencio positivo en caso de ausencia de resolución.

En relación con este último aspecto, existe también una posición dentro del Grupo que rechaza la resolución propuesta, en la medida en que, rigiendo ante una reclamación económico-administrativa, el órgano gestor vería constreñida su actuación como consecuencia de la demora en la resolución del Tribunal.

Por otra parte, convendría aclarar legalmente si, cuando se dice que cabe acordar el levantamiento de las medidas cautelares por el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión, dicha decisión únicamente puede adoptarse cuando se resuelva sobre la solicitud de suspensión instada, o bien si puede solicitarse un pronunciamiento previo sobre esta posibilidad de levantamiento.

Como reflexión final, queremos poner de manifiesto que, si la Administración hiciera un uso excesivo e ilimitado de las medidas cautelares en estos procedimientos de suspensión, bajo la genérica consideración de *“asegurar el cobro de la deuda”*, podría vulnerarse el principio de proporcionalidad. Precisamente, cuando el contribuyente solicita este tipo de suspensión, es porque su situación económica y financiera no le permite ingresar la deuda de forma inmediata ni obtener garantías como el aval bancario, pero dicha situación no tiene por qué suponer que tenga dificultades para hacer frente a la deuda. Por todo lo anterior, conviene la adopción de pautas que garanticen que las medidas cautelares guarden siempre la debida proporcionalidad, así como el

establecimiento de límites a la Administración para su adopción. A modo de ejemplo, podrían dictarse instrucciones internas –en la línea de lo señalado al inicio- que aclararan las situaciones en las que se aprecien indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado.

1.5.- Modificaciones en la lista de morosos.

En relación con la publicación periódica del listado de deudores tributarios a los efectos de dar publicidad a situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias introducida por la Ley 34/2015 en el artículo 95 bis de la LGT, la LPF amplió el ámbito subjetivo de la lista con la expresa inclusión de aquellos obligados tributarios que fueran declarados responsables solidarios, además de los deudores principales; redujo el límite cuantitativo de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso de 1.000.000 a 600.000 €; indicó que las deudas incluidas serían las que no hubieran sido objeto de pago en el plazo original de ingreso en período voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas; introdujo como causa de exclusión del listado el pago total de las deudas o sanciones antes de la finalización del plazo para formular alegaciones a la propuesta de inclusión en el listado; y amplió los motivos de las alegaciones (hasta ahora limitados a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos) a las causas de exclusión del listado, debiéndose aportar justificación fehaciente de los pagos.

La valoración de la eficacia y eficiencia de estas modificaciones debe partir de la finalidad que en general se pretende alcanzar con la publicación de este listado. Según la exposición de motivos de la Ley 34/2015, la medida se enmarcaba *“en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante”*. De estos objetivos, el único que es posible medir es el de la forma en que la medida coadyuva realmente al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios.

En su análisis del cumplimiento de este objetivo, el profesor Bernardo David Olivares Olivares alcanzó las siguientes conclusiones:

- *“Desafortunadamente el efecto disuasorio/preventivo del listado no se percibe en los datos que hemos hallado”.*
- *“El porcentaje de los deudores que entran por primera vez en cada una de las cuatro ediciones del listado que siguieron a la de 2015 se incrementa con el paso del tiempo (5,9%; 15,3%; 15,5; 18,1%)”.*
- *“Aunque el listado no es eficaz para que los sujetos dejen de cumplir con el presupuesto de inclusión, sí parece que resulta eficaz para el 37 % que logra reducir su deuda, aunque en la mayor parte de los casos la reducción es inferior al 2 % de la cantidad adeudada”.*
- *“Los datos obtenidos ponen de relieve la escasa efectividad del listado respecto a los fines enunciados por el legislador. Sin embargo, también es cierto que la medida modifica la conducta de una buena parte de los deudores (37 %), aunque dicho efecto es insuficiente para que no continúen apareciendo en el listado”.*

No obstante, también es cierto que existen otros estudios que avalan la conclusión contraria. En este sentido, [Grande Serrano afirma lo siguiente](#):

“Con relación al primer listado (diciembre de 2015), en el último listado publicado (junio de 2021) ha disminuido el número de deudores en un 20 por ciento (de 4.855 a 3.869 deudores) y también se ha reducido la cuantía total de la deuda en casi un 9,6 por ciento (de 15.600 millones a 14.100 millones de euros)”.

Y estas cifras apuntan a la existencia de cierta correlación -que no causalidad- entre la medida y la reducción del número de morosos y cuantía de las deudas. Además, también puede pensarse que las cifras aportadas por Olivares no son necesariamente indicadoras de ineficacia de la medida. Así sucede con el incremento del número de nuevos deudores en la lista, que debería ser comparado con un contrafactual nada fácil de obtener, como es la situación que se daría si aquella no existiera. En sentido contrario, ese mismo trabajo reconoce cierta eficacia de la lista en lo relativo a la reducción de la deuda de los deudores ya incluidos.

En todo caso, para que esta medida sea eficaz debe ser cierta la premisa mayor de la que parte: que el impago de las deudas tributarias dependa, para todos los deudores que aparecen en el listado, de su voluntad. Es probable que una gran

parte de deudores que figura en el listado sean sociedades en concurso de acreedores que no tienen posibilidad jurídica de pagar las deudas tributarias incluidas en el listado. Sería aconsejable que la norma excluyera del listado a estas entidades. También sería aconsejable que se excluyera del listado a aquellas personas que traten de acogerse al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho, aunque este afecte de forma muy limitada al crédito tributario.

En este sentido, se propone, por parte de algún miembro del Grupo, la conveniencia de explicitar en la norma qué ha de entenderse por deuda suspendida, en orden a incluir determinadas casuísticas en las que la suspensión se traduce, de hecho, en la imposibilidad de actuación por parte de la Administración Tributaria, sin perjuicio de qué sector del ordenamiento jurídico lo hubiese determinado (el ámbito concursal es el más claro). En este sentido, podría valorarse un cambio de terminología en el precepto, eliminando la mención a la suspensión por la mención a la imposibilidad de desarrollo del procedimiento recaudatorio, de forma que se adecuaría el precepto en los términos que se han indicado

Por otra parte, para el caso de los responsables tributarios, también se ha propuesto la posibilidad de valorar, a efectos de su inclusión, la medida entre la capacidad del responsable y del deudor principal cuya deuda se deriva. Se trata de evitar el escarnio público de personas que no pueden pagar una deuda tributaria que responde a una capacidad económica muy ajena y superior a la suya propia.

Para que la medida estamos analizando sea eficiente, los legítimos fines que pretende deben ser ponderados con los derechos de los obligados tributarios afectados en un juicio de proporcionalidad que debería tratar de alcanzar aquella situación en la que no sea posible mejorar el interés general sin perjudicar el interés (también legítimo) a que sus derechos al honor y a la intimidad no se vean injustamente dañados; esto es, aquella situación que, en términos económicos, supone un óptimo paretiano. A juicio de la mayor parte del Grupo, un posible avance hacia ese óptimo paretiano sería la exclusión del listado de aquellas deudas que no son firmes, por estar recurridas. En todo caso, si no se opta por esta solución, debería preverse una actuación reparadora a posteriori para el caso de estimación del recurso.

No obstante, dentro del Grupo se aclara que estamos ante una cuestión de oportunidad, pero no de legitimidad o constitucionalidad de la medida, en sus términos actuales. Así, se trata de una previsión –la inclusión por deudas no

firmes- que podrá discutirse o no, pero que, cuando se introdujo, superó el filtro de legalidad de los órganos consultivos.

Por otra parte, la inclusión de los responsables solidarios, además de ser un paso más hacia la desnaturalización de la figura, aproximándola a la de un deudor solidario, genera problemas en su aplicación práctica. Así, una vez que se admiten las “cadenas de responsables” –la declaración de un responsable por las deudas de otros responsable-, existe la posibilidad de que se derive una responsabilidad solidaria, p.ej., ex art. 42.2 de la LGT, por deudas de un responsable subsidiario (p.ej., por aplicación del art. 43.1.a)). En estas situaciones, el tenor literal de la Ley llevaría a incluir en listado al responsable solidario, pero no al subsidiario cuyas deudas se le derivan. Dicha situación carece de sentido y debería corregirse por vía legislativa.

Finalmente, debe señalarse que la norma aclara, expresamente y como hemos dicho, que la nueva norma se refiere al período voluntario de pago “*original*”. Ello significa, en sentido contrario, que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no resuelta no evita la publicación. Esta medida es desafortunada pues la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento impide que la deuda entre en período ejecutivo, por lo que no debería ser publicitada. Quien solicita un aplazamiento o fraccionamiento no está manifestando una voluntad de no pagar y no debería ser incluido en la lista. Además, la inclusión de estos casos en el listado se corresponde con deudas cuyo aplazamiento no está resuelto a 31 de diciembre del año (y a la posterior fecha de generación del listado), y no en otras fechas, por lo que ese simple azar discrimina entre unos y otros supuestos de aplazamiento o fraccionamiento. Es cierto que pueden existir supuestos patológicos de presentación de solicitudes con fines dilatorios, para los que estaría justificada la medida, pero no es ésta la situación de la generalidad de contribuyentes. Por todo ello, como alternativa necesaria para los supuestos en que se publica al deudor y finalmente se concede el aplazamiento o fraccionamiento, debería preverse una actuación administrativa reparadora a posteriori, como para otros casos se ha propuesto más arriba

Algún miembro del Grupo quiere resaltar que la publicación de listados de deudores tributarios morosos es una figura desconocida en nuestra cultura jurídico - tributaria cuya utilización se ha desvirtuado para convertirse más bien en una nueva herramienta recaudatoria (como se deduce tanto de la mencionada ampliación de su alcance a los responsables tributarios solidarios, como de la bajada del umbral de deuda tributaria a 600.000 euros), por lo que si

se abogara por el mantenimiento de la misma, y ante la situación anteriormente descrita, propone devolverla a su configuración original como instrumento de fomento de la conciencia cívico tributaria, reduciendo sustancialmente su ámbito de aplicación, con el objeto de que cumpla con dicha finalidad, centrándolo en los casos más graves (mediante un incremento sustancial del umbral de deuda, teniendo además en cuenta el efecto inflacionario que estamos sufriendo actualmente en Europa) y dejando excluidos a los responsables tributarios que nada tienen que ver con el incumplimiento original ni con el fomento de la conciencia cívico tributaria de los españoles.

1.6.- Regulación de las entradas domiciliarias.

Las modificaciones relativas a las entradas domiciliarias son las de mayor calado de las introducidas por la LPF. De un lado, adapta dicha regulación a las exigencias de motivación y proporcionalidad demandadas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero, de otro, autoriza expresamente su realización con anterioridad al inicio del procedimiento inspector. Y esta es una posibilidad que había sido vedada por el Tribunal Supremo bajo la normativa previa (por todas, baste citar la conocida Sentencia 1231/2020, de 1 de octubre de 2020).

No obstante, siguen existiendo aspectos de la nueva regulación ya cuestionados por el propio Tribunal Supremo y por parte de los miembros del Grupo de trabajo. La primera cuestión es si la regulación por Ley ordinaria cumple con las exigencias derivadas del art. 81.1 de la Constitución. Parte de los miembros del Grupo de trabajo coinciden en la necesidad de Ley Orgánica, lo que determinaría la inconstitucionalidad del régimen normativo derivado del art. 113 de la LGT. A favor de dicha regulación mediante la norma de rango reforzado se esgrime también un argumento de carácter práctico: ante la posible duda acerca del instrumento normativo, tal vez merezca la pena la utilización de la Ley Orgánica a fin de evitar problemas futuros en un aspecto tan sensible como éste.

No obstante, existe una segunda posición que toma en consideración que el Tribunal Constitucional no ampara que toda la regulación que incida en un derecho fundamental precise, en todo caso, de ley orgánica. Y ello, en tanto el artículo 81.1 de la Constitución reserva a la ley orgánica únicamente el desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas. Y el Tribunal Constitucional ha precisado que los aspectos de un derecho fundamental a regular por ley orgánica deben concebirse de modo restrictivo “por la exigencia

de mayoría absoluta para su aprobación” (sentencias del Tribunal Constitucional 160/1987, 127/1994). Así, el Tribunal Constitucional ha limitado la noción de desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas reservado a ley orgánica, identificándolo con la regulación general del derecho o libertad o como ordenación de aspectos esenciales de su régimen jurídico (sentencias 93/1988, 173/1998). Pero también lo ha extendido a las leyes que establezcan restricciones de tales derechos o libertades (sentencia 101/1991).

Fuera de estos aspectos, el legislador puede, mediante ley ordinaria, incidir en derechos y libertades fundamentales. De acuerdo con el artículo 53,1 de la Norma Fundamental podrá regular el ejercicio de tales derechos y libertades siempre que respete su contenido esencial. No hará falta ley orgánica para disciplinar cualquier forma de ejercicio de un derecho fundamental pues no estaríamos regulando el derecho en sí mismo considerado. Todo ello teniendo en cuenta que el legislador no tiene libertad absoluta para regular un derecho fundamental puesto que siempre estaría obligado a respetar su contenido esencial. Por lo tanto, según el texto constitucional, cada derecho y libertad fundamental posee un contenido esencial preexistente a su desarrollo legislativo que ha de ser respetado por el legislador. Y para el Tribunal Constitucional, en el Fundamento 10 de su sentencia 11/1981, de 8 de abril, el contenido esencial de un derecho fundamental es aquella parte de su contenido sin la cual éste pierde su peculiaridad, o, dicho de otro modo, lo que hace que sea reconocible como derecho perteneciente a un determinado tipo. Es también aquella parte del contenido que es ineludiblemente necesaria para que el derecho permita a su titular la satisfacción de aquellos intereses para cuya consecución el derecho se otorga.

De acuerdo con estas ideas, este artículo 113 de la Ley General Tributaria no incide sobre la definición del domicilio constitucionalmente protegido ni introduce una restricción en el acceso al mismo al preservar la exigencia de autorización judicial y decir que la solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada deberá estar debidamente justificada y se tendrá que motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de tal entrada. No puede catalogarse como una restricción propiamente dicha el hecho de que se habilite la posibilidad de acceso al domicilio aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento puesto que la existencia de un procedimiento iniciado no es un requisito esencial para la limitación de la inviolabilidad del domicilio. No estamos ante una restricción sino ante un simple

desarrollo del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que puede hacerse por ley ordinaria.

Por tanto, la previsión contenida en el artículo 113 de la Ley General Tributaria, tras la reforma por Ley 11/2021, no precisa ley orgánica, según esta posición.

Ahora bien, salvando este aspecto, dentro del Grupo también se ha señalado la necesidad de que la regulación de las entradas domiciliarias abordara otros aspectos de manera más precisa, a saber:

En primer lugar, hay quienes propugnan replicar la regulación contenida en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que garantiza un control judicial efectivo a posteriori o la intervención del Letrado de la Administración de Justicia en las actuaciones de entrada y registro.

En segundo lugar, también se aboga por regular de manera más detallada los requisitos necesarios para que el consentimiento del obligado tributario sea válidamente prestado, en el sentido de que sea libre, informado y otorgado por persona con capacidad para ello.

En tercer lugar, también se considera aconsejable extender las garantías de la entrada en el domicilio a aquellos supuestos en que la información contable no se encuentra físicamente en un equipo o dispositivo, sino en icloud computing o en otros espacios de carácter virtual donde pueda custodiarse la misma información que habitualmente se encuentra en el domicilio constitucionalmente protegido.

En contra de dicha posición hay quien, dentro del Grupo, entiende que la protección del domicilio surge para proteger una intimidad que pueda existir/desarrollarse junto a datos, como los contables con una clara trascendencia tributaria. Por ello acceder a espacios en los que solo exista esta, no amerita la protección de esos espacios.

No obstante, en contra de dicha posición puede afirmarse que, en puridad, la protección del domicilio de las personas jurídicas, de las sociedades mercantiles –es donde se plantea mayoritariamente este problema- no está tan ligada al derecho a la intimidad, cuya titularidad corresponde a las personas físicas. En este sentido, la STC 69/1999, de 26 de abril, al delimitar el ámbito del derecho reconocido en el art. 18.2 de la Constitución Española para el caso de las personas jurídicas, afirma lo siguiente:

“De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”. En definitiva, como sabemos, el domicilio constitucionalmente protegido para las personas jurídicas tiene un ámbito más restringido que en el caso de las personas físicas, titulares de un verdadero derecho a la intimidad. Ahora bien, tal ámbito reducido alcanza, en todo caso, a aquellos lugares que constituyen el centro de dirección de la sociedad o sirven para la custodia de la información que, de ordinario, deba quedar reservada al conocimiento de terceros.

La resolución transcrita, dadas las fechas en que fue dictada, se refiere a espacios físicos. Así ha sido reconocido tímidamente por el mismo Tribunal Constitucional, en su Sentencia 173/2011, de 7 de noviembre, cuando afirma que *“lo ocurrido es que el avance de la tecnología actual y el desarrollo de los medios de comunicación de masas ha obligado a extender esa protección más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la intimidad y del respeto a la correspondencia, que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada”.* En consecuencia, un espacio virtual y no físico donde la compañía guarda la documentación propia de su actividad que normalmente debe quedar reservada frente a terceros, forma parte del domicilio protegido de una sociedad mercantil. En este sentido, la STSJ del País Vasco de 11 de mayo de 2009, rec. 1262/2008 considera una intromisión ilegítima en el domicilio el acceso a un ordenador ubicado en un local público de la empresa, sin la correspondiente autorización judicial. Para dicha resolución, lo esencial no es el lugar físico en que se encuentre ubicado el dispositivo que contiene la información, sino el hecho mismo de que aquél contenga datos que se encuentran vedados al conocimiento de terceros.

En cuarto lugar, también debería regularse un procedimiento -que actualmente no existe- que garantizara al contribuyente la destrucción de toda la documentación e información obtenida, tanto cuando se declare que la entrada domiciliaria ha sido ilegal como cuando el procedimiento inspector haya concluido y la liquidación resultante sea definitiva.

Finalmente, también hay quien, dentro del Grupo, afirma que debería darse cumplimiento efectivo a la jurisprudencia del TS en esta materia (más en concreto a lo establecido en la STS 1163/2021, de 23 de septiembre, recurso de casación nº 2672/2020 y en la STS 568/2022, de 12 de mayo de 2022, recurso de casación nº 6453/2020). La Administración Tributaria, pese a la existencia de dicha jurisprudencia, sigue considerando que utilizar y difundir una documentación obtenida con vulneración de derechos fundamentales no es lesivo al derecho a la intimidad, porque no se ha utilizado para regularizar y no se ha utilizado como prueba. La cuestión es obvia, según esta posición: si la documentación obtenida en un registro domiciliario no se utiliza como prueba para liquidar o sancionar, ¿por qué se incorpora posteriormente a un expediente administrativo digital y se remite a órganos judiciales, administrativos y penales? La respuesta es sencilla, también según esta opinión: porque no existe una normativa clara que prohíba o restrinja el uso de esa documentación. La difusión de la información obtenida en registros de la AEAT debería estar regulada, según esta idea.

No obstante, en el Grupo también se recuerda y matiza, que, de acuerdo con la jurisprudencia del TC y del TS, Sala de lo Penal, no toda prueba ilícitamente obtenida es una prueba inválida, sino que, en determinados casos, una prueba obtenida defectuosamente, sí puede ser utilizada, incluso, para liquidar y sancionar administrativa o penalmente. En todo caso, se coincide en que una regulación más detallada, sí podría ser conveniente.

1.7.- Modificaciones en el procedimiento de recaudación: responsabilidad solidaria

La regulación de la responsabilidad solidaria está suscitando multitud de problemas por la proliferación en los últimos tiempos de derivaciones a estos obligados. La Ley 11/2021 de 9 de julio ha introducido algunas novedades sobre la responsabilidad solidaria que cabe calificar como poco afortunadas. Son novedades que se sitúan en la línea de facilitar las actuaciones de recaudación ante estos obligados. Como, por ejemplo, la precisión que se introduce a través del concepto de período de ingreso voluntario originario y la referencia, contenida en la Exposición de Motivos de la Ley, de que, a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el responsable. Lo que supone

que los posibles aplazamientos o suspensiones de la deuda del obligado principal no impiden a la Hacienda Pública dirigirse contra el responsable solidario.

Esta es la principal novedad y se materializa en una nueva redacción del artículo 175,1 de la Ley General Tributaria, en relación con el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria. Se trata de la posibilidad de declarar la responsabilidad solidaria, aunque el deudor principal haya obtenido un aplazamiento o suspensión de la deuda. Novedad que se complementa con otras ya comentadas como la inclusión de estos obligados tributarios en la lista de deudores de la Hacienda Pública.

Ambas medidas son discutibles. En especial la posibilidad de declarar la responsabilidad solidaria, aunque el deudor principal haya obtenido un aplazamiento o suspensión de la deuda. Y ello, porque aproximaría la figura del responsable solidario a la de los deudores solidarios. Como es sabido, en el caso de deudores solidarios, se permite al acreedor dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios e, incluso, cabe la posibilidad de entablar acciones contra varios de ellos mientras no esté satisfecha la deuda. Esta solidaridad se encuentra prevista en el artículo 1.144 del Código Civil. Y en la Ley General Tributaria, en el artículo 35.7, pero sólo para el caso en que concurren varios sujetos en el mismo presupuesto de hecho de una obligación. Pero el responsable no concurre con el obligado principal en la realización del mismo presupuesto de hecho, ya que siempre se encuentra en una situación de segundo plano respecto del deudor principal y realiza su propio presupuesto de hecho.

La posible alteración de la figura del responsable solidario es algo que destacó también el Consejo de Estado en su dictamen en relación con esta modificación. El órgano consultivo dice que se estima oportuno llamar la atención sobre el hecho de que esta previsión puede alterar en cierta medida los perfiles de la responsabilidad solidaria, cuya exigencia se hace depender exclusivamente del impago del deudor principal en el periodo inicial de pago voluntario, de modo que si el deudor originario solicita, por ejemplo, el aplazamiento del pago y se le deniega dicha solicitud, reabriéndose el periodo voluntario de pago, esta circunstancia no tiene efectos para el responsable solidario, ya que el aplazamiento obtenido, conforme a la redacción proyectada, no demora la exigencia de la referida responsabilidad.

Se trata de una cuestión dogmática que, no obstante, provocará también graves problemas prácticos como un incremento de las acciones de regreso entre el responsable y el deudor principal o situaciones de ingresos duplicados. Debería revertirse la misma, suprimiéndose el alcance de este cambio legal.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la medida está pensada para casos patológicos, en los que el deudor principal accede a una suspensión cautelar sin garantía alguna, mediante la concatenación de recursos contra las sucesivas denegaciones de suspensión. Es más, existe el compromiso del Departamento de Recaudación de la AEAT – [Propuesta de mejora de los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria](#)- de utilizar la norma siguiendo el principio de proporcionalidad.

Pero, en todo caso, estamos ante un ejemplo contrario a lo que sosteníamos al principio del presente informe: las normas para luchar contra el fraude deben estar diseñadas con precisión, para atacar exclusivamente los fenómenos que se pretenden atajar. En el caso que nos ocupa, sin embargo, estamos ante una norma diseñada en términos generales, pero que responde a situaciones minoritarias y patológicas. Ello puede provocar su aplicación más allá de la finalidad perseguida, con perjuicio de los derechos de obligados que no están realizando ningún tipo de actuación dilatoria en fase recaudatoria. El compromiso de aplicar la norma con proporcionalidad es muy positivo, pero dicho resultado debería estar garantizado, al menos en términos ideales, en el diseño del propio precepto.

Algo similar sucede, en el ámbito recaudatorio con la norma dirigida a evitar la reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie. Así, concedido un nuevo plazo de ingreso al denegarse una solicitud previa, las nuevas solicitudes presentadas en el transcurso de ese período de pago concedido no suspenden el inicio del período ejecutivo. Se trata de una norma con una finalidad clara, que resulta fácil compartir, como es la de evitar dilaciones indebidas en el inicio del período ejecutivo, mediante un uso espurio de las instituciones señaladas. Pero al estar redactada en términos generales, la norma puede ser aplicada con carácter general.

Todo ello sin desconocer que resulta extraordinariamente complejo, cuando no imposible, listar en norma antifraude los supuestos que, a priori deberían ser receptores naturales de las mismas. Tal vez, la solución podría venir, como sugeríamos al principio, por una combinación de norma general con instrucciones internas más precisas y controles de calidad.

1.8.- Posibilidad de inadmitir solicitudes de suspensión en vía económico-administrativa

Las situaciones en las que una solicitud de suspensión de la ejecución de un acto recurrido en vía económico-administrativa puede ser inadmitida están contempladas en diversos preceptos de la Ley General Tributaria. Destacan los casos de solicitudes sin aportación de garantía en que se invoca que la ejecución causa perjuicios de difícil o imposible reparación. La inadmisión a trámite de dicha solicitud supondrá que la misma se tendrá por no presentada. Se genera una situación en la que no se producen los efectos suspensivos desde la solicitud, por lo que tal solicitud de suspensión no es invocable como causa de oposición a la vía de apremio, devengándose los correspondientes recargos de manera sobrevenida.

Así se desprende del desarrollo reglamentario de la Ley General Tributaria y, en especial, del artículo 46,2 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Según este precepto si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. El párrafo 3 añade que la admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente. La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Y los acuerdos de inadmisión a trámite respecto a solicitudes de suspensión instadas ante los tribunales económico-administrativos no son impugnables en vía administrativa, sino sólo en vía contenciosa. Así lo ha recordado el TEAC en resolución de 16 de marzo de 2021.

Esta regulación se vio afectada por la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2017 según la cual, cuando, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, porque la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada (que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo (FJ 6).

Una vez más, como ocurre con la entrada en el domicilio, lo que inspira la acción legislativa es una respuesta a una nueva doctrina sentada por el Tribunal Supremo, En el presente caso, con la incorporación por medio de la Ley 11/2021 y en el artículo 233 de la Ley General Tributaria, de un nuevo apartado 6 según el cual, el TEA decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

Se consolida, por tanto, la situación en que la inadmisión de la solicitud de suspensión conlleve que la deuda puede entrar en vía ejecutiva, diluyéndose la suspensión cautelar anudada a solicitudes de este tipo. En el presente caso, disponiendo que, cuando a criterio del tribunal no existan indicios de la circunstancia que se alega para que se acuerde la suspensión se podrá inadmitir, de plano, sin entrar en su valoración.

Dicha modificación ha sido objeto de diversas críticas en el Grupo de trabajo. En primer lugar, se resalta que el problema que el Tribunal Supremo achacó a la norma reglamentaria en aquella sentencia no era tanto de rango, sino de contenido o, más exactamente, de cómo su contenido se había venido interpretando y aplicando por los órganos económico-administrativos. Decía así el Tribunal Supremo (FJ 5, apdo. 2) que “las resoluciones de inadmisión rechazan la solicitud, sin juzgar el fondo de la misma, porque se incumplen presupuestos o requisitos que condicionan su estudio y decisión. No ha lugar a pronunciarse porque no concurren las circunstancias a las que el ordenamiento jurídico sujeta el pronunciamiento de una decisión sobre el fondo o el interesado ha

incumplido las cargas que dicho ordenamiento le impone para que un órgano, en este caso económico-administrativo, considere su solicitud. Basta la lectura del artículo 239.4 LGT para comprobar que una resolución de inadmisión no es el vehículo adecuado para rechazar, en cuanto al fondo, una solicitud de suspensión por no acreditarse con la prueba practicada la concurrencia de los requisitos que permitirían acceder a la misma”. Por tanto, parece que el problema no debe solventarse mediante una mera elevación de rango, sino mejorando la regulación y sobre todo, el funcionamiento de los Tribunales, sustituyendo la inadmisión por una decisión razonada y rápida, aunque sea desestimatoria, sobre el fondo del asunto.

Debe resaltarse que no es ésta una posición unánime en el Grupo. En sentido contrario se afirma que lo que el legislador ordinario ha hecho ha sido, simplemente, situar la norma, a nivel legal, en los términos que estaban en el espíritu de la norma reglamentaria que, ab initio, reguló la materia. La inadmisión tiene por objeto desincentivar el abuso en la utilización de la figura de la solicitud de suspensión sin garantías, habida cuenta de las consecuencias que la mera presentación de la solicitud conlleva. Dicha finalidad, según esta posición, fue desvirtuada por la doctrina del Tribunal Supremo, reponiéndose ahora la situación a sus orígenes.

En segundo lugar, se ha señalado que, como afirma el Consejo de Estado en su dictamen, la medida supone una desnaturalización de la finalidad misma del instituto de la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias, máxime si se valora unida a la adopción de medidas cautelares que en tales supuestos permite la redacción proyectada para el artículo 81 de la Ley. Esto es, en ausencia de garantías, los contribuyentes carecen de una posibilidad efectiva de acceder a la suspensión cautelar mientras se tramita su solicitud de suspensión definitiva, ya que la inadmisión provoca que la primera no llegue a producirse.

1.9.- Limitaciones a los pagos en efectivo

La LPF modificó también el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, reduciendo de 2.500 a 1.000 euros el límite general de pagos en efectivo para las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional. De esta manera, España se sitúa junto con unos pocos países de la Unión Europea (Rumanía, Grecia, Francia o Portugal) entre los que disponen de un límite más bajo en relación con los pagos en efectivo.

En línea con las dudas planteadas por el Banco Central Europeo (BCE) en su dictamen de 15 de marzo de 2022, podría entenderse que estamos ante una limitación potencialmente incompatible con las disposiciones del TFUE por su falta de proporcionalidad (Cf. sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2021, “Hessischer Rundfunk”, asuntos acumulados C-422/19 y C-423/19) en cuanto a la limitación de la moneda de curso legal en la UEM y que dista mucho del umbral propuesto por la Comisión a nivel comunitario en materia de prevención de blanqueo de capitales (10.000 euros). Igualmente, como indica el BCE, la sanción podría ser también desproporcionada.

No obstante, lo cierto es que, en fechas recientes, la Comisión Europea ha anunciado su decisión de no formular denuncia contra España por este motivo, dada su relevancia en la lucha contra el fraude. Este último aspecto no puede negarse, toda vez que los incrementos de recaudación que se están produciendo en los últimos tiempos vienen motivados, en buena medida, por la reducción en el uso del efectivo, como consecuencia de la pandemia.

No obstante, algún miembro del Grupo considera que se ha de apostar por armonizar el límite de los pagos en efectivo a nivel europeo, ya que actualmente los límites en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea son muy divergentes.

2.- MEDIDAS RELATIVAS A TRIBUTOS EN PARTICULAR

2.1.- Impuesto de salida

En cuanto al impuesto de salida o exit tax, en el Grupo se ha puesto de manifiesto su carácter desproporcionado, dando lugar al gravamen de plusvalías latentes por el mero traslado de residencia. Parece que ello va más allá de lo necesario para conseguir su objetivo de proteger las bases imponibles del estado de salida en atención al principio de territorialidad, argumento que es el que, desde la Sentencia Lasteyrie du Saillant, justifica el régimen. La medida, tal y como ha quedado finalmente configurada, es difícilmente compatible con la capacidad económica y constituye un desincentivo a los traslados de residencia permanentes hacia España.

No obstante, también se reconoce que carece de sentido centrarse exclusivamente en las críticas a la configuración general del régimen, en la medida en que ésta viene avalada por la Directiva y la jurisprudencia comunitarias (p.ej., esta última considera que un mero fraccionamiento, como el que existe en nuestro país, es proporcionado).

Dicho lo anterior, alguna mejora limitada sí puede conseguirse en este aspecto de la configuración general del régimen. A título de ejemplo, puede aprovecharse la tramitación del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes para excluir de tal imposición la participación en las entidades que se constituyan y obtengan la calificación de empresa emergente después de la entrada en vigor de la ley.

En todo caso, como decimos, merece más la pena centrarse en aspectos concretos del régimen español, que pueden ser susceptibles de reforma y que contribuyen a la mejora del juicio de proporcionalidad, como las que se exponen a continuación.

En primer lugar, se ponen de manifiesto los problemas que plantean las referencias al valor de mercado incluidas en los arts. 19 de la LIS y 95.bis de la LIRPF. En el primero, se señala que si se transfieren a España elementos patrimoniales o actividades que han sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado. En estos casos, tal vez sería conveniente que el

valor fuera fijado entre los dos Estados implicados con carácter previo, a efectos de evitar una doble imposición.

Por lo que se refiere al art. 95.bis de la LIRPF, para el cálculo de la ganancia patrimonial en el supuesto más habitual, que es el de valores no admitidos a negociación representativos de la participación en fondos propios de sociedades, se establece una valoración contrastable, patrimonio neto o capitalización de resultados, pero siempre salvo prueba de un valor de mercado distinto. Esta última referencia introduce alto grado de inseguridad, ya que ese mayor valor puede ponerse de manifiesto en un momento posterior al traslado de la persona física.

En segundo lugar, se resalta dentro del Grupo la doble imposición que se puede producir en el supuesto de transmisión de las participaciones, ya que en los Convenios para evitar la Doble Imposición se suele atribuir la potestad tributaria sobre estas ganancias exclusivamente al Estado de residencia (con excepciones para sociedades inmobiliarias y participaciones cualificadas). En estos casos, el contribuyente ha satisfecho un impuesto en el Estado en el que era residente, pero es posible que la entidad cuyas participaciones se han transmitido no resida en aquél. Además, ese impuesto no estará directamente relacionado con la transmisión posterior en la que se produce la ganancia patrimonial efectiva, por lo que la eliminación de la doble imposición puede causar conflictos.

En tercer lugar, no parece correcto que el fraccionamiento al que pueden acogerse los sujetos pasivos devengue intereses, tratándose de una deuda cuya liquidez y exigibilidad es discutible.

En relación con los fraccionamientos, también se cuestiona la aplicación de la Instrucción 1/2017 del Departamento de Recaudación de la AEAT al referido fraccionamiento. Dicha Instrucción impide, como regla general, que se acepten como garantía las acciones no cotizadas. En el caso del exit tax, dicha normativa interna de la Agencia da lugar a una contradicción evidente, ya que se determina un valor de los títulos para calcular la ganancia patrimonial, pero, de cara al acceso al fraccionamiento, no se aceptan aquéllos como garantía al cuestionarse, precisamente, su valor. Lo que se reclama, entonces, es un tratamiento simétrico de las acciones no cotizadas, de manera que, al tiempo que dan lugar a una plusvalía, se admita su valor como garantía del fraccionamiento. En general, no estaría de más una regulación específica y generosa en lo relativo a las garantías que pueden ofrecerse para acceder a estos fraccionamientos.

Dando un paso más, dentro del Grupo se plantea la posibilidad de una concesión automática del fraccionamiento con el ofrecimiento como garantía de los bienes y derechos sobre cuyo valor pivota el exit tax, si bien se reconoce que dicha solución parece no cabría en el caso de transferencia de elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente. Junto a ello, según esta posición, la ejecución de dicha garantía debería tener efectos extintivos de la deuda en todo caso.

En cuarto lugar, también se propone que el valor tomado como referencia para calcular el impuesto sea objeto de ajuste retrospectivo en caso de posterior transmisión a terceros por valor inferior del estimado.

Finalmente, respecto a los supuestos en los que España es el país receptor, no es comprensible por qué la norma sólo tiene en cuenta la posible plusvalía latente generada en el país de origen emisor cuando está dentro de la UE. Podría extenderse perfectamente a aquellas jurisdicciones con las que España tenga un Convenio de Doble Imposición en vigor con cláusula de intercambio de información efectiva, aunque sean terceros Estados. Incluso, se plantea que el valor de adquisición sea siempre “el de entrada” en nuestro país, aun cuando no haya dado lugar a imposición de salida en el país de origen.

2.2.- La nueva regulación de las SICAVs

En cuanto a la nueva regulación de las SICAVs, el aspecto más destacable es la atribución a la Agencia Tributaria de la facultad para comprobar el cumplimiento de sus requisitos, además de cierto endurecimiento de estos últimos. La atribución de facultades de control a la Administración tributaria es lógica, ya que no parece razonable que un régimen fiscal especial dependa de unos requisitos que no pueden ser verificados por aquélla. Se trataba, en realidad, de un caso único en nuestro ordenamiento fiscal.

No obstante, el mayor rigor en los requisitos sí ha sido objeto de crítica dentro del Grupo. Hay quien considera que el consistente en exigir 2.500 euros por partícipe hace, de facto, inviable que muchas SICAVs cumplan los requisitos de colectivización requeridos por la norma. Por ello, según esta opinión, se apuesta por bajar el umbral a una cantidad menor (500 euros por partícipe, por ejemplo).

Dicho esto, el Grupo también quiere resaltar que efecto inducido de tal medida ha sido la disolución o transformación de la mayor parte de las SICAVs españolas. Así, según el Informe anual de la CNMV, correspondiente a 2021, de

un total de 2.286 SICAV inscritas -con un patrimonio bajo gestión de 29.026 millones de euros y con 349.876 accionistas- se estima que, como consecuencia de esta modificación fiscal, se producirá la desaparición de 1.679 SICAV -bien porque son liquidadas o bien por transformarse en otro tipo de sociedad-, que representan el 73,4 % del total inscritas (y el 50 % del patrimonio bajo gestión a 31 de diciembre de 2021). Continuarían por el momento 448 SICAV, que representan el 19,6% del total inscritas y el 39 % del patrimonio bajo gestión (unos 11.400 millones de euros). Esto es, el 73,4% de las SICAVs existentes antes de la modificación normativa consideran que no serán capaces de cumplir los nuevos requisitos para considerar que realizan una inversión colectiva.

También se añade, por parte de algunos miembros del Grupo, que el proceso de disolución o transformación anterior dará lugar a transferencias de fondos a otros países o a otros productos. Esta idea, sin embargo, debe matizarse a la luz de los datos proporcionados por la CNMV, que indican, que en el período 2020/2021, las SICAV tenían un 90% de su inversión en activos financieros, pero un 78%-79% en cartera exterior y alrededor de un 10% en cartera interior. Por tanto, parece que la deslocalización de inversiones se produjo, en buena medida, con carácter previo a la modificación normativa. Todo ello, sin negar que esta última haya intensificado el proceso.

Las constataciones anteriores tal vez deberían llevarnos a realizar dos reflexiones. De un lado, el abuso que realizan algunas jurisdicciones, incluso europeas, como refugio de grandes patrimonios. De otro lado, tal vez el legislador deba plantearse que, si se quiere incentivar el ahorro de grandes patrimonios y su presencia en España, deben arbitrarse instrumentos dirigidos a tal fin, en lugar de alterar la naturaleza de los pensados con otros objetivos.

Finalmente, y como cuestión más concreta, dentro del Grupo se resalta la necesidad de otorgar certeza en el régimen transitorio, acogiéndose de manera expresa, por parte de la Agencia Tributaria, los criterios ya formulados por la Dirección General de Tributos. De un lado, debe afirmarse la ausencia de un plazo mínimo de tenencia de las acciones o participaciones en que se reinvierta la cuota de liquidación de la SICAV (contestación a consulta núm. V3112-21). De otro lado, también resulta conveniente reconocer la posibilidad de que dicha reinversión se produzca a través de la entrega de tales acciones o participaciones por parte de la propia SICAV en pago de la cuota de liquidación (consulta núm. V0574-22).

2.3.- La nueva regulación de los paraísos fiscales.

La situación de los paraísos fiscales en España es de absoluta inseguridad, ya que no es suficiente, para dejar de ser paraíso fiscal, con que se suscriba convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. Es necesario, además, que el territorio en cuestión sea excluido expresamente de la lista de paraísos. Esta situación es así desde 1 de enero de 2015 –párrafo 2º de la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre-, pero, con anterioridad, la suscripción del convenio con la citada cláusula daba lugar a la retirada “tácita” de la referida condición.

Lo anterior obliga a partir de los países y territorios a que se refiere el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, para excluir a los que suscribieron convenio hasta el 1 de enero de 2015 y, a partir de dicha fecha, a los que se excluyan expresamente mediante Orden (en esta última situación, sólo se encuentra el Sultanato de Omán).

Como puede fácilmente entenderse, la situación deja mucho que desear desde la perspectiva de la seguridad jurídica, sobre todo, teniendo en cuenta las consecuencias tan graves que se anudan al hecho de operar desde un paraíso fiscal. Dichas consecuencias no sólo son fiscales, sino también penales y a efectos de blanqueo de capitales.

A ello debe añadirse, además, la existencia de diferentes listas a nivel internacional, como son las elaboradas por la Unión Europea o la OCDE, no coincidentes con la española, situación que genera mayor confusión.

Por todo ello, desde el Grupo se reclama una actualización expresa del listado español de paraísos fiscales y que, además, sea objeto de revisión, también expresa, con la periodicidad suficiente, incluso anual.

Y, en particular, se reclama que en virtud de dicha actualización expresa se eliminen del listado español de paraísos fiscales a aquellos territorios, actualmente incluidos, que vienen colaborando con España, desde hace muchos años, en el intercambio de información de diversa índole, incluso con carácter automático. Y ello como consecuencia de acuerdos alcanzados directamente con España (como es el caso de Gibraltar) o a través de las Instituciones de la Unión Europea (acuerdos con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino o Suiza) o de acuerdos promovidos por el G20 y la OCDE (e.g. como es el caso de la información suministrada en virtud del "Country by Country Reporting (CbCR)" o del "Common Reporting Standard (CRS)").



Por otra parte, también se ha puesto de manifiesto el problema que supone la presencia en territorios que, al tiempo de realizar la primera inversión, no tienen la consideración de paraísos fiscales, pero luego adquieren dicha condición. En estas situaciones, es posible y frecuente que el inversor español haya suscrito contratos plurianuales, que dan lugar a rentas futuras y que, repentinamente, se ve “atrapado” por la condición sobrevenida del territorio como paraíso fiscal. Para estas situaciones, las actualizaciones expresas que se reclaman desde el Grupo deberían prever también regímenes transitorios que contemplaran este tipo de situaciones.

2.4.- La regulación de los pactos sucesorios en IRPF

Esta medida ha sido valorada de manera positiva por el Grupo, en la medida en que está prevista para situaciones de abuso de Derecho, donde se realizaban transmisiones de bienes interponiendo un pacto sucesorio. Con ello se conseguía evitar la tributación en ISD, al tratarse como una sucesión mortis causa, actualizar el valor del activo y venderlo seguidamente sin gravamen por IRPF.

Tal vez la duda que pueda plantearse –también suscitada por el recurso al TC de la Xunta de Galicia– es si el camino más adecuado sea la nueva norma creada de manera específica o haber acudido a las cláusulas generales de conflicto o simulación.

En todo caso, debe tenerse en cuenta también que la norma ha sido mejorada durante la tramitación parlamentaria, mediante la introducción de un plazo de seguridad de cinco años entre la sucesión hereditaria y la venta posterior. En este sentido, mejoraría la proporcionalidad de la medida la reducción del citado plazo, que tal vez resulte excesivo.

2.5.- El valor de referencia en los impuestos patrimoniales

Por lo que se refiere al nuevo valor de referencia, parece evidente que existía un problema con las comprobaciones de valor que se ha intentado solucionar. El sistema anterior era muy ineficiente, dando lugar a una enorme litigiosidad y a un empleo excesivo de recursos públicos en la realización de comprobaciones que, mayoritariamente, eran anuladas por defectos de motivación.

El valor de referencia es un instrumento nuevo, cuyos resultados aún no pueden evaluarse, dado el escaso tiempo transcurrido desde su implantación. Por ello

mismo, cualquier pronunciamiento que se haga en estos momentos va a ser muy limitado. De hecho, en el Ministerio de Hacienda se ha constituido un grupo de evaluación del valor de referencia.

No obstante, en estos momentos sí pueden identificarse algunos problemas. En primer lugar, la existencia de múltiples defectos en la descripción de las fincas, que contienen errores que se trasladan luego al valor de referencia. Se trata de un problema generado por los propios contribuyentes, que no notificaban, hasta el momento, las alteraciones que van a afectando a las fincas. La solución es también sencilla, como es la actualización de dichas descripciones, realizadas con carácter previo a la realización de las transmisiones.

En segundo lugar, tal vez deban tomarse en consideración un mayor número de factores para individualizar los valores de referencia, como puede ser, por ejemplo, la altura del piso en determinados territorios.

Por último, la práctica ya ha detectado algunas situaciones patológicas, como es el caso de las viviendas de protección oficial, donde la respuesta de la Dirección General de Tributos no parece satisfactoria, ya que consiste en obligar a declarar por el valor de referencia, obligando luego a impugnar la autoliquidación. Peor es la situación en las adjudicaciones en subasta judicial o administrativa, donde la respuesta del Centro directivo ha sido la prevalencia del valor de referencia, a pesar de que, en dichas situaciones, no puede existir dudas acerca de la realidad del precio.

Más allá de estos problemas concretos, en el Grupo hay quien piensa que la propia configuración del valor de referencia implica una quiebra de los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, este último en relación con el de reserva de Ley. Por lo que se refiere al primero, según esta opinión, la STC 182/2021, de 26 de octubre, condiciona la validez constitucional de los métodos presuntivos a que se prevea, como alternativa, la posibilidad de recurrir al valor real. Y esto no sucede en el caso del valor de referencia, donde no cabe alternativa alguna. No obstante, dentro del Grupo hay quien sostiene, con base en la misma Sentencia, que el Tribunal sí admite una base presuntiva siempre que ésta tenga una “justificación objetiva y razonable”. Esto es, no se trata, según esta segunda opinión, de una prohibición absoluta de bases estimativas, sino una exigencia de que éstas cuenten con una justificación que permita afirmar su acierto en la generalidad de los casos.

Por lo que se refiere a los principios de seguridad jurídica y legalidad, se afirma su vulneración, en la medida en que la fijación concreta de la base imponible de

los impuestos patrimoniales se remite a resoluciones de la Dirección General del Catastro, que carecen, siquiera, de rango reglamentario.

Como posible posición intermedia, que salvaría buena parte de los problemas anteriores, en el Grupo se ha planteado también la conveniencia de que el valor de referencia deje de ser una base imponible objetiva y pase a conformarse como un mero índice, de manera que las comprobaciones de valor se centren en los supuestos de declaración por debajo de aquél.

3.- NUEVAS PROPUESTAS DIRIGIDAS A MEJORAR EL CUMPLIMIENTO

TRIBUTARIO

En este apartado el Grupo no sólo se ha centrado en medidas dirigidas a evitar el fraude, sino, de manera más general, como indica el título del epígrafe, en aquellas que pueden incentivar el cumplimiento voluntario, además de reducir la litigiosidad. Pasamos a examinarlas.

3.1.- Derecho sancionador: el historial del contribuyente

La primera reflexión del Grupo, en línea con la propuesta del CDC relativa a la incorporación del derecho al error, consiste en la necesidad de valorar, en lo favorable, el historial, la conducta a lo largo del tiempo, del contribuyente. En la actualidad, sólo se tiene en cuenta la reincidencia como criterio de agravación de las sanciones, pero, en sentido inverso, también debería valorarse, en lo positivo, el ser un contribuyente con un comportamiento regular y cumplidor a lo largo del tiempo.

Más allá, podría preverse, como ya dijimos, la posibilidad de que se admitiera determinado número –el que se decida– de errores no dolosos por impuesto y en determinado período de tiempo, que no serían objeto de sanción. De esta manera se consigue que el contribuyente que cumple sus obligaciones fiscales regularmente y de manera correcta, viera reconocido su comportamiento mediante la ausencia de reacción sancionadora ante los primeros errores. Se exigiría, eso sí, la no concurrencia de dolo, siendo necesario también acotar con precisión cuántos errores se admiten y en qué plazo de tiempo.

No obstante, queremos dejar clara que esta propuesta no tiene el consenso unánime de todos los miembros del Grupo. Hay quienes ponen de manifiesto la dificultad de medir el historial del contribuyente, en la medida en que muchos de ellos no son objeto de comprobación alguna. Desde esta misma posición, se advierte del riesgo de que las medidas anteriores, en particular, la admisión de determinados errores no dolosos prive de eficacia preventiva al régimen sancionador.

3.2.- Mejoras en la relación cooperativa

Como decíamos en la Presentación, el impulso de la relación cooperativa se encuentra también incluido en el componente 27 del Plan de Recuperación. En este sentido, el Grupo es unánime en la conveniencia de avanzar en la mejora de dicho modelo. No obstante, existen dos posiciones, que no son necesariamente incompatibles entre sí.

Por una parte, hay quienes consideran que, dado el estado de cierta madurez en la relación cooperativa, es el momento de introducir algún tipo de regulación, que permita darle un impulso definitivo y proporcione certeza. Sobre todo, porque tal clase de regulación proporciona a los funcionarios un escenario de seguridad a la hora de desarrollar actuaciones propias del modelo cooperativo. Incluso, hay quien, más allá de esto, propugna la incorporación al ordenamiento tributario de un precepto paralelo al art. 31.bis del Código Penal, que vendría a reconocer la condición de eximente de las infracciones tributarias a la implantación de un sistema de cumplimiento normativa en materia fiscal.

Por otra parte, en el Grupo también hay quien resalta que el problema no es tanto de regulación de la relación cooperativa, como de voluntad de avanzar en esta línea. Así, según esta posición, la presentación de los informes de transparencia debería dar lugar a una respuesta de la Administración consistente en una discusión sobre los criterios jurídicos a aplicar. Esto es, se trata de anticipar la discrepancia entre el contribuyente y la Administración, a fin de resolverla cuanto antes y no mediante un modelo inspector de actuación a posteriori, donde cualquier contingencia afecta, posiblemente, a los cuatro años objeto de comprobación. Esta situación se evitaría si la Administración, ante el informe de transparencia, expresara su criterio sobre el aspecto discutible del que se trate, dándole a la empresa la oportunidad de aplicar dicho criterio hacia futuro o mantener la discrepancia.

Se entiende, desde esta posición, que para dar estos pasos hacia adelante no es necesaria normativa alguna, sino aplicar, por parte de la Administración, lo que ya tenemos, esto es, los códigos de buenas prácticas.

Dentro de la discusión del Grupo también se ha señalado, en contraste con la posición anterior, la escasa profundidad de muchos de los informes de transparencia presentados, que se limitan, en ocasiones, a reproducir los criterios ya contenidos en la documentación de precios de transferencia. No

obstante, parece que lo procedente, en estos casos, es que la Administración solicitara información adicional para completar estos informes de transparencia.

En todo caso, como decíamos al principio, el Grupo coincide en que, sin ser la panacea para todos los problemas, resulta conveniente dar un impulso a la relación cooperativa, sin que sean incompatibles entre sí los dos enfoques propuestos, ya que una mayor regulación puede ir acompañada de una voluntad más decidida por parte de la Administración.

3.3.- La regulación de las actuaciones preventivas

En línea con lo anterior, pero con un enfoque más amplio, se ha propuesto, dentro del Grupo, la necesidad de dotar de regulación a las actuaciones preventivas, que ya se prevén en los actuales planes de control tributario, en formas de visitas preventivas y cartas aviso.

Se trata de una idea ya antigua, recogida, por ejemplo, en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, IEF, Madrid, julio 2001 –pp. 117 a 119-, donde se propugnaba la introducción de actuaciones preventivas, como complemento para el sistema de información y asistencia representado por las contestaciones a consultas y la publicación de criterios generales. Así, se trataría de actuaciones de duración limitada, realizadas antes del devengo de la obligación o de la finalización del plazo voluntario de declaración y que tienen por objeto que el contribuyente no incurra en errores que luego son objeto de regularización.

En definitiva, a través de estas actuaciones se pretende incentivar el cumplimiento voluntario, tratando de evitar que se produzcan inobservancias por mera desinformación respecto del tratamiento de determinadas operaciones y anticipándose a la aplicación del sistema sancionador. De acuerdo con esta idea, la Administración debería emitir una recomendación, como consecuencia de la actuación, que tuviera carácter vinculante, con lo que se eliminaría la posibilidad de regularización futura –y de sanción- en caso de que el sujeto pasivo siguiera aquélla. En sentido inverso, la decisión del contribuyente de no seguir dicha recomendación no debería dar lugar, automáticamente, a la imposición de sanciones. Ello dependerá de la apreciación de las circunstancias que inciden en la culpabilidad como, por ejemplo, la existencia de una interpretación razonable de la norma.

3.4.- La situación de las consultas tributarias

En relación con la asistencia al contribuyente, dentro del Grupo también se ha manifestado la inquietud por el incumplimiento del plazo de resolución de las consultas, en especial, en el ámbito de las reestructuraciones empresariales. Dada esta situación, nada deseable, al menos se debería prever alguna consecuencia al silencio de la Administración, como puede ser la imposibilidad de imposición de sanciones.

Se ha señalado también la limitación que supone el modelo español de consultas, limitado a cuestiones jurídicas, pero donde no se da una comprobación de los hechos. Esta situación tal vez podría paliarse, en buena medida, mediante la regulación de las actividades preventivas a las que nos referimos en el apartado precedente.

No obstante, también se resalta que carece de sentido que muchas de las consultas sean repetitivas y no planteen cuestiones jurídicas nuevas. Para estos casos, tal vez la vía sea la mejor y mayor utilización de la facultad de dictas disposiciones interpretativas por parte de la DGT, posibilidad prevista en el art. 12.3 de la LGT, pero muy poco utilizada.

3.5.- Mejoras en la revisión de los actos tributarios

En relación con la revisión de los actos tributarios, tanto en vía administrativa como judicial, son varias las propuestas que se han formulado dentro del Grupo.

En primer lugar, se ha puesto de manifiesto la necesidad de aclarar las posibilidades de impugnar las propias autoliquidaciones, con acceso a la suspensión de la ejecución. Esto es, se plantea que no sea necesario presentar la autoliquidación, proceder a su pago y posteriormente instar su rectificación. En cambio, debería quedar claro que es posible suscitar dicha rectificación con suspensión del ingreso de la autoliquidación presentada, elaborada siguiendo un criterio administrativo que no se comparte. Esta posición no es compartida por la totalidad de los miembros del Grupo, habiendo quienes abogan por exigir garantías para dicha clase de suspensión.

En segundo lugar, se plantea también dentro del grupo la conveniencia de introducir una previsión que permitiera a los órganos de revisión económico-administrativos la suspensión de los procedimientos en los que se acreditara la existencia de un recurso de casación ante el TS; recurso o cuestión de

inconstitucionalidad ante el TC o recurso/ cuestión prejudicial ante el TJUE que afectara a la cuestión tributaria en controversia. Debe aclararse que dicha previsión afecta a la suspensión del procedimiento revisor, pero no a la ejecutividad de la deuda, que se regirá por las normas generales.

La idea es reducir la litigiosidad tributaria, en la medida en que si el órgano económico-administrativo es conocedor de que la resolución de su reclamación o recurso va a depender de la doctrina legal que sienta cualquiera de los altos tribunales mencionados (TS, TC o TJUE), no tiene sentido dictar resoluciones desestimatorias que aboquen al contribuyente a seguir recurriendo. Buena prueba de lo expuesto lo tenemos recientemente en el supuesto de las impugnaciones de sanciones relacionadas con el conocido como “modelo 720”, en las que, tras la sentencia dictada en enero de 2022 por el TJUE, el TEAC ha procedido a anular todas las sanciones recurridas que estaban pendientes. Sin embargo, los contribuyentes que no vieron estimadas sus reclamaciones tuvieron que seguir ante la AN, con los consiguientes costes que ello implica y que podría haberse evitado con una suspensión habilitada normativamente para evitar efectos prescriptivos en contra de la Administración. Además, se eliminaría la posibilidad de que, al llegar a la vía judicial, la Administración no fuera condenada en costas (artículo 139 LJCA).

Correlativa -e idealmente- debería modificarse la LOPJ y la LJCA para que pueda suspenderse, igualmente, el procedimiento contencioso-administrativo cuando el asunto llega a la vía judicial en primera instancia y existe un recurso pendiente que esté admitido a trámite por el TS, TC o TJUE.

La propuesta, sin embargo, no está exenta de inconvenientes, como los que se producen cuando en el mismo asunto se plantean cuestiones afectadas por el futuro pronunciamiento de los tribunales mencionados y otras que no. Parece que no hay más solución que la segregación del expediente, pero ello introduce una complejidad relevante en el procedimiento.

En tercer lugar, también se plantea la necesidad de reformar los Tribunales Económico-Administrativos a fin de que puedan plantear cuestiones prejudiciales, reforzando su independencia, en la línea de lo exigido por el TJUE en la Sentencia de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, Banco de Santander. Dicha propuesta está en la línea de lo ya propuesto por el CDC, en su Informe sobre las consecuencias de la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020 (C-274/14) relativa a la incompetencia de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones prejudiciales (puede [consultarse aquí](#)).

Ello requeriría, por un lado, prever expresamente la inamovilidad del Presidente y de los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA regionales y locales, así como la pérdida de su condición por causas tasadas y excepcionales. Dicha propuesta podría seguir como modelo, mutatis mutandis, el empleado para el Tribunal catalán de Contratos del Sector Público, al que se refiere expresamente la sentencia Banco de Santander y cuya consideración como “órgano jurisdiccional nacional” a efectos de plantear cuestiones prejudiciales fue admitido por la STJUE de 6 de octubre de 2015, C203/2014, Consorci Sanitari del Maresme.

Por otro lado, sería necesaria la supresión del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, lo que, dada su escasísima utilización, no parece que debiera plantear mayores problemas.

De forma complementaria, debería aclararse expresamente que las disposiciones aclaratorias del segundo párrafo del art. 12.3 de la LGT sólo vinculan a los órganos de aplicación de los tributos, pero no a los órganos económico-administrativos.

En cuarto lugar, se plantea la posibilidad de atribuir funciones arbitrales a los órganos económico-administrativos, pero es una propuesta que no goza de aceptación mayoritaria dentro del Grupo. Así, se ha puesto de manifiesto que, tras la aparente experiencia exitosa de Portugal, lo que existe es que, tras la fijación de un criterio por parte del Tribunal Supremo, los órganos arbitrales se limitan a resolver todos los casos en los que existe identidad de razón. Además, es un sistema más perjudicial para los pequeños contribuyentes, comparado con las ventajas que ofrece una vía revisora administrativa dotada de independencia, como se ha propuesto.

Por lo que se refiere a la vía judicial, son dos las cuestiones que se plantean. De un lado, la necesidad de añadir a la vía revisora administrativa, dos verdaderas instancias en vía judicial, a diferencia de lo que sucede hoy en día. De otro lado, la posibilidad de articular un acceso rápido a la casación ante el Tribunal Supremo, a fin de evitar multitud de litigios por ausencia de criterio.

Como cuestión común a todas las vías de revisión, en el Grupo se entiende conveniente explorar la posibilidad de extender los acuerdos a aquellos asuntos que ya se encuentran en vía económico-administrativa (cuestión también [examinada por el CDC](#), y recomendada en [el Libro blanco sobre la Reforma Tributaria](#)). En vía judicial, la posibilidad ya se encuentra prevista en el art. 77 de

la LJCA pero, hasta el momento, su utilización en materia tributaria ha sido residual.

3.6.- Supresión de los sistemas de estimación objetiva en IRPF e IVA

También se ha planteado la conveniencia de suprimir los actuales sistemas de módulos, como medida que, conectada con el mejor control de los sistemas de facturación y contabilidad, así como con las limitaciones de los pagos en efectivo, puede mejorar la lucha contra el fraude.

Dentro del Grupo la idea es compartida, ya que el desarrollo actual de la tecnología no parece que justifique la pervivencia de tales regímenes. No obstante, con carácter previo a la supresión del régimen debe garantizarse un control de los ingresos de esta clase de empresarios, mediante sistemas de remisión telemática de las facturas, unido al desarrollo de la prohibición de los softwares de doble uso.

3.7.- El pago de los tributos tras el devengo y con anterioridad al inicio del período voluntario de pago

Para finalizar, en el Grupo se ha propuesto la adopción de una medida ya existente en otros países, como el Reino Unido. Se trata de permitir el pago de las deudas tributarias, tras el devengo o la finalización del período positivo, pero antes de que se abra el período voluntario “ordinario” de declaración e ingreso. Con ello se permite, en ocasiones, coordinar la eliminación de la doble imposición internacional y facilitar las desinversiones o las liquidaciones de sociedades. También es muy útil para facilitar el pago del ISD y el IBI en los supuestos complejos de sucesión hereditaria.

Con esta medida se facilitarían el cumplimiento de las obligaciones tributarias y al mismo tiempo, sería muy beneficiosa para la Hacienda Pública, ya que cobraría por anticipado y sin coste financiero alguno.

III.- PROPUESTAS Y CONCLUSIONES

Como decíamos al principio, la heterogeneidad en la composición del Grupo ha dado lugar a un debate muy rico y a la formulación de múltiples propuestas. Ahora bien, por ello mismo, en muy pocas ocasiones se ha conseguido la unanimidad. Por ello, en este apartado de propuestas y conclusiones únicamente nos vamos a referir a aquellas que tienen un respaldo mayoritario, que no implica su aceptación por la totalidad de los integrantes del Grupo.

Página | 50

Por ello mismo, recomendamos la lectura de la totalidad del Informe, que recoge otras reflexiones muy valiosas, pero que, por su carácter minoritario, no incluimos aquí.

Primera. - Con carácter general y con carácter previo al análisis de las medidas concretas y de la formulación de propuestas específicas, el Grupo quiere resaltar tres aspectos relevantes. En primer lugar, la necesidad de priorizar la prevención y la asistencia sobre la represión. Esta última es importante en la lucha contra el fraude, pero queremos resaltar la necesidad de reforzar el primer tipo de medidas.

En segundo lugar, también se resalta la necesidad de evitar normas muy generales que, aunque pensadas para aquellos casos patológicos de fraude, son empleadas luego de manera generalizada. Esta aplicación general posterior puede dar lugar a una merma de la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes, que podría ser evitada mediante la formulación de instrucciones claras en el seno de la Administración y un proceso de evaluación continua de su aplicación.

Finalmente, y como desarrollaremos más adelante, el Grupo considera necesario realizar avances en la relación cooperativa, compromiso también incluido en el componente 27 del Plan de Recuperación.

Segunda. - En relación a las obligaciones de información sobre las monedas virtuales, se pone de manifiesto la necesidad de perfilar la regulación sustantiva de tales operaciones, tanto en la calificación y cuantificación de las rentas obtenidas, como en el aspecto territorial del hecho imponible.

Dicha mejora y clarificación en el régimen sustantivo de las transacciones con monedas virtuales, que hoy no tenemos, facilitará implantar con éxito estas nuevas obligaciones de información.

Tercera. - La nueva regulación de los recargos por declaración extemporánea y de las reducciones de sanciones se valoran de forma muy positiva por el Grupo, ya que introduce mayor proporcionalidad y favorece la reducción de la litigiosidad. No obstante, aunque no es una opinión unánime dentro del Grupo, puede resultar oportuno aclarar algunos aspectos de la norma de exención de los recargos, como es la imposibilidad de su imposición con carácter previo a la imposición de sanciones o una aclaración expresa de que la impugnación de estas últimas implica la de los recargos correspondientes.

Cuarta. - En relación con la prohibición del software de doble uso, se ha analizado tanto su régimen sustantivo como el sancionador. El primero es objeto de valoración positiva, a expensas del modo en que se concrete su desarrollo reglamentario, actualmente en curso. En particular, preocupa que no pueda deducirse que la prohibición implica privar de eficacia probatoria a los documentos extraídos de programas no certificados. Dichos documentos deben tener el valor que se desprende del principio de libertad probatoria proclamado en el art. 106.1 de la LGT.

En lo relativo al régimen sancionador, se han puesto de manifiesto diferentes preocupaciones, con soluciones no unívocas. Una primera inquietud afecta a si, respecto de un mismo programa o sistema se puede sancionar a quien lo fabricó o comercializó y a quien dispone de él. Se entiende que debe existir incompatibilidad para sancionar por la producción o distribución y tenencia, a la misma persona y por el mismo programa. Hay quien entiende que dicha cuestión está clara en la redacción del art. 201.bis de la LGT, pero tal vez no estaría de más su aclaración expresa mediante resolución interpretativa.

Una segunda preocupación afecta a la relación entre la nueva infracción y la del art. 191 de la LGT, cuando se deja de ingresar mediante la utilización de un software prohibido. En estos casos, hay quien considera esta segunda conducta como instrumental y que, por ello, no debería sancionarse. Pero también se recuerda, con base en el art. 180 de la LGT, que estamos ante un concurso de infracciones, con posibilidad de doble sanción. Finalmente, una posición intermedia aboga por que, en tales situaciones, se imponga una única sanción por el art. 191 de la LGT, pero agravada por la utilización de dicho medio fraudulento.

En relación con la infracción consistente en la mera tenencia del programa prohibido, se ha puesto de manifiesto el riesgo de que, tratándose de una infracción de peligro, que no exige la producción de un resultado, exista cierto

riesgo de automatismo en la imposición de sanciones. Por ello, se recuerda la necesidad de que el sujeto infractor tenga la conciencia de tener un programa que susceptible de doble uso, susceptible de ocultar información. Este elemento debe darse para apreciar la culpabilidad.

Finalmente, también se ha mostrado alguna inquietud en relación con la proporcionalidad de las sanciones. La sanción prevista consiste en una multa por cada programa informático que se utilice. El perfil semántico de lo que se entiende por programa informático no resulta claro al tratarse de un término técnico. Por ejemplo, podría plantearse si disponer de un programa base y de un software de actualización imprescindible para la operatividad del básico supone tener dos programas informáticos y si ello conlleva la posibilidad de imponer dos sanciones. Siendo la multa pecuniaria fija de 150.000 euros por cada ejercicio económico y por cada tipo distinto de sistema o programa informático que se use, el importe de la sanción puede resultar en muchos casos desproporcionado si se admite de modo genérico que cualquier variante del programa original se puede catalogar a estos efectos como programa informático.

Quinta. - La LPF ha ampliado la posibilidad de adopción de medidas cautelares a aquellos supuestos en que se solicite una suspensión con garantías distintas a aquellas que otorgan la suspensión automática, así como también en aquellos casos en que se solicita la suspensión con dispensa parcial o total de otorgamiento de garantía ante los Tribunales Económico-Administrativos y también en aquellos supuestos en que se solicite la suspensión sin garantías con base en la existencia de un error aritmético, material o de hecho. En esta materia, las opiniones dentro del Grupo están muy divididas, aunque se coincide en la necesidad de reforzar la motivación y proporcionalidad de estas medidas cautelares, así como de agilizar la resolución de las solicitudes de suspensión.

Cuando el contribuyente solicita la suspensión en las formas en que se habilita la adopción de estas medidas cautelares, es porque su situación económica y financiera no le permite ingresar la deuda de forma inmediata ni obtener garantías como el aval bancario. Ahora bien, ello no significa que no pueda ingresar en el futuro ni que tenga un ánimo de eludir el pago. Por ello, conviene la adopción de pautas que garanticen que las medidas cautelares guarden siempre la debida proporcionalidad, así como el establecimiento de límites a la Administración para su adopción. A modo de ejemplo, podrían dictarse instrucciones internas que aclararan las situaciones en las que se aprecien indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado.

Sexta. - En relación con las modificaciones en la lista de deudores, el Grupo se ha cuestionado, en primer lugar, si cumple con la finalidad de mejora del cumplimiento, aun admitiendo que también sirve o puede servir a una mejora de la conciencia fiscal. En lo relativo al incentivo al cumplimiento voluntario, existen estudios contradictorios sobre la materia, sin resultados concluyentes.

Más allá de lo anterior, se proponen algunas mejoras concretas. En primer lugar, parece razonable excluir del listado a aquellos deudores que no tienen la posibilidad de pagar, particularmente, las entidades que se encuentran en concurso de acreedores.

En segundo lugar, en relación con la inclusión de los responsables solidarios, se pone de manifiesto que se trata de obligados tributarios por una deuda ajena, por lo que puede existir desproporción entre su propia capacidad económica y la manifestada por el deudor principal. También se señala cierta incoherencia en los casos de “cadenas de responsables”, donde es posible que se declare un responsable solidario respecto de uno subsidiario. En tales situaciones, se da la paradoja de que no se incluye en el listado al deudor “de primer grado” y sí al de segundo.

En tercer lugar, existe una opinión mayoritaria en el Grupo que aboga por que únicamente se incluyan en el listado las deudas que hayan adquirido firmeza.

Finalmente, debe señalarse que la norma aclara, expresamente y como hemos dicho, que la nueva norma se refiere al período voluntario de pago “original”. Ello significa, en sentido contrario, que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no resuelta no evita la publicación. Esta medida es desafortunada pues la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento impide que la deuda entre en período ejecutivo, por lo que no debería ser publicitada. Quien solicita un aplazamiento o fraccionamiento no está manifestando una voluntad de no pagar y no debería ser incluido en la lista. Es cierto que pueden existir supuestos patológicos de presentación de solicitudes con fines dilatorios, para los que estaría justificada la medida, pero no es ésta la situación de la generalidad de contribuyentes.

Séptima. - En relación con la nueva regulación de las entradas domiciliarias, el Grupo reconoce que la adapta a las exigencias de motivación y proporcionalidad demandadas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

No obstante, existen aspectos que siguen siendo cuestionados. En primer lugar, se ha discutido si el rango de Ley ordinaria es suficiente para regular esta

materia, registrándose dos posiciones. Hay quienes abogan por la necesidad de un rango de Ley orgánica, por aplicación del art. 81.1 de la Constitución y quienes entienden que dicho rango sólo es necesario para el desarrollo de los derechos fundamentales, no para regular el ejercicio de tales derechos y libertades siempre que respete su contenido esencial

Dentro del Grupo también se ha señalado la necesidad de que la regulación de las entradas domiciliarias abordara otros aspectos de manera más precisa. Las medidas que mayor consenso despiertan son las siguientes:

En primer lugar, hay quienes propugnan replicar la regulación contenida en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que garantiza un control judicial efectivo a posteriori o la intervención del Letrado de la Administración de Justicia en las actuaciones de entrada y registro.

En segundo lugar, también se aboga por regular de manera más detallada los requisitos necesarios para que el consentimiento del obligado tributario sea válidamente prestado, en el sentido de que sea libre, informado y otorgado por persona con capacidad para ello.

En tercer lugar, también se considera aconsejable extender las garantías de la entrada en el domicilio a aquellos supuestos en que la información contable no se encuentra físicamente en un equipo o dispositivo, sino en icloud computing o en otros espacios de carácter virtual donde pueda custodiarse la misma información que habitualmente se encuentra en el domicilio constitucionalmente protegido.

Octava. - En cuanto a la posibilidad de declarar la responsabilidad solidaria aunque el deudor principal haya obtenido un aplazamiento o suspensión de la deuda, el Grupo resalta que es un ejemplo de norma antifraude pensada para casos patológicos –p.ej., el deudor principal accede a una suspensión cautelar sin garantía alguna, mediante la concatenación de recursos contra las sucesivas denegaciones de suspensión-, pero redactada de manera general. Por ello, la Administración debería aplicar el precepto con prudencia, aplicando el principio de proporcionalidad.

Novena. - En cuanto a la posibilidad de inadmitir de plano las solicitudes de suspensión sin garantías, la mayor parte del Grupo se muestra crítico con la eliminación de la suspensión cautelar anudada a la mera solicitud de la medida y que se vincula al propio derecho de defensa.

Décima. - En cuanto a la limitación de los pagos en efectivo, la reforma nos sitúa junto con los países que tienen un límite más reducido, de 1.000 euros (Rumanía, Grecia, Francia o Portugal). Aunque surgen algunas dudas acerca de la proporcionalidad de la medida, el Grupo no discute su utilidad en la lucha contra el fraude. Al tiempo, se destaca la necesidad de que se armonizara esta regulación a nivel europeo.

Décima primera. - Por lo que se refiere al impuesto de salida, el Grupo se ha centrado en proponer mejoras concretas en su regulación, a saber:

En primer lugar, se ponen de manifiesto los problemas que plantean las referencias al valor de mercado incluidas en los arts. 19 de la LIS y 95.bis de la LIRPF. En el primero, se señala que si se transfieren a España elementos patrimoniales o actividades que han sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado. En estos casos, tal vez sería conveniente que el valor fuera fijado entre los dos Estados implicados con carácter previo, a efectos de evitar una doble imposición.

Por lo que se refiere al art. 95.bis de la LIRPF, para el cálculo de la ganancia patrimonial en el supuesto más habitual, que es el de valores no admitidos a negociación representativos de la participación en fondos propios de sociedades, se establece una valoración contrastable, patrimonio neto o capitalización de resultados, pero siempre salvo prueba de un valor de mercado distinto. Esta última referencia introduce alto grado de inseguridad, ya que ese mayor valor puede ponerse de manifiesto en un momento posterior al traslado de la persona física.

En segundo lugar, se resalta dentro del Grupo la doble imposición que se puede producir en el supuesto de transmisión de las participaciones, ya que en los Convenios para evitar la Doble Imposición se suele atribuir la potestad tributaria sobre estas ganancias exclusivamente al Estado de residencia (con excepciones para sociedades inmobiliarias y participaciones cualificadas). En estos casos, el contribuyente ha satisfecho un impuesto en el Estado en el que era residente, pero es posible que la entidad cuyas participaciones se han transmitido no resida en aquél. Además, ese impuesto no estará directamente relacionado con la transmisión posterior en la que se produce la ganancia patrimonial efectiva, por lo que la eliminación de la doble imposición puede causar conflictos.

En tercer lugar, no parece correcto que el fraccionamiento al que pueden acogerse los sujetos pasivos devengue intereses, tratándose de una deuda cuya liquidez y exigibilidad es discutible.

En relación con los fraccionamientos, también se cuestiona la aplicación de la Instrucción 1/2017 del Departamento de Recaudación de la AEAT al referido fraccionamiento. Dicha Instrucción impide, como regla general, que se acepten como garantía las acciones no cotizadas. En el caso del exit tax, dicha normativa interna de la Agencia da lugar a una contradicción evidente, ya que se determina un valor de los títulos para calcular la ganancia patrimonial, pero, de cara al acceso al fraccionamiento, no se aceptan aquéllos como garantía al cuestionarse, precisamente, su valor. Lo que se reclama, entonces, es un tratamiento simétrico de las acciones no cotizadas, de manera que, al tiempo que dan lugar a una plusvalía, se admita su valor como garantía del fraccionamiento. En general, no estaría de más una regulación específica y generosa en lo relativo a las garantías que pueden ofrecerse para acceder a estos fraccionamientos.

En cuarto lugar, también se propone que el valor tomado como referencia para calcular el impuesto sea objeto de ajuste retrospectivo en caso de posterior transmisión a terceros por valor inferior del estimado.

Finalmente, respecto a los supuestos en los que España es el país receptor, no es comprensible por qué la norma sólo tiene en cuenta la posible plusvalía latente generada en el país de origen emisor cuando está dentro de la UE. Podría extenderse perfectamente a aquellas jurisdicciones con las que España tenga un Convenio de Doble Imposición en vigor con cláusula de intercambio de información efectiva, aunque sean terceros Estados.

Décima segunda. - En cuanto a la nueva regulación de las SICAVs, el aspecto más destacable es la atribución a la Agencia Tributaria de la facultad para comprobar el cumplimiento de sus requisitos, además de cierto endurecimiento de estos últimos. La atribución de facultades de control a la Administración tributaria es lógica, ya que no parece razonable que un régimen fiscal especial dependa de unos requisitos que no pueden ser verificados por aquélla. Se trataba, en realidad, de un caso único en nuestro ordenamiento fiscal.

Dicho esto, el Grupo también quiere resaltar que efecto inducido de tal medida ha sido la disolución o transformación de la mayor parte de las SICAVs españolas. Siendo ello cierto, también lo es que la mayor parte de la inversión de dichas SICAVs se encontraba en activos financieros en el exterior.

Las constataciones anteriores tal vez deberían llevarnos a realizar dos reflexiones. De un lado, el abuso que realizan algunas jurisdicciones, incluso europeas, como refugio de grandes patrimonios. De otro lado, tal vez el legislador deba plantearse que, si se quiere incentivar el ahorro de grandes patrimonios y su presencia en España, deben arbitrarse instrumentos dirigidos a tal fin, en lugar de alterar la naturaleza de los pensados con otros objetivos.

Finalmente, y como cuestión más concreta, dentro del Grupo se resalta la necesidad de otorgar certeza en el régimen transitorio, acogiendo de manera expresa, por parte de la Agencia Tributaria, los criterios ya formulados por la Dirección General de Tributos. De un lado, debe afirmarse la ausencia de un plazo mínimo de tenencia de las acciones o participaciones en que se reinvierta la cuota de liquidación de la SICAV (contestación a consulta núm. V3112-21). De otro lado, también resulta conveniente reconocer la posibilidad de que dicha reinversión se produzca a través de la entrega de tales acciones o participaciones por parte de la propia SICAV en pago de la cuota de liquidación (consulta núm. V0574-22).

Décima tercera. - La situación de los paraísos fiscales en España es de absoluta inseguridad, ya que no es suficiente, para dejar de ser paraíso fiscal, con que se suscriba convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. Es necesario, además, que el territorio en cuestión sea excluido expresamente de la lista de paraísos.

Por ello, desde el Grupo se reclama una actualización expresa del listado español de paraísos fiscales y que, además, sea objeto de revisión, también expresa, con la periodicidad suficiente, incluso anual.

Por otra parte, también se ha puesto de manifiesto el problema que supone la presencia en territorios que, al tiempo de realizar la primera inversión, no tienen la consideración de paraísos fiscales, pero luego adquieren dicha condición. En estas situaciones, es posible y frecuente que el inversor español haya suscrito contratos plurianuales, que dan lugar a rentas futuras y que, repentinamente, se ve “atrapado” por la condición sobrevenida del territorio como paraíso fiscal. Para estos casos, las actualizaciones expresas que se reclaman desde el Grupo deberían prever también regímenes transitorios que contemplaran este tipo de situaciones.

Décima cuarta. - La nueva regulación de los pactos sucesorios ha sido valorada de manera positiva por el Grupo, en la medida en que está prevista para situaciones de abuso de Derecho, donde se realizaban transmisiones de bienes

interponiendo un pacto sucesorio. Con ello se conseguía evitar la tributación en ISD, al tratarse como una sucesión mortis causa, actualizar el valor del activo y venderlo seguidamente sin gravamen por IRPF.

No obstante, se recomienda mejorar la proporcionalidad de la medida, tal vez reduciendo el período de cautela, actualmente de cinco años.

Décima quinta. - El valor de referencia en los impuestos patrimoniales

Por lo que se refiere al nuevo valor de referencia, parece evidente que existía un problema con las comprobaciones de valor que se ha intentado solucionar. El sistema anterior era muy ineficiente, dando lugar a una enorme litigiosidad y a un empleo excesivo de recursos públicos en la realización de comprobaciones que, mayoritariamente, eran anuladas por defectos de motivación.

No obstante, el Grupo quiere resaltar algunos problemas en torno a esta nueva figura. En primer lugar, la existencia de múltiples defectos en la descripción de las fincas, que contienen errores que se trasladan luego al valor de referencia.

En segundo lugar, tal vez deban tomarse en consideración un mayor número de factores para individualizar los valores de referencia, como puede ser, por ejemplo, la altura del piso en determinados territorios.

Por último, la práctica ya ha detectado algunas situaciones patológicas, como es el caso de las viviendas de protección oficial, donde la respuesta de la Dirección General de Tributos no parece satisfactoria, ya que consiste en obligar a declarar por el valor de referencia, obligando luego a impugnar la autoliquidación. Peor es la situación en las adjudicaciones en subasta judicial o administrativa, donde la respuesta del Centro directivo ha sido la prevalencia del valor de referencia, a pesar de que, en dichas situaciones, no puede existir dudas acerca de la realidad del precio.

Décimo sexta. - Entrando ya en el ámbito de nuevas propuestas, no incluidas en la LPF, la primera reflexión del Grupo, en línea con la propuesta del CDC relativa a la incorporación del derecho al error, consiste en la necesidad de valorar, en lo favorable, el historial, la conducta a lo largo del tiempo, del contribuyente. En la actualidad, sólo se tiene en cuenta la reincidencia como criterio de agravación de las sanciones, pero, en sentido inverso, también debería valorarse, en lo positivo, el ser un contribuyente con un comportamiento regular y cumplidor a lo largo del tiempo.

Más allá, podría preverse, como ya dijimos, la posibilidad de que se admitiera determinado número –el que se decida– de errores no dolosos por impuesto y en determinado período de tiempo, que no serían objeto de sanción. De esta manera se consigue que el contribuyente que cumple sus obligaciones fiscales regularmente y de manera correcta, viera reconocido su comportamiento mediante la ausencia de reacción sancionadora ante los primeros errores. Se exigiría, eso sí, la no concurrencia de dolo, siendo necesario también acotar con precisión cuántos errores se admiten y en qué plazo de tiempo.

No obstante, no es menos cierto que esta propuesta no refleja una opinión unánime dentro del Grupo, ya que hay quienes, de un lado, resaltan la dificultad que supone apreciar el historial del contribuyente, ya que no todos son comprobados; y, de otro, advierten del riesgo de limitar el efecto de prevención del sistema sancionador.

Décimo séptima. - El impulso de la relación cooperativa se encuentra también incluido en el componente 27 del Plan de Recuperación. En este sentido, el Grupo es unánime en la conveniencia de avanzar en la mejora de dicho modelo. No obstante, existen dos posiciones, que no son necesariamente incompatibles entre sí. La primera, aboga por introducir cierto grado de regulación en la relación cooperativa, que permita darle un impulso definitivo y proporcione certeza. Sobre todo, porque tal clase de regulación proporciona a los funcionarios un escenario de seguridad a la hora de desarrollar actuaciones propias del modelo cooperativo.

Por otra parte, en el Grupo también hay quien resalta que el problema no es tanto de regulación de la relación cooperativa, como de voluntad de avanzar en esta línea. Así, según esta posición, la presentación de los informes de transparencia debería dar lugar a una respuesta de la Administración consistente en una discusión sobre los criterios jurídicos a aplicar. Esto es, se trata de anticipar la discrepancia entre el contribuyente y la Administración, a fin de resolverla cuanto antes y no mediante un modelo inspector de actuación a posteriori, donde cualquier contingencia afecta, posiblemente, a los cuatro años objeto de comprobación. Esta situación se evitaría si la Administración, ante el informe de transparencia, expresara su criterio sobre el aspecto discutible del que se trate, dándole a la empresa la oportunidad de aplicar dicho criterio hacia futuro o mantener la discrepancia.

Décimo octava- En línea con lo anterior, pero con un enfoque más amplio, se ha propuesto, dentro del Grupo, la necesidad de dotar de regulación a las

actuaciones preventivas, que ya se prevén en los actuales planes de control tributario, en formas de visitas preventivas y cartas aviso.

Décimo novena. - En relación con la asistencia al contribuyente, dentro del Grupo también se ha manifestado la inquietud por el incumplimiento del plazo de resolución de las consultas, en especial, cuando afectan a operaciones en el ámbito empresarial, de reestructuración. Se ha señalado también la limitación que supone el modelo español de consultas, limitado a cuestiones jurídicas, pero donde no se da una comprobación de los hechos. Esta situación tal vez podría paliarse, en buena medida, mediante la regulación de las actividades preventivas a las que nos acabamos de referir.

Vigésima. - El Grupo propone también varias mejoras en materia de revisión de los actos tributarios. En primer lugar, se plantea la conveniencia de introducir una previsión que permitiera a los órganos de revisión económico-administrativos la suspensión de los procedimientos en los que se acreditara la existencia de un recurso de casación ante el TS; recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC o recurso/ cuestión prejudicial ante el TJUE que afectara a la cuestión tributaria en controversia. Debe aclararse que dicha previsión afecta a la suspensión del procedimiento de revisión, pero no a la ejecutividad de la deuda, que se regirá por las normas generales.

Correlativa -e idealmente- debería modificarse la LOPJ y la LJCA para que pueda suspenderse, igualmente, el procedimiento contencioso-administrativo cuando el asunto llega a la vía judicial en primera instancia y existe un recurso pendiente que esté admitido a trámite por el TS, TC o TJUE.

La propuesta, sin embargo, no está exenta de inconvenientes, como los que se producen cuando en el mismo asunto se plantean cuestiones afectadas por el futuro pronunciamiento de los tribunales mencionados y otras que no. Parece que no hay más solución que la segregación del expediente, pero ello introduce una complejidad relevante en el procedimiento.

También se plantea la conveniencia de reformar los Tribunales Económico-Administrativos a fin de que puedan plantear cuestiones prejudiciales, reforzando su independencia, en la línea de lo exigido por el TJUE en la Sentencia de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, Banco de Santander.

Por lo que se refiere a la vía judicial, son dos las cuestiones que se plantean. De un lado, la necesidad de añadir a la vía revisora administrativa, dos verdaderas instancias en vía judicial, a diferencia de lo que sucede hoy en día. De otro lado,

la posibilidad de articular un acceso rápido a la casación ante el Tribunal Supremo, a fin de evitar multitud de litigios por ausencia de criterio.

Como cuestión común a todas las vías de revisión, en el Grupo se entiende conveniente explorar la posibilidad de extender los acuerdos a aquellos asuntos que ya se encuentran en vía económico-administrativa. En vía judicial, la posibilidad ya se encuentra prevista en el art. 77 de la LJCA pero, hasta el momento, su utilización en materia tributaria ha sido residual.

Vigésima primera. - También se ha planteado la conveniencia de suprimir los actuales sistemas de módulos, como medida que, conectada con el mejor control de los sistemas de facturación y contabilidad, así como con la limitación de los pagos en efectivo, puede mejorar la lucha contra el fraude.

Dentro del Grupo la idea es compartida, ya que el desarrollo actual de la tecnología no parece que justifique la pervivencia de tales regímenes. No obstante, con carácter previo a la supresión del régimen debe garantizarse un control de los ingresos de esta clase de empresarios, mediante sistemas de remisión telemática de las facturas, unido al desarrollo de la prohibición de los softwares de doble uso.

Vigésima segunda. - Para finalizar, en el Grupo se ha propuesto la adopción de una medida ya existente en otros países, como el Reino Unido. Se trata de permitir el pago de las deudas tributarias, tras el devengo o la finalización del período positivo, pero antes de que se abra el período voluntario “ordinario” de declaración e ingreso. Con ello se permite, en ocasiones, coordinar la eliminación de la doble imposición internacional y facilitar las desinversiones o las liquidaciones de sociedades. También es muy útil para facilitar el pago del ISD y el IBI en los supuestos complejos de sucesión hereditaria.

IV- INTEGRANTES DEL GRUPO DE TRABAJO

1. **Paula Caro**, Socia del Departamento Fiscal de Andersen
2. **Carlos Dieguez Nieto**, Socio Director Área Fiscal, Broseta Abogados.
3. **Antonio Durán Sincreu**, Socio Director de Durán-Sindreu, Asesores Legales y Tributarios
4. **Javier Estella**, Socio-Director, Avandia Asesor. Fiscal y Legal.
5. **Cristina García-Herrera**, Directora de Estudios del IEF.
6. **César Garcia Novoa**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago
7. **Eduardo Gracia**, Socio, Ashurst
8. **Clara Jiménez**, Socia, Pérez-Llorca
9. **Luis López-Tello**, Director Corporativo, económico y Fiscal de Repsol, Repsol
10. **Maximino Linares**, Socio, EY Abogados
11. **Gloria Marín Benítez**, Socia, Uría
12. **Caridad Mourelo**, Jefa de Equipo en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)
13. **Miguel Muñoz**, Socio responsable de procedimientos tributarios, PwC España
14. **Antonio Montero**, Inspector de Hacienda del Estado. Agencia Estatal de Administración Tributaria.
15. **Antonio Puentes**, Socio del departamento de contencioso-tributario de BDO España
16. **Jesús Rodríguez Márquez**, Socio Director de Práctica Tributaria, Ideo Legal
17. **Salvador Ruiz Gallud**, Socio, Equipo Económico
18. **José Ignacio Ruiz Toledano**, Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Estas propuestas del Grupo de Trabajo de FIDE, han sido elaboradas a partir de las aportaciones e intervenciones de todos los participantes en dicho grupo. Si bien lógicamente no representan la opinión unánime de todos, sí reflejan las cuestiones en las que se ha centrado el debate.

Todas las personas que han participado en este grupo de trabajo de Fide, lo han hecho a título personal y no en representación de las entidades, despachos, Universidades o empresas, donde llevan a cabo su labor profesional, por lo que estas conclusiones no reflejan y no recogen posturas institucionales sino particulares de cada uno de los miembros del grupo.

V- AGRADECIMIENTOS

Fide agradece a **Jesús Rodríguez Márquez**, Socio Director de Práctica Tributaria, Ideo Legal, el trabajo de dirección realizado y el haber incorporado todas las aportaciones de cada uno de los integrantes del grupo de trabajo, cuyo resultado es este Documento de Conclusiones y Propuestas.

Página | 63

Han sido meses donde hemos podido debatir y trabajar intensamente y ha sido un honor y un privilegio contar con las aportaciones de todos los miembros del Grupo.

VI- FIDE

La Fundación FIDE constituye hoy un lugar de **encuentro permanente** de profesionales del más alto nivel o con una larga trayectoria profesional, que desarrollan su actividad en las **empresas**, los **despachos profesionales** y la **Administración Pública**.

Fide es un think-tank jurídico-económico, un centro operacional del conocimiento en estado práctico, que se hace posible gracias a la participación activa de todos los estamentos de la sociedad civil que tienen algo que decir al respecto: desde la alta dirección de las empresas a los despachos de abogados, desde las cátedras universitarias hasta los tribunales de justicia, desde todas las instancias de la administración hasta los profesionales de diferentes ámbitos relacionados con el mundo del Derecho y de la Empresa.

En Fide hemos constituido una serie de grupos de trabajo que tienen por finalidad hacer una **reflexión continuada y profunda** sobre algunos de los grandes temas que hemos considerado que, por su **urgencia, necesidad de reforma o capacidad de mejora** merecen ser objeto de una especial reflexión por un conjunto de expertos. Algunos ya han publicado sus primeras conclusiones, han hecho propuestas normativas concretas o han avanzado un primer análisis de la situación. Otros lo irán haciendo a lo largo del año. Pero de lo que no cabe duda es que en cada grupo tenemos un **punto de referencia imprescindible**. La composición de cada grupo, con **profesionales con amplia experiencia y profundo conocimiento** de cada materia permite ir abordando todas aquellas cuestiones que colectivamente consideramos que merecen una reflexión. En ocasiones esta puede reflejarse en unas **conclusiones mayoritariamente aceptadas, o en propuestas normativas específicas**, en otras **el propio debate revela la complejidad y distancia de las posiciones** y por tanto el valor de trabajo se refleja en resúmenes puntuales sobre los temas abordados. En cualquier caso, cualquier profesional ocupado en



la evolución, desarrollo, aplicación o mejora de la regulación y especialmente de la regulación económica debe conocer estos trabajos y contribuir a su desarrollo, conocimiento y difusión.

Los integrantes de estos grupos de trabajo son **miembros de Fide** y asistentes habituales a las sesiones y foros de Fide, que están estrechamente vinculados a las materias abordadas en las respectivas áreas de análisis.

COORDINACIÓN ACADÉMICA DEL GRUPO DE TRABAJO

Victoria Dal Lago Demmi, Directora Académica, Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, Fundación Fide.
(victoria.dallago@thinkfide.com)

Ana de Santiago Gómez, Coordinación Académica, Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, Fundación Fide.
(ana.desantiago@thinkfide.com)