


DOCUMENTO DE CONCLUSIONES

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

FUNDACIÓN FIDE | OCTUBRE 2023

Actualización de las conclusiones obtenidas en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal





**Evaluación final de la
Ley 11/2021, de 9 de
julio, de medidas de
prevención y lucha
contra el fraude fiscal II**

FUNDACIÓN FIDE | OCTUBRE 2023



Índice

I.- Presentación y objetivos.....	3
II.- Actualización de las conclusiones obtenidas en relación con las medidas incluidas en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal	6
1.- Obligaciones de información sobre monedas virtuales.....	6
2.- Recargos por declaración extemporánea.....	6
3.- Prohibición de software de doble uso.....	7
4.- Medidas cautelares ante solicitudes de suspensión.....	8
5.- Lista de deudores.....	9
6.- Entradas domiciliarias	10
7.- Responsabilidad solidaria.....	12
8.- Inadmisión de solicitudes de suspensión sin garantías.....	12
9.- Limitación de pagos en efectivo	12
10.- Impuesto de salida.....	12
11.- SICAVs	14
12.- Jurisdicciones no cooperativas.....	15
13.- Pactos sucesorios.....	16
14.- El valor de referencia en los impuestos patrimoniales	16
III.- Nuevas propuestas dirigidas a mejorar el cumplimiento voluntario	18
1.- Disposiciones generales y regulación general de los tributos.....	18
2.- Procedimientos de aplicación de los tributos	32
3.- Revisión	39
4.- Infracciones y sanciones	43
IV.- Integrantes del grupo de trabajo:.....	45
V.- Agradecimientos.....	46
VI.- Fide	46
VII.- Coordinación académica del grupo de trabajo.....	47

I.- Presentación y objetivos

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 en el 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.

Su desarrollo se ha producido en dos fases. Una primera dirigida a realizar aportaciones para la evaluación intermedia, se centró, de manera prioritaria, en el análisis de las medidas incluidas en la LPF. El resultado de dicho trabajo se ha plasmado en un informe, que también apunta algunas de las reformas que, sin figurar en la LPF, podrían servir, a juicio del Grupo, para mejorar la aplicación del sistema tributario y reducir el fraude (puede consultarse [aquí](#)).

La segunda fase pretende realizar nuevas aportaciones para la evaluación final de la LPF, siguiendo el mismo esquema de análisis, por un lado, de las medidas incluidas en dicho texto legal y, por otro lado, de inclusión de nuevas propuestas. El primer trabajo ya se encuentra realizado, por lo que nos limitaremos ahora a incluir las conclusiones del informe ya publicado, pero actualizándolas, ya que, en unos casos, se han producido modificaciones o desarrollos reglamentarios y, en otros, han recaído resoluciones judiciales que han modificado la aplicación de las medidas.

En consecuencia, el grueso del segundo informe se va a centrar en la exposición de nuevas medidas que permitan una reforma profunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), a fin de mejorar el cumplimiento voluntario.

De conformidad con lo anterior, las materias que se han abordado, ordenadas con arreglo a la estructura de la LGT, son las siguientes:

- 1.- Disposiciones generales y regulación general de los tributos
- 2.- Procedimientos de aplicación de los tributos
- 3.- Revisión de actos
- 4.- Infracciones y sanciones

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 sí, 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.- Actualización de las conclusiones obtenidas en relación con las medidas incluidas en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

1.- Obligaciones de información sobre monedas virtuales

Con relación a las obligaciones de información sobre las monedas virtuales, el Grupo puso 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.

Dicha propuesta sigue hoy vigente, si bien es cierto que, al menos, se ha producido ya el desarrollo reglamentario de la nueva obligación y que éste ha pretendido aclarar algunos aspectos, como la propia definición de moneda virtual. Nos referimos al RD 249/2023, de 4 de abril, que permitirá que la obligación de información se cumpla, por vez primera, en 2024. El Real Decreto 249/2023 define, a estos efectos, las monedas virtuales mediante una remisión a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Su art. 1.5 señala que *“se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente”*.

Este desarrollo normativo se ha completado mediante las Órdenes HFP/886/2023 y HFP/887/2023 (publicadas en el BOE el día 29 de julio de 2023), que aprueban los modelos 721 (la primera), y 172 y 173 (la segunda).

2.- Recargos por declaración extemporánea

La nueva regulación de los recargos por declaración extemporánea y de las reducciones de sanciones se valoraron 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 liquidación 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.

3.- Prohibición de software de doble uso

En relación con la prohibición del software de doble uso, el Grupo analizó tanto su régimen sustantivo como el sancionador. El primero fue objeto de valoración positiva, a expensas del modo en que se concrete su desarrollo reglamentario, cuya aprobación se está demorando de forma excesiva. En particular, preocupa que 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 expuesto 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 sea 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.

4.- Medidas cautelares ante solicitudes de suspensión

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.

5.- Lista de deudores

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, existía una opinión mayoritaria en el Grupo que abogaba por que únicamente se incluyeran en el listado las deudas que hayan adquirido firmeza. Dicha opinión ha sido incorporada a la actual regulación, por vía interpretativa, por parte de la jurisprudencia (STS 50/2023, de 20 de enero, rec. núm. 1467/2021 y STS 86/2023, de 25 de enero, rec. núm. 465/2021).

Finalmente, debe señalarse que la norma aclara, expresamente, 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.

La situación se ha solventado, a efectos prácticos, para la mayor parte de los casos de liquidaciones administrativas que hayan sido impugnadas, ya que la publicación se demorará hasta la firmeza. Lo usual será que el contribuyente haya solventado el problema del pago durante los años de transcurso del litigio. Pero no sucede lo mismo para el resto de supuestos, como son los de liquidaciones no recurridas y de autoliquidaciones presentadas sin ingreso pero con solicitud de aplazamiento.

6.- Entradas domiciliarias

En relación con la nueva regulación de las entradas domiciliarias, el Grupo reconoce que se 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.

En segundo lugar, 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:

- 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.
- 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.
- 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 este sentido, la reciente STS de 29 de septiembre de 2023 (rec. cas. 4542/2021) considera que en tales casos el derecho en liza no es la protección del domicilio, sino los de intimidad personal, secreto de las comunicaciones y protección de datos, esto es, lo que se ha venido a reconocer como derecho a un “entorno virtual”. Ahora bien, simultáneamente, extiende al acceso a los dispositivos electrónicos toda la doctrina aplicable a las entradas domiciliarias.

Es cierto que el supuesto examinado por el Tribunal presenta importantes singularidades, ya que el acceso que se produjo lo fue al ordenador portátil de una persona física, al margen de una entrada domiciliaria y como medida cautelar.

Por ello, también debe tenerse en cuenta la doctrina de la STS de 4 de junio de 2023, rec. cas. 6104/2022, que considera que no existe vulneración de derechos en el copiado masivo de datos de un ordenador de una empresa y su servidor. Ahora bien, las circunstancias particulares de este caso también explican el fallo, a saber:

- En primer lugar, el caso examinado en esta otra resolución se refiere a un copiado de información realizado con ocasión de una entrada domiciliaria que había sido consentida por el administrador, quien también suscribió de conformidad la diligencia relativa al acceso a la información.
- En segundo lugar, en este supuesto el acceso se produce a un ordenador de la empresa, afecto a su actividad y, por tanto, con presunción de “trascendencia tributaria”.
- Finalmente, durante el proceso no se había acreditado que en la información descargada y copiada existiera ninguna de carácter personal.

Como puede observarse, la situación es lo suficientemente compleja como para reclamar una intervención expresa del legislador. Debemos advertir, además, que ninguno de los dos supuestos que acabamos de exponer se refiere a casos de accesos a una “nube”, donde la situación es aún más compleja, ya que aquella almacena tanto datos económicos como comunicaciones entre trabajadores, socios y terceros (correos electrónicos). Ello aconseja, más si cabe, una regulación que aclare las condiciones en que debe producirse el acceso a cada uno de los diferentes dispositivos, en función de cuál sea la información que, presumiblemente, almacenen y del tipo de actuación que se esté desarrollando.

7.- Responsabilidad solidaria

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.

8.- Inadmisión de solicitudes de suspensión sin garantías

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.

9.- Limitación de pagos en efectivo

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.

10.- Impuesto de salida

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 a los fraccionamientos, también se cuestiona la aplicación de la Instrucción 1/2023, de 31 de marzo, de la Directora 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.

No obstante, debe señalarse también que la referida Instrucción 1/2023 admite como garantía las participaciones en sociedades no cotizadas siempre que se trate de entidades de tenencia de bienes inmuebles, sean embargadas y se acuerde una prohibición de disponer. También se admite la prenda de tales participaciones si el deudor inscribe la prohibición de disponer de esos bienes inmuebles.

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.

11.- 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.

Dicho esto, el Grupo también quiere resaltar que el 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.

12.- Jurisdicciones no cooperativas.

La Ley 11/2021, de prevención y lucha contra el fraude, introdujo el concepto de jurisdicción no cooperativa, en sustitución de los antiguos conceptos de paraíso fiscal y territorio de nula tributación. No obstante, la concreción de la lista de territorios encuadrables bajo ese concepto, requería la aprobación de una Orden Ministerial al efecto, indicándose que, en tanto la misma no estuviera vigente, se entendería como tales a los territorios que, estando incluidos en el antiguo RD 1080/1991, de 5 de julio no hubieran dejado de tener esa consideración con posterioridad. Pero el problema radicaba en que, al no haberse regulado explícitamente esa exclusión vía norma reglamentaria, la situación de los paraísos fiscales en España era, hasta el momento, 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.

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

La anomalía que suponía la existencia de un listado no actualizado ha sido salvada por la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. Dicha norma no solo ha acomodado la regulación de los paraísos fiscales al concepto de “jurisdicciones no cooperativas”, sino que, en consonancia con ello, ha adoptado un enfoque dinámico. Así, como señala su Exposición de Motivos, *“la lista se revisará periódicamente a la vista de las actualizaciones internacionales y de los desarrollos y avances nacionales. En particular, conciliándolo con el resto de los criterios, como el relativo a los países y territorios de nula o baja tributación, es importante tener en cuenta en la configuración de la lista qué países y territorios están intercambiando de forma efectiva información tributaria con España puesto que la publicación de la lista debe operar como incentivo para seguir haciéndolo y no como desincentivo, lo que podría suceder si un aspecto tan crítico como éste no fuese adecuadamente valorado en la decisión. Todo ello sin perjuicio de las consecuencias previstas en el ordenamiento jurídico para los países y territorios incluidos en las listas internacionales, figuren o no en las nacionales”*.

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.

13.- Pactos sucesorios

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.

Para finalizar, debemos resaltar que la constitucionalidad de la medida, cuestionada por la Xunta de Galicia, ha sido confirmada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 62/2023, de 24 de mayo.

16

14.- 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.

III.- Nuevas propuestas dirigidas a mejorar el cumplimiento voluntario

1.- Disposiciones generales y regulación general de los tributos

Entrando ya en el ámbito de las nuevas propuestas, un primer grupo se refiere a las disposiciones generales y a lo que podemos denominar Derecho tributario sustantivo.

1.1.- Ámbito de aplicación

Con relación a lo que puede definirse como disposiciones generales, y aunque la LGT establece en su artículo 1.1. que la misma es de aplicación a todas las Administraciones tributarias y que se dicta al amparo de las competencias del Estado de los artículos 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución, convendría introducir algunas aclaraciones normativas sobre su ámbito de aplicación.

Así, se sugiere precisar en la norma siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, aquellas materias que por ser “derecho codificado”, integran la Hacienda General y deben tener una regulación uniforme en todo el Estado. Por ejemplo, el interés de demora y los demás componentes de la deuda tributaria.

En este sentido, la STC 65/2020, de 18 de junio –FJ 7º- aclara el alcance de cada título competencial, en particular, de los formulados por los arts. 149.1.1º, 8º, 14º y 18º.

Además, debe afrontarse la tarea pendiente de adaptar la LGT al Derecho de la Unión Europea, siguiendo las pautas marcadas en su momento por el informe *La adaptación de la regulación del derecho tributario general al ordenamiento comunitario elaborado en junio de 2011*, por la Comisión de Estudios para la Adaptación del Derecho Tributario al Comunitario y publicado por el Instituto de Estudios Fiscales. Esta adaptación incidirá en diversas cuestiones relativas, fundamentalmente, a principios, fuentes y procedimientos

1.2.- Principios generales

El Grupo considera conveniente una actualización de la enumeración de los principios, a los que deberían incorporarse algunos de los que han sido elaborados y desarrollados por la jurisprudencia. Es lo que sucede con el principio de buena administración, cada vez con mayor aplicación en los tribunales, pero huérfano de toda regulación, excepción hecha de su incorporación a la Carta Europea de Derechos fundamentales (lo que no es poco). Sería conveniente que la LGT recogiera el principio y formulara, aunque fuese a título ejemplificativo, aplicaciones concretas de la buena administración.

En conexión con el principio anterior, sería muy positiva la incorporación del de regularización íntegra, con una gran fuerza expansiva en la jurisprudencia, pero que permanece al margen de la disciplina de la LGT. La regulación que se propone no sólo debería enunciar el principio y las situaciones en las que opera, sino que debería establecer los cauces procedimentales para su aplicación práctica.

Otro tanto se puede decir de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, que carecen de todo desarrollo en la LGT. Sobre esta cuestión se ha ocupado el Informe 2/2019 del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC), que formula una propuesta concreta de regulación y que el Grupo comparte (puede consultarse [aquí](#)).

19

Así, dicho Informe propone, en primer lugar, incorporar de forma expresa el principio de protección de la confianza legítima en el articulado de la LGT. Se apuesta, opinión que compartimos, por incluirlo en el art. 3 del Capítulo I del Título I de la LGT, relativo a los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario, de forma aislada o junto a los principios de seguridad jurídica (del que es manifestación subjetiva) y de buena fe.

En segundo lugar, se propone que se analice la conveniencia de complementar la incorporación del principio de protección de la confianza legítima con una formulación del mismo, similar a la realizada por el TS en su Sentencia de 13 de junio de 2018, conforme a la cual, *"en supuestos de cambio de criterio interpretativo por parte de la Administración tributaria de los que deriven efectos perjudiciales para el obligado tributario, el nuevo criterio interpretativo no será aplicable con efectos retroactivos respecto de periodos anteriores no prescritos cuando en tales períodos el obligado tributario hubiera ajustado su comportamiento a actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente precisos y concluyentes como para generar una razonable convicción en el obligado tributario sobre la adecuación de su conducta al criterio seguido por dicha Administración"*.

Adicionalmente, el CDC se plantea la posibilidad de incorporar una enumeración de "actos o signos externos" capaces de otorgar confianza legítima. En ella podrían incluirse específicamente, las consultas tributarias

(arts. 88 y 89 LGT) y distintos instrumentos a través de los cuales se informa a los contribuyentes sobre los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria (art. 87 LGT), como las notas informativas publicadas a través de la web de la AEAT, los manuales sobre la aplicación de los diferentes impuestos y las explicaciones o aclaraciones contenidas en la página web de la Agencia Tributaria, agrupadas por impuestos y conceptos (programa INFORMA). También debería incorporarse en este listado los criterios interpretativos de la Administración tributaria recogidos en las disposiciones generales interpretativas (art. 12 LGT), ya que la obligación de publicarlas en el boletín oficial que corresponda permite que los contribuyentes puedan conocer y, en su caso, seguir, los parámetros de actuación considerados adecuados por la Administración tributaria.

Por otra parte, y esto ya al margen del Informe del CDC, pero conectado con la confianza legítima, resulta conveniente que se incorpore a la LGT la doctrina del TEAC, ya muy consolidada, relativa a los cambios de criterio, tanto administrativos como judiciales. Sobre la virtualidad de dicho principio ante cambios de criterio ya se había pronunciado el TEAC en sus resoluciones de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016), 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) y 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020).

En la resolución de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016) se analizaron los efectos de un cambio de criterio producido por una resolución del propio Tribunal Central respecto de situaciones declaradas por los obligados aplicando lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. Ante esta situación, el Tribunal afirma que *“podemos determinar que un cambio de criterio de la Administración será vinculante sólo desde que dicho cambio tenga lugar, no pudiéndose regularizar situaciones pretéritas en las que el contribuyente aplicó el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación”*.

En la resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) se examinaron los efectos de un cambio de criterio producido tanto por resoluciones del TEAC como por sentencias del Tribunal Supremo respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. De nuevo, vuelve a reiterarse la doctrina anterior, afirmando que *“el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación”*.

El criterio sentado en las resoluciones anteriores se vuelve a reiterar en la de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) en la que se analizaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme a un criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo. La Inspección regularizó la situación tributaria aplicando un criterio contrario, derivado de nuevas sentencias del Tribunal Supremo que modificaban la jurisprudencia anterior, perjudicando al obligado tributario. La actuación del interesado no se consideró en este caso por parte de este Tribunal Central acreedora de protección en virtud del principio de confianza legítima, entre otras razones porque, aunque cuando se devengó el impuesto estaba vigente la jurisprudencia en la que se apoyó el obligado tributario, ya no lo estaba cuando presentó su autoliquidación. En esta ocasión, el TEAC llegó a precisar, por vez primera, el momento que considera relevante para la aplicación del cambio de criterio, que no es, según esta posición, el vigente en el devengo, sino el aplicable cuando debe cumplirse la obligación, con la presentación de la autoliquidación.

Asimismo, dicha resolución aclara, de manera muy precisa, qué debe entenderse por "criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación", en el sentido de que debe equipararse al criterio que vinculaba a la Administración tributaria que regulariza la situación del contribuyente. A su vez, dicho criterio puede ser fruto a) de sus propios actos o manifestaciones, expresados, por ejemplo, en los manuales de confección de las autoliquidaciones, b) de contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, c) de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central constitutivas de doctrina o dictadas en unificación de criterio o en unificación de doctrina o d) de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Como consecuencia de la doctrina anterior, el TEAC ha dictado dos resoluciones relativas a los efectos del cambio de criterio del Tribunal Supremo en relación al gravamen de los intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos. Ambas resoluciones son de fecha 29 de mayo de 2023 y sus números son RG 2478/2022 y 8937/2022. La doctrina unificada que se fija es la siguiente:

“La doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) es de aplicación a los intereses de demora abonados al obligado tributario por cualquier Administración tributaria, estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos.

Conforme a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020), que corrige expresamente el criterio fijado por dicho Tribunal en sentencia previa de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) sobre la misma cuestión de interés casacional, los intereses de demora abonados al obligado tributario por la Administración tributaria estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, principio de creación jurisprudencial cuya eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso. En este sentido, la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia, puesto que no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria”.

22

Por tanto, parece que la Administración tiene un criterio claro ante los cambios interpretativos perjudiciales para el contribuyente, que no sólo se refiere a las modificaciones en la jurisprudencia aplicable, sino a los propios cambios en el criterio administrativo. Consiste en impedir su aplicación a períodos anteriores, con fundamento en el principio de confianza legítima, pero entendiendo que el criterio vigente es el existente en el momento de la presentación de la autoliquidación, no siendo relevante el devengo de la obligación. No estaría de más que dicha doctrina se incorporara a la LGT, como manifestación del principio de confianza legítima.

Para finalizar con los principios, el Grupo también considera conveniente incorporar el de buena regulación, anudándole, asimismo, consecuencias concretas, como es la necesidad de realizar evaluaciones normativas ex post, que permitan conocer los resultados de las reformas. Resultados que deben medir aspectos tan esenciales como el impacto recaudatorio, distributivo o de costes de cumplimiento.

Sin abandonar el mismo art. 3 de la LGT, el Grupo considera que la prohibición de amnistías fiscales que formula dicho precepto debe interpretarse en términos que no impida regularizaciones que sean una respuesta a situaciones complejas ocasionadas por negocios jurídicos nuevos y de difícil calificación. En tales situaciones, puede ser necesaria la creación de regímenes especiales de tributación, incluso con carácter temporal y sin que ello se considere una infracción del citado art. 3.

1.3.- Interpretación

Las reglas sobre interpretación deben mantenerse, insistiéndose en el carácter meramente jurídico y no económico de las reglas exegéticas, aunque la interpretación jurídica no tenga por qué ser literal y admita fórmulas teleológicas o finalistas.

Como hemos avanzado en el apartado precedente, debería garantizarse, en aras de la seguridad jurídica, el carácter prospectivo de los cambios de interpretación, en particular cuando sean perjudiciales al contribuyente. Ya hemos visto que ésta es la posición del TEAC, que invoca a tal efecto el principio de confianza legítima. No obstante, debe tenerse en cuenta que el propio Tribunal Supremo va a pronunciarse sobre esta cuestión, ya que existen varias casaciones admitidas que tratan esta materia. Por citar las más relevantes, existen varios autos de admisión relativos a los efectos retrospectivos de la nueva doctrina sobre las entradas domiciliarias, todos de 27 de octubre de 2022 (ATS 15067/2022, 15068/2022, 15074/2022, 15078/2022, 15081/2022, 15082/2022, 15085/2022 y 15088/2022). En tales resoluciones se justifica tratar esta cuestión en los siguientes términos:

“5. Por último respecto a la cuestión relativa a si nuestra jurisprudencia ostenta o no carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme debemos indicar que el cambio de criterio jurisprudencial, debidamente motivado, que se deriva de la evolución de la propia doctrina originada en los órganos superiores, a través de los recursos de casación y de revisión es considerado por el Tribunal Constitucional como acorde con la Constitución (STC 246/1993, de 19 de julio, FJ 3). Ahora bien, los cambios jurisprudenciales están sometidos a las garantías constitucionales no solo en lo que se refiere a la exigencia de motivación de la nueva jurisprudencia que se establezca, sino también al alcance temporal de las consecuencias que se puedan derivar de ese nuevo criterio jurisprudencial.

En vía de principio, el ámbito de aplicación de la jurisprudencia, desde el punto de vista temporal, es el mismo que corresponde a la ley que interpreta. La jurisprudencia es, por su propia naturaleza, de aplicación inmediata a todos los casos sometidos a los tribunales a los que la norma sea aplicable por razones temporales, con arreglo a lo que se ha calificado, especialmente en el

ámbito del Derecho procesal, como principio de retroactividad mínima, en la línea del "mínimo efecto retroactivo" (STC 95/1993, de 23 de marzo), y de la aplicación inmediata del nuevo criterio, equivalente a dar eficacia retroactiva al cambio sobrevenido (*regular retroaction*), según subraya la doctrina científica. Esto es una consecuencia del carácter accesorio y complementario de la jurisprudencia respecto de la ley que aplica e interpreta, una de cuyas manifestaciones se refleja en el artículo 161.1 a), inciso segundo, CE cuando dice que la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada".

La eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial que se deduce de este principio no es absoluta, planteando este recurso si puede prevalecer o no cuando implique como en este caso el sacrificio de derechos fundamentales o también de valores que la Constitución protege frente a la aplicación retroactiva de las normas, en aras de los principios de protección de situaciones consolidadas, de garantía de la seguridad jurídica, de proscripción de la arbitrariedad.

Así, si bien la eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial es una cuestión que no es totalmente nueva, sí que pervive su carácter litigioso no exento de matices e interpretaciones que reavivan un debate jurisprudencial y doctrinal no totalmente solventado que reclama una nueva respuesta por parte de esta Sala. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva como criterio orientador y pacificador de la situación controvertida fijando jurisprudencia en relación con el carácter retrospectivo o prospectivo de la jurisprudencia emanada del nuevo recurso de casación articulado por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que persiguió como finalidad encomendar al Tribunal Supremo la formación de jurisprudencia cuando se estime que presenta interés casacional objetivo".

Un aspecto particular de esta misma materia ya ha sido analizado por el Tribunal Supremo. Nos referimos a la cuestión planteada por el Auto 15088/2022, de 27 de octubre, que admite un recurso de casación cuya segunda cuestión con interés casacional objetivo es la siguiente:

"1.2. Precisar si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme".

Como puede observarse, se trata también del posible efecto retrospectivo de la jurisprudencia del Tribunal relativa a las entradas domiciliarias, pero con el matiz de tratarse de supuestos en los que el Auto autorizante había adquirido firmeza. Y con otro aspecto singular, como es el hecho de que el único vicio que cabía imputarle tanto a la actuación de la Administración como a la autorización concedida era el hecho de iniciarse la inspección mediante la entrada domiciliaria. Dicha cuestión ha sido resuelta por tres SSTs, todas de 12 de junio de 2023, rec. cas. 2086/2022, 2525/202 y 2434/2022, que parecen reconocer una especie de confianza legítima a la Administración en cuestiones procedimentales, siempre que, dada la insuficiencia del marco normativo, actúe en la creencia de estar respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Al tiempo, toma en consideración la actitud del recurrente que, al impugnar el Auto habilitante, no invocó el inicio del procedimiento mediante la entrada como defecto invalidante.

Estas resoluciones, además, se pronuncian sobre un aspecto distinto al de los efectos temporales de la jurisprudencia, aunque íntimamente relacionado con el mismo. Así, frente a lo sostenido por las resoluciones de instancia, afirma la validez de las pruebas obtenidas en actuaciones de entrada y registro que, aunque incumplían el requisito de la preexistencia de un procedimiento inspector, se encontraban autorizadas judicialmente y se observaron las garantías y presupuestos que, conforme al estado de interpretación jurídica establecido por la jurisprudencia en ese momento, eran exigibles

25

En todo caso, el panorama descrito muestra que sería relevante que la propia Ley –tal vez, debería ser la reguladora de la jurisdicción- clarificara la situación del carácter prospectivo o retrospectivo de la jurisprudencia, según se trate de cambios peyorativos o favorables y si afecta a cuestiones sustantivas o procedimentales. Dicha norma también debería prever que los cambios de jurisprudencia del Tribunal Supremo se acordaran por el Pleno de la Sala y no por una de sus Secciones.

Esta cuestión ha sido objeto de estudio por Fide, precisamente, en el seno de un Grupo de trabajo dirigido por la Catedrática de la Universitat de València, Ana Juan Lozano. Como resultado, se ha publicado un Documento de propuestas que puede consultarse [aquí](#).

Por otra parte, el Grupo considera que, tratándose de criterios administrativos de interpretación, debería establecerse un orden de prelación más claro que el actual, jerarquizándolos en función del organismo emisor, Ministro, TEAC o DGT. Asimismo, se reclama una mayor transparencia, que debería llevar, por ejemplo, a hacer públicas las instrucciones emitidas por los Departamentos de la Agencia Tributaria.

En este sentido, además, debe aclararse cuándo una disposición (el más claro ejemplo es el de las instrucciones de la Agencia Tributaria) tiene carácter

interpretativo, dictada al amparo del artículo 6 de la actual Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, y cuando es una verdadera disposición normativa reglamentaria de carácter general. El criterio empleado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo es la de que la naturaleza jurídica de la disposición viene dada, no por la denominación empleada, sino atendiendo a circunstancias como su contenido, o su alcance y finalidad, de modo que habrá que verificar si se realiza una innovación del ordenamiento jurídico o si simplemente se fijan unos criterios exegéticos en relación con normas ya existentes. Deben incorporarse a la ley estos criterios jurisprudenciales.

1.4.- Calificación y normas antiabuso

En cuanto a las medidas antiabuso, conviene diferenciar entre las vigentes cláusulas de simulación y conflicto (artículos 16 y 15 de la Ley General Tributaria) y la calificación del artículo 13, algo que el Tribunal Supremo recientemente ha aclarado en la sentencia 234/2023 de 23 de febrero de 2023 (nº de recurso 5730/2021), donde rechaza que se pueda utilizar la calificación para aislar el flujo económico del negocio y llegar a un resultado consistente en situar el negocio en otro esquema negocial. A lo que hay que unir las sentencias del Tribunal Supremo, de 2 y 22 de julio de 2020 (recursos de casación 1429/2018 y 1432/2018), según las cuales no son intercambiables las potestades de calificación (artículo 13 de la LGT), conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15) y simulación (artículo 16).

Sería aconsejable una aclaración sobre el contenido real de estas potestades, ya que existe una gran confusión en la vigente ley en torno al recurso por parte de la Administración a estas distintas facultades previstas en la LGT. Y si bien está claro que calificar es simplemente poner una etiqueta jurídica a un negocio previamente calificado por el contribuyente en su autoliquidación, no es pacífico que la recalificación que lleva a cabo la Administración no pueda usarse para contrarrestar una conducta abusiva del contribuyente. Y aunque aplicar la simulación debe ser siempre posterior a la calificación, el recurso a esta potestad conlleva una gran confusión en tanto se trata de una categoría no regulada en la norma tributaria, debiendo aplicarse el concepto civil de la misma. Y en la práctica, cuando la Administración recurre a la simulación no suele acreditar la concurrencia de las notas civiles de la misma, como la existencia de simulación absoluta o relativa, verificando la ocultación en el primer caso o determinando cuál es el negocio simulado y cuál es el disimulado en el segundo. También, justificando si se trata o no de un supuesto de simulación en la causa. Por no referirnos a los problemas que suscita la aplicación del conflicto del artículo 15, especialmente en los casos cero en que no hay criterio de la Comisión Consultiva o la interpretación del carácter notoriamente artificioso o impropio del negocio y su delimitación con la simulación relativa.

Conviene, por tanto, sugerir cambios legislativos que susciten una mayor seguridad jurídica en esta materia. Podría proponerse que se cree una verdadera cláusula antiabuso, tomando como referencia el modelo contenido en el artículo 6 de la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (en adelante, Directiva ATAD). Ello supondría adoptar un modelo normalizado, ya que la LPF, al llevar a cabo la transposición al ordenamiento interno español de la Directiva ATAD, manifestó en su preámbulo que *“en el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación”*.

La transposición de la cláusula del artículo 6 de la Directiva ATAD supondría, entre otras cosas, incluir la referencia a que, para aplicar la medida antiabuso, el actuar del obligado tributario y la ventaja obtenida deben ser contrarios a la finalidad de la norma defraudada y que no cabe aplicación automática de la cláusula, lo que requiere que siempre ha de poder probarse la existencia de una razón económica. Además, en los supuestos de abuso, lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y exigir el tributo de acuerdo con la naturaleza del negocio realizado. Cuestión distinta es la procedencia de sanciones, que tal vez obligaría a discriminar, a tales efectos, entre las distintas conductas abusivas. Y, en todo caso, la solución que se adoptara en el ámbito administrativo sancionador debería coordinarse con el tipo del delito contra la Hacienda Pública.

27

1.5.- Los tributos

Por lo que se refiere a la definición de los tributos, tal vez la LGT debiera aclarar el nuevo ámbito de parafiscalidad que se ha creado a través de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (en adelante, PPNT). En nuestra normativa ordinaria no existía una regulación general de las PPNT hasta la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Dicha norma dio nueva redacción a la disposición adicional primera de la LGT y a los arts. 20 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y 2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. En concreto, la citada disposición adicional de la LGT presenta la siguiente redacción:

1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo.
2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario.

Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general.

En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado” (las negritas son nuestras).

28

Las expresiones “*en particular*” y “*en concreto*” ponen de manifiesto que, junto a las PPPNT previstas en los dos últimos párrafos, pueden existir otras “*que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general*”. En definitiva, nuestro ordenamiento diferencia, de un lado, las exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios por un sujeto privado, que son básicamente las reguladas por todas estas normas, de las impuestas al margen de dicha explotación o prestación.

Esas últimas son las que nos interesan, que se encuentran huérfanas de regulación. La cuestión no es meramente teórica o académica, sino que presenta importantes consecuencias prácticas. De hecho, los gravámenes bancario y energético aprobados por la Ley 38/2022 se han configurado bajo dicho paraguas, y es posible que su juicio de constitucionalidad dependa, en alguna medida, de que dicha calificación sea correcta, en la medida en que se rigen por principios distintos a los constitucionales tributarios.

Como decimos, no existe ninguna regulación de estas PPNT exigidas al margen de la realización de obras o la prestación de servicios públicos. No obstante, sí existe una abundante doctrina del TC, que podría incorporarse a la regulación que proponemos. En concreto, las PPNT se han abordado en las SSTC 182/1997, de 28 de octubre (FFJJ 15 y 16), relativa a la prestación por ILT, un supuesto de contribución de los empresarios; 83/2014, de 29 de mayo (FJ 3), referida al descuento sobre el volumen de ventas de productos

farmacéuticos al SNS o “margen farmacéutico” (también en las SSTC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 y 62/2015, de 13 de abril, FJ 5); 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c) y 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4 (doctrina reiterada en las SSTC 174/2016, de 17 de octubre; 187/2016, de 14 de noviembre; 188/2016, de 14 de noviembre; 196/2016, de 28 de noviembre; 197/2016, de 28 de noviembre; 198/2016, de 28 de noviembre), que se refieren a los pagos para la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondiente al sector eléctrico.

A tenor de la doctrina constitucional, las PPNT no vinculadas a la realización de obras o prestaciones de servicios, presentan varias características definitorias, que, en apariencia, han de darse conjuntamente:

- a) Estamos ante obligaciones impuestas por una norma con rango legal.
- b) Son coactivas.
- c) Han de perseguir una finalidad de interés general.

Esta última ha de ser distinta a la financiación de los gastos públicos. En la práctica totalidad de los casos examinados por la jurisprudencia constitucional, se vincula con los principios rectores del gasto público, normalmente asociados a otros preceptos constitucionales, como los relativos a la protección de la salud o una política económica y social que garantice el acceso a la electricidad a precios razonables.

- d) No tienen carácter tributario, esto es, no van derechamente encaminadas a financiar los gastos públicos, según afirma el TC.

Con estas PPNT no se persigue buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tengan, como efecto económico indirecto, el de servir también a dicha financiación, sino, por ejemplo, efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía.

- e) Solo pueden imponerse a determinados sujetos que mantienen una relación previa con el Ente público en cuyo seno se producen beneficios y cargas para aquellos.

Tales caracteres, que formulan una definición de esta clase de PPNT deberían incorporarse a la disposición adicional primera de la LGT, completando así la disciplina legal de esta singular figura.

1.6.- Obligados tributarios

Con relación a los obligados tributarios, el primer aspecto sobre el que el Grupo muestra su preocupación es el relativo a la regularización de retenciones, donde hay quienes entienden que la regularización debería ser íntegra, en el sentido de afectar tanto al retenedor como al retenido. No obstante, no se trata de una opinión unánime, ya que hay quienes piensan que la norma verdaderamente extraordinaria y que debería replantarse es la que permite la deducción de unas retenciones no practicadas.

Paralelamente, la reciente STS de 20 de septiembre de 2023, rec. cas. 1321/2022 no parece que apunte hacia una extensión del mecanismo de elevación al íntegro. Al menos, lo excluye en aquellos casos en que no sólo no se practica retención, sino que el retenido no incluye la renta en su declaración por considerarla exenta y la regularización se produce en el seno de un procedimiento inspector.

También suscita dudas la regulación de los responsables, centradas, ahora, en la posición de estos sujetos ante el desarrollo de procedimientos autónomos. Y ello porque, además de problemas ya resueltos a través de la jurisprudencia, como es la exigencia multiplicada de recargos o la posibilidad de suspender la deuda con la garantía del deudor principal, existen otros aún pendientes. De entrada, no está expresamente prevista la posibilidad de suspender las deudas de todos los responsables –que es la misma para todos, en la mayor parte de los casos- con una garantía aportada por uno o varios de ellos. En la práctica suele ser admitido por las Dependencias de Recaudación, pero una cuestión tan relevante no debe quedar a la decisión de cada órgano administrativo.

También nos referimos en particular a la escasa, por no decir, nula, información, que reciben unos responsables respecto de lo que sucede con el resto de expedientes. A título de ejemplo, un responsable puede ver prosperar su reclamación por determinado motivo que sería extensible al resto de los así declarados y que, sin embargo, estos últimos no aprovechan por desconocimiento de lo sucedido.

El argumento que utiliza la Administración para negar esta comunicación de la información entre expediente es el carácter reservado de los datos tributarios, ex art. 95 de la LGT. Se trata de un argumento no tan evidente, ya que, existiendo pluralidad de responsables –el caso paradigmático es el de los administradores de sociedades-, lo usual es que cada uno de ellos conozca las circunstancias de los demás y los motivos por los que se ha declarado su responsabilidad. Pero, en todo caso, es un problema que se puede solventar exceptuando estos supuestos en el propio art. 95 de la LGT, opción preferida y recomendada por el Grupo.

1.7.- Extinción de la deuda tributaria: la prescripción

En lo relativo a la extinción de la deuda tributaria, el Grupo ha puesto el acento en el tratamiento de la prescripción. Así, se formuló una propuesta favorable a incorporar una consumación e interrupción parcial de la prescripción, para los casos en que se realicen actuaciones parciales. Aunque es cierto que la prescripción afecta a la obligación tributaria, ello no es obstáculo para admitir que aquélla se vea afectada por una prescripción parcial, en caso de que hayan sido comprobados algunos de sus elementos. Esto es, se trata de vincular la interrupción de la prescripción a las actuaciones realmente realizadas. A favor de esa solución se esgrime, además, que facilitaría las devoluciones de oficio derivadas de pronunciamientos judiciales, ya que la interrupción de la prescripción provocada con ello, sería también muy limitada.

No obstante, en el Grupo también se ha resaltado que esta posición puede ser contraproducente para los derechos de los contribuyentes, en aquellos casos en que se realizan actuaciones con determinado alcance, pero que, materialmente, limitan su objeto. En estas situaciones, la jurisprudencia viene declarando el carácter preclusivo de estas liquidaciones, tanto en relación a lo comprobado efectivamente, como en relación a aquello que lo pudo ser y no lo fue por dejación de la Administración. Este resultado podría verse comprometido si la interrupción de la prescripción se limitara a lo realmente comprobado.

Por otra parte, hay quienes propugnan, precisamente, una mejor y clara regulación del efecto preclusivo de las comprobaciones gestoras, que puede resolver los problemas mejor que una reforma de la prescripción. Debe tenerse en cuenta la reciente STS de 28 de septiembre de 2023, rec. cas. 8710/2021, que reitera su doctrina anterior, en el sentido de que los efectos preclusivos de una comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa.

Para finalizar, el Grupo también muestra su preocupación por la regulación de la prescripción de los responsables. Tal vez los problemas vengan por no entender correctamente que la responsabilidad exige el ejercicio de una acción declarativa y de otra ejecutiva. La primera, salvo para los supuestos del art. 42.2 de la LGT, puede ejercitarse desde que finaliza el plazo voluntario de declaración del tributo a cargo del obligado principal. Por ello mismo, carece de todo sentido que su plazo de prescripción se inicie desde que se puede ejercitar la segunda de las acciones, la de carácter ejecutivo, dirigida al cobro.

2.- Procedimientos de aplicación de los tributos

2.1.- La relación cooperativa

El impulso de la relación cooperativa se encuentra también incluido en el componente 27 del Plan de Recuperación, por lo que ya fue objeto de estudio en el primero de los informes emitidos. 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. No obstante, algunos miembros del grupo de trabajo consideran que, para ello, también sería necesario, un paralelo compromiso por parte de los obligados tributarios en la elaboración de esos informes de transparencia, evitando situaciones en las que su contenido es meramente formal.

32

2.2.- La fijación de criterios administrativos de interpretación: las consultas tributarias

En relación con la asistencia al contribuyente, en el primer informe, el Grupo ya manifestó su inquietud por el incumplimiento del plazo de resolución de las consultas, en especial, cuando afectan a operaciones en el ámbito empresarial de reestructuración. Se señalaba 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, que ya se prevén en los actuales planes de control tributario, en formas de visitas preventivas y cartas aviso.

Esta cuestión ha sido retomada por el Grupo en esta segunda fase, dada su relevancia de cara a la mejora del cumplimiento voluntario. Así, hay miembros de dicho Grupo que ponen de manifiesto los inconvenientes que implica la fijación de criterio por parte del TEAC, ya que éste actúa a posteriori y como consecuencia de la interposición de recursos. Se propone, por ello, que no sea dicho organismo quien fije criterio para toda la Administración, sino la DGT y, además, que se prevea un cauce de aplicación de dichos criterios. En la actualidad, nadie la discute, pero la ausencia de comprobación de los hechos introduce un elemento de incertidumbre, que permite a los órganos de inspección obviar las contestaciones a consultas bajo el argumento de no coincidencia entre los hechos relatados en la consulta y los posteriores comprobados. Frente a ello, debería establecerse un procedimiento por el que, ante una duda relativa a los hechos por parte de la Inspección, sea obligatorio formular petición de informe a la DGT. Y no sólo para el caso del consultante, sino para cualquier contribuyente que invoque un criterio administrativo.

No obstante, dentro del Grupo también se pone de manifiesto que la atribución de la fijación de criterio vinculante a la DGT de forma exclusiva implica una quiebra de la independencia funcional de los órganos económico-administrativos, que se verían sometidos a la interpretación de un órgano de la Administración tributaria. Cuestión distinta es la relativa a la ausencia de valoración de los hechos al emitir consultas. Aquí sí puede pensarse en alterar el modelo, introduciendo una fase previa de instrucción o, al menos, para los casos que generan mayor conflictividad, como es el de la verificación de los motivos económicos válidos en las operaciones de reorganización. Una vía distinta sería la de que fuese la DGT quien, ante dudas en los hechos, requiriera al contribuyente o solicitara el auxilio de los órganos de aplicación antes de emitir su criterio.

En este punto, el Grupo aborda una nueva cuestión, como es la posibilidad de introducir la impugnabilidad de las contestaciones a consultas. En esta materia, las opiniones se encuentran divididas. A favor se esgrime que no se trata de actos de trámite ni constituyen un mero suministro de información, por lo que debería caber su impugnación. En contra de dicha posibilidad se alega, sobre todo, su falta de utilidad práctica, ya que demora en varios años la fijación definitiva de criterio. No obstante, para evitar dicho inconveniente, se apunta la posibilidad de introducir un recurso de casación rápido contra la emisión de criterios por parte de la DGT, una casación abstracta ex ante, pudiéndose atribuir legitimación a las asociaciones cuando existan muchos interesados.

En todo caso, el Grupo conviene en que las consultas son muy útiles y, por ello, la necesidad de potenciarlas. Por ello mismo, hay que resolver algunos problemas prácticos, como es el de su plazo de resolución, excesivamente largo. Dicha cuestión se podría solucionar introduciendo un silencio positivo siempre que el contribuyente expresara su criterio en la consulta, además de dotando de mayores medios a la DGT, claro está.

2.3.- Obligaciones de información y carácter reservado de los datos tributarios

En cuanto a las obligaciones de información y al carácter reservado de los datos tributarios, se plantean varias cuestiones. Una primera, que puede parecer poco relevante, pero que dificulta sobremanera la publicación de las resoluciones de los órganos económico-administrativos. Nos referimos al carácter reservado de los datos tributarios en relación con las personas jurídicas. Esto es lo que hace que el proceso de “blanqueo” las resoluciones de los tribunales económico-administrativas sea muy lento y costoso, porque no se trata únicamente de tachar nombres, sino que deben sustituirse por otros que permitan seguir el sentido de las resoluciones. Por ello, debería exceptuarse a las personas jurídicas de la protección del art. 95 de la LGT –al menos, en lo relativo a la publicación de resoluciones-, ya que las personas jurídicas carecen de un derecho a la protección de datos.

En segundo lugar, como ya dijimos, el carácter reservado de los datos tributarios se suele esgrimir para impedir que, en caso de que varios sujetos sean declarados responsables, generando muchos problemas para el ejercicio de su derecho de defensa. Por ello, se propugna que éste sea un caso en el que se exceptúe el carácter reservado de los datos tributarios en el art. 95 de la LGT, estableciéndose un mecanismo de comunicación de oficio de incidencias habidas en los distintos procedimientos, al resto de responsables.

Para finalizar, también se resalta un problema con las diligencias de embargo dirigidas a terceros, donde no sería necesario señalar cuál es el importe debido por el obligado, por lo que se debería ser más respetuoso con el carácter reservado de los datos tributarios. No obstante, si lo que se embargan son créditos futuros, en contratos de tracto sucesivo, sí es imprescindible indicar la cuantía, por lo que el problema parece aquí de difícil solución.

2.4.- Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas

En esta materia es, probablemente, donde se ha producido una evolución más notable de la práctica administrativa, sin que haya venido acompañada de una actualización normativa. Así, han surgido nuevas realidades a las que hay que atender, más allá del marco que ofrece la normativa de protección de datos, como es la emisión de resoluciones automatizadas, la utilización de técnicas de geolocalización, la elaboración de perfiles o la utilización de algoritmos no transparentes para la selección de contribuyentes a efectos de control.

Por ello, parece que sería necesaria una actualización del art. 96 de la LGT que tome en consideración y de respuestas a estas nuevas formas de actuar de la Administración tributaria.

Más allá de esto, existen otros problemas, que pueden parecer menores, pero que son también de mucho calado. En este sentido, puede citarse la alteración del sistema de fuentes que ha supuesto la obligatoriedad de presentar las declaraciones de IRPF a través de medios telemáticos, por disposición de una mera orden ministerial (STS de 11 de julio de 2023, rec. cas. 6391/2021, por la que se anula la Orden HAC/277/2019). Ahora bien, no puede desconocerse que, obviando el problema de fuentes, que puede solventarse de forma sencilla, la presentación telemática de las declaraciones imprime agilidad a la gestión del sistema y, en particular, a la práctica de devoluciones. Debe garantizarse, eso sí, la debida asistencia a los contribuyentes “analógicos” y, en particular, a los colectivos de mayor edad.

Más relevante que la obligación de presentar telemáticamente las declaraciones, es el problema que se produce cuando, además de ello, la Administración vuelca su interpretación administrativa en los programas informáticos que pone a disposición de los contribuyentes para la confección telemática de las declaraciones, sin otorgarles la posibilidad de alterarlos y utilizar una interpretación distinta. Situación que, además, contrasta con la de contribuyentes de mayores recursos, que puede utilizar otros programas presentes en el mercado que sí permiten esas otras opciones.

Ante esta situación, dentro del Grupo se ha planteado regular una prohibición de la introducción de criterios administrativos en los programas diseñados por la Agencia Tributaria, tal y como sucedía en el caso de la amortización de las viviendas arrendadas. Pero, sobre todo, se ha planteado también un cambio definitivo en el sistema de gestión, que pasamos a examinar.

2.5.- Plazos

El Grupo coincide en la necesidad de resaltar los problemas que suscita el cómputo de los plazos, especialmente cuando se computan por días, lo que constituye una fuente continua de litigiosidad. En particular, a los contribuyentes les resulta muy complejo el cálculo de los días hábiles, donde tienen que conocer la exclusión de los sábados, domingos y festivos, con las particularidades de los festivos locales.

Ante esta situación, se recomienda que los actos administrativos, en particular los que afectan a multitud de contribuyentes –básicamente, los de gestión y recaudación- incorporen ejemplos de cómputos de los días hábiles, a fin de asistir al obligado tributario en esta tarea. También sería conveniente que, como ha empezado a hacer el Departamento de Recaudación en las derivaciones de responsabilidad, se informe al contribuyente de la posibilidad de ampliar los plazos por su mitad, cuando sea procedente.

Más allá de las recomendaciones anteriores, el Grupo considera conveniente introducir una modificación normativa de los plazos por días, alargándolos, pero convirtiéndolos en días naturales, de cómputo mucho más sencillo. Alternativamente, puede ser útil sustituir alguno de los actuales plazos por el previsto en el art. 62.2 de la LGT para el pago de las liquidaciones, que remite a una fecha fija y, por ello, no suele plantear problemas.

36

2.6.- Control tributario: Gestión e Inspección

Como cuestión de mucho calado, algunos miembros del Grupo consideran que, en el estado actual de desarrollo de la Administración tributaria española, debería implantarse un sistema de liquidación administrativa, que desplazase al de autoliquidaciones. Ello eliminaría el riesgo de interpretación para los contribuyentes, que podrían discutir, sin posibilidad de recibir la imposición de sanciones, los criterios de la Administración, mediante los recursos pertinentes.

Esta conclusión se refuerza si tenemos en cuenta la reforma operada en el art. 120.3 y 4 de la LGT, que autoriza a la norma reglamentaria para eliminar, en los tributos que se determine, el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones, sustituyéndolos por autoliquidaciones rectificativas, donde el contribuyente autoliquida según su criterio y solicitando la devolución correspondiente. Sucede, además, que el proyecto de reglamento que se está elaborando prevé la generalización de este nuevo sistema a los principales impuestos de nuestro sistema.

Dicha medida puede resultar apropiada cuando el contribuyente comete un mero error material en su perjuicio, que se solventa así de una forma muy ágil. Pero no para los casos en los que se está discutiendo el criterio administrativo o la legalidad, constitucionalidad de la norma o su acomodo a Derecho comunitario. En tales casos, si se insta una devolución a través de la

autoliquidación, existe el riesgo de que la Administración entienda que se hayan podido cometer las infracciones reguladas en los arts. 193 o 194 de la LGT, abriendo los correspondientes expedientes sancionadores. Parece que, teniendo en cuenta dicha posibilidad, el sistema debería ser opcional y no obligatorio. Como mínimo, debe permitirse que los casos más flagrantes de rectificación por motivos exclusivamente jurídicos –posible inconstitucionalidad o vulneración del Derecho comunitario por una Ley o ilegalidad de un reglamento-, se realicen al margen del nuevo sistema. Para los demás casos de aplicación del art. 120.3 de la LGT por motivos jurídicos, los modelos que aprueben estas autoliquidaciones rectificativas deberían incluir una casilla para señalar dicha circunstancia, así como la posibilidad de que el contribuyente transparentara las razones por las que la presenta, la objeto de excluir toda posibilidad de que se aprecie culpabilidad en la conducta.

En todo caso, bajo este escenario, puede afirmarse, gráficamente, que los contribuyentes se van a encontrar en el “peor de los mundos”, soportando la carga indirecta derivada de la obligación de autoliquidar, pero sin poder discutir sin riesgo los criterios de interpretación de la Administración. Por ello, se aboga, con mayor motivo, por la generalización del sistema de liquidación administrativo que, por otra parte, es al que se tiende en los últimos años, con el desarrollo de nuevas herramientas de asistencia a los contribuyentes, como son los borradores en IVA o IS.

No obstante, el sistema de liquidación administrativa también presenta algunos inconvenientes, como es el de la firmeza para los casos en los que los contribuyentes, normalmente los menos informados y de menos recursos, se aquieten aun perjudicándose sus intereses.

En relación con todo lo anterior, debemos resaltar la anulación de la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, reguladora del modelo de IRPF de 2018, en la medida en que establecía la obligación de su presentación telemática sin el suficiente respaldo legal (STS de 11 de julio de 2023, rec. cas. 6391/2021). La situación creada por tal decisión debe abordarse, lo que puede hacerse de diferentes formas. De un lado, cabe incorporar la obligación a un precepto de rango legal, con lo que se restauraría la situación previa. Pero, de otro lado, cabe mantener la voluntariedad de la presentación telemática, pero introduciendo incentivos para que se haga por dicho cauce, como pueden ser unos plazos más breves de devolución, con devengo de intereses para caso de incumplimiento. En todo caso, si se opta por la idea del mandato legal que imponga la obligatoriedad, ello debe ir acompañado de un refuerzo de la asistencia, en especial para los contribuyentes “analógicos”.

Siguiendo con los procedimientos de gestión, debe reconocerse, por un lado, la inutilidad del procedimiento de verificación de datos y, por otro y como consecuencia de lo anterior, la extensión de los de comprobación limitada. Esto ha sucedido por la interpretación restrictiva que ha realizado el Tribunal Supremo del alcance de la verificación de datos, anudándole, además, la

consecuencia de la nulidad de pleno Derecho. Ello ha motivado que la Administración tributaria deseche la utilización de dicho procedimiento, empleando, generalizadamente, el de comprobación limitada. Opción que no está exenta de riesgos, dado el carácter preclusivo de las liquidaciones que se dictan como consecuencia de tales procedimientos, de conformidad, asimismo, con nuestra jurisprudencia.

Sucedee, además, que el procedimiento de comprobación limitada no es especialmente apto para el control de los rendimientos de actividades económicas. No se trata tanto de que pueda producirse un examen de la contabilidad de los sujetos pasivos, sino de su escaso carácter contradictorio e impersonal, además de la brevedad de sus plazos. Tales deficiencias, además, no sólo provocan consecuencias en la propia aplicación de los tributos, sino que las desplazan hacia la revisión, donde los contribuyentes aportan pruebas que deberían haberse incorporado con carácter previo.

Como consecuencia de todo lo anterior, desde el Grupo se propone una regulación más coordinada del control tributario, que redistribuya las funciones y procedimientos actualmente existentes y que establezca claramente sus efectos preclusivos.

Por lo que se refiere específicamente al procedimiento inspector, el Grupo se ha centrado en el trámite previo a la firma de las actas que, en la actualidad, carece de virtualidad práctica. Ello se debe a que, en la generalidad de los casos, el obligado tributario desconoce la propuesta de regularización y sus motivos, lo que reduce el trámite, a lo sumo, a la aportación de prueba.

El Grupo conviene que la norma debiera regular claramente qué es lo que debe ponerse a disposición del contribuyente en este trámite, en la línea con lo previsto en los códigos de buenas prácticas. De esta manera, dicha audiencia podría tener alguna utilidad e, incluso, contribuir a la consecución de acuerdos.

En este sentido, debemos recordar la relevancia que le otorga el Tribunal Supremo al efectivo cumplimiento de los trámites de alegaciones en el procedimiento inspector. Así, la reciente Sentencia de 12 de septiembre de 2023, rec. cas. 3720/2019 considera nula de pleno Derecho la liquidación practicada sin tomar en consideración las alegaciones presentadas por el sujeto pasivo, por ser un acto dictado prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, ex art. 217.1.e) de la LGT. Dicha resolución establece la siguiente doctrina:

“En las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoraron sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya

efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración.

En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo”.

3.- Revisión

3.1.- Procedimientos especiales de revisión

Por lo que se refiere a los procedimientos especiales de revisión, en el Grupo se ha debatido, sobre todo, la posible iniciativa del particular para poner en marcha aquéllos –señaladamente, la revocación- ante declaraciones de inconstitucionalidad o de vulneración del Derecho de la Unión Europea.

Por otra parte, también se resalta el mantenimiento de una visión muy clásica de los procedimientos especiales, muy vinculados a la concurrencia de causas formales. A título de ejemplo, la infracción manifiesta de Ley como motivo de revocación descansa más en la notoriedad de la vulneración que en su carácter grave o cualificado.

3.2.- Recurso de reposición

En relación con el recurso de reposición, la mayor parte de los miembros del Grupo se pronuncia a favor de su mantenimiento, si bien señalando algunas de sus deficiencias. La primera, de configuración normativa, es la relativa a las garantías, con una regulación más restrictiva a la vigente en vía económico-administrativa y que supone un freno a la utilización de este recurso.

Pero, sobre todo, existe la sensación de que el porcentaje de estimaciones no es muy elevado, lo que, por sí mismo, limita la interposición de este tipo de recursos. Es lo que también sucede con la vía del art. 233.5 de la LGT, que podría funcionar de forma complementaria al recurso de reposición en aquellos casos en los que el sujeto pasivo acude directamente a la vía económico-administrativa. Se trata de una solución que permitiría evitar el litigio ante los tribunales, pero que sólo ha sido utilizada con frecuencia por la Dirección General del Catastro, pero no por la Agencia Tributaria.

3.3.- Reclamaciones económico-administrativas

Por lo que se refiere a la vía económico-administrativa, una cuestión previa que se ha plantado es la posible introducción del arbitraje, ya sea de forma complementaria o sustitutiva de la primera. En este sentido, se pone el ejemplo de los buenos resultados que parece haberse obtenido en Portugal, así como que se trata de una posibilidad ya estudiada en su día en el Libro Blanco para la reforma de la Ley General Tributaria, en 2001. Lo que se proponía en dicho informe era básicamente su introducción como medida

complementaria a la vía económico-administrativa, delimitando los asuntos que debieran resolverse por uno u otro camino.

No obstante, no parece que sea ésta una opción mayoritaria en el Grupo. En primer lugar, se resalta que, siendo ciertos los buenos resultados obtenidos en Portugal, allí no existe la vía económico-administrativa, por lo que no se trata de una comparación homogénea. En segundo lugar, se señala que la mayor parte de los asuntos que ha resuelto el recurso arbitral portugués son aquellos respecto de los que ya se había fijado criterio en vía judicial, por lo que no se ha hecho otra cosa que utilizarlo para extender los efectos de tales sentencias. En tercer lugar, se señala que es una vía con un coste económico importante y que desincentiva el acuerdo previo. Finalmente, también se pone en tela de juicio la propia independencia de los árbitros, muy difícil de garantizar.

Como consecuencia de todo lo anterior, la mayor parte de los miembros del Grupo se muestran partidarios de utilizar los recursos adicionales que supondría la implantación de órganos arbitrales, en mejorar el funcionamiento de la vía económico-administrativa, manteniendo los tribunales su carácter de órgano administrativo. Parece esencial ofrecer una vía gratuita de recurso a los contribuyentes, especialmente útil para los de menor capacidad económica.

Debe recordarse, además, que la jurisprudencia ya ha realizado esfuerzos que permiten eludir la obligatoriedad de la vía económico-administrativa en aquellos casos en los que no puede dar respuesta a las pretensiones de los contribuyentes. Nos referimos a la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de mayo de 2018, rec. cas. 113/2017, que permite interponer directamente el recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa cuando se invoca, exclusivamente, la inconstitucionalidad de un precepto legal. Es cierto que dicha doctrina se formuló en relación con un recurso planteado ante un Juzgado contra una resolución administrativa, invocando la inconstitucionalidad de una Ley reguladora de un tributo local.

40

El reciente Auto de 20 de julio de 2023, rec. cas. 607/2023 puede dar lugar a una ampliación de dicha doctrina, ya que lo que se plantea es si ésta puede aplicarse, no ya a la hora de interponer un recurso contra un acto administrativo, sino con ocasión de una solicitud de rectificación de una autoliquidación, pretensión que podría instarse, de prosperar el recurso, ante el propio órgano judicial. En concreto, la cuestión identificada como con interés casacional objetivo es la siguiente:

“Determinar si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria puede considerarse o no, un mecanismo de agotamiento de la vía económico-administrativa, a los efectos de considerar aplicable la doctrina de la Sala relativa a la eliminación del formalismo del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto de acceso a la vía jurisdiccional cuando se impetra a la Administración algo que no puede satisfacer, como es la

declaración de inconstitucionalidad de una ley, no sólo a los recursos administrativos, sino también a las autoliquidaciones tributarias”.

En todo caso, se proponen mejoras concretas para los tribunales económico-administrativos, no todas con el mismo nivel de consenso. Así, parece que sí existe una gran coincidencia en la necesidad de reforzar su independencia. En esta línea, en el primero de los informes emitidos por el Grupo ya se señaló 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. Pero también se añade ahora la finalización de la práctica consistente en disponer de personal de apoyo en adscripción temporal de funciones para la resolución de reclamaciones. No se discute que haya podido ser una medida necesaria para reducir la pendencia de asuntos, pero no puede convertirse en un remedio estructural, porque merma la independencia de estos órganos. Lo que debe hacerse es mejorar su dotación de medios y, sobre todo, hacer retributivamente interesantes las plazas de vocales.

Otras medidas que se proponen consisten en suprimir el recurso de alzada ordinario, de manera que la función del TEAC se limite, pero potenciándola, a la de fijación y unificación de la doctrina.

Por otra parte, también se propone la reducción de los plazos máximos de resolución que deberían pasar del año actual a seis meses con la finalidad de agilizar el acceso a la jurisdicción. Y ello debería verse acompañado de una previsión que señalara que, en caso de silencio, la única resolución expresa posible sea de sentido estimatorio.

Del mismo modo, el Grupo ha abordado también otras cuestiones de carácter más técnico y, por ello, que pudieran parecer de menor calado. Una de ellas, muy relevante, sin embargo, es la necesidad de introducir una mejor regulación de la ejecución de las resoluciones o los problemas que plantean las estimaciones por vicios de forma, no siendo sencillo apreciar cuándo existen aquéllos o se trata de cuestiones sustantivas.

Para algunos miembros del Grupo debería buscarse alguna solución a nivel normativo para el problema del plazo en la ejecución de las estimaciones parciales por razones de fondo. Como es sabido, en estos casos, y en la línea de lo señalado por el artículo 66,2 del Reglamento de Revisión, *“los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución”*. Según la interpretación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de septiembre de 2022 -rec. 1197/2022, la única consecuencia del incumplimiento de este plazo de un mes por la Administración consiste en el cese del devengo de intereses, excluyéndose la caducidad.

Ante esta situación, se propugna introducir, para estos casos, la caducidad, aunque ello lleve aparejado la ampliación del citado plazo de un mes. Caducidad que debe predicarse, con mayor motivo, si lo que se anula es una sanción.

También 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. Se trataría, precisamente, de normas paralelas a las que acaban de introducirse en la vía judicial.

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. No obstante, también es cierto que ya se contempla este supuesto de segregación para expedientes en los que parte de la liquidación queda suspendida como consecuencia de la iniciación de un procedimiento amistoso (*vid.* D.Ad. Primera.7 de la Ley del Impuesto sobre no Residentes) y no se aprecian hasta la fecha inconvenientes prácticos relevantes en el funcionamiento del mismo.

La agilización del procedimiento económico-administrativo también está produciendo algún efecto adverso no deseados. Así, en la actualidad, se están notificando con mucha celeridad el trámite de alegaciones y puesta de manifiesto, lo que genera problemas en aquellos casos en que se pretende instar un procedimiento amistoso, cuya admisión determina la suspensión del procedimiento. Por ello mismo, puede resultar conveniente que se prevea, para tales situaciones, la posibilidad de suspender el trámite de alegaciones mientras se tramita la solicitud de procedimiento amistoso.

Por otra parte, dentro del Grupo se ha recordado lo que ya es un problema de eterno retorno, como es el de las notificaciones en períodos vacacionales –p.ej., de una resolución susceptible de alzada-, que disminuyen las posibilidades de defensa de los contribuyentes y de descanso de los profesionales. Ante esta situación, tal vez resulte conveniente declarar agosto como inhábil en vía económico-administrativa o, alternativamente, ampliar a 45 días los trámites de interposición y de alegaciones, tal y como ha propuesto el CDC.

Finalmente, en el primer informe emitido por el Grupo se entendía ya conveniente explorar la posibilidad de extender los acuerdos a aquellos asuntos que ya se encuentran en vía económico-administrativa.

3.4.- Vía judicial

En la vía judicial la discusión se ha centrado en la conveniencia de disponer de dos verdaderas instancias o, alternativamente, disponer de una jurisdicción especializada, aunque sea mediante una instancia única, completada con una Sala especializada en el Tribunal Supremo. También se ha planteado 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.

4.- Infracciones y sanciones

En materia de infracciones y sanciones, en el primero de los informes emitidos por el Grupo se propuso, en línea con la propuesta del CDC, 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.

Por otra parte, sería conveniente revisar la tipificación de ciertas infracciones y sanciones. Así, por ejemplo, sería necesaria una reforma del artículo 203 LGT, relativo a infracciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Respecto de este artículo, en el Grupo se ha señalado la desproporción en que incurren algunas de las sanciones previstas en el mismo. Pero, es que, además, también deberían plantearse otras reformas en este precepto, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Diferenciación entre supuestos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa en los que el incumplimiento es instantáneo o puntual, frente a aquellos otros en los que pueden darse circunstancias de reiteración en la

conducta de obstrucción, determinantes de diferentes sanciones, en función del número de veces en las que se desatiende a la Administración tributaria, en cuyo caso, además, sería conveniente regular la relación entre esas sucesivas sanciones.

- Diferenciar la calificación de la infracción según la gravedad de la conducta, sin limitarse a una única calificación de infracción grave.
- Matización de que el mayor reproche en ciertas infracciones no está necesariamente ligado al factor subjetivo de que el contribuyente realice una actividad económica, sino más bien al factor objetivo de que la resistencia se ofrezca en el ámbito de esa actividad económica.
- Homogeneización del ámbito temporal que se toma como referencia para la medición de la cifra de negocios determinante de la sanción, que actualmente difiere dependiendo de que se trate de resistencia en el procedimiento de inspección o en otros supuestos.

Con carácter más general, al margen del precepto que se acaba de analizar, el Grupo constata que la totalidad del régimen sancionador está construido otorgando muy poco margen de apreciación al aplicador. Dicho sistema otorga seguridad y elimina toda posibilidad de arbitrariedad, pero impide que el principio de proporcionalidad sea valorado y aplicado en el momento de imposición de sanciones. Esta aplicación más proporcionada podría, en su caso, evitar algunos de los litigios que se producen como consecuencia de una configuración tan rígida de los tipos infractores. Tal vez deba valorarse la ponderación de todos estos objetivos con la finalidad de introducir, eventualmente, cierta posibilidad de apreciación a los órganos de imposición de sanciones.

44

Finalmente, dentro del Grupo también hay quienes propugnan una regulación de las formas de participación en las infracciones tributarias, previendo la imposición de sanciones propias para estos sujetos, al menos, en las formas de coautoría y cooperación necesaria. Ello debería conllevar, en paralelo, la supresión de los supuestos de responsabilidad de naturaleza sancionadora, que ya no se reducen al previsto en el art. 42.1.a) de la LGT. Por el contrario, la reciente Sentencia de 2 de octubre de 2023, rec. cas. 8791/2021, atribuye también dicha condición al art. 43.1.a) de la LGT, supuesto, como sabemos, de extensa aplicación en la práctica. Como mínimo, parece oportuno que se regularan las garantías de orden sustantivo y procedimentales que se derivan de dicha naturaleza sancionadora.

IV.- Integrantes del grupo de trabajo:

1. **Paula Caro**, Socia del Departamento Fiscal, Andersen
2. **Carlos Diéguez Nieto**, Socio Director Área Fiscal, Broseta Abogados.
3. **Antonio Durán-Sindreu**, Socio Director, Durán-Sindreu, Asesores Legales y Tributarios
4. **Javier Estella**, Socio-Director, Avantia Asesoramiento Fiscal y Legal
5. **Cristina García-Herrera**, Directora de Estudios, Instituto de Estudios Fiscales
6. **César García Novoa**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Santiago
7. **Eduardo Gracia Espinar**, Ashurst LLP, Socio responsable de la practica tributaria del despacho para Europa y Nueva York
8. **Clara Jiménez**, Socia, Pérez-Llorca
9. **Luis López-Tello**, Director Corporativo, económico y Fiscal, Repsol
10. **Maximino Linares**, Socio, EY Abogados
11. **Gloria Marín Benítez**, Socia del departamento de Derecho tributario, Uría Menéndez.
12. **Caridad Mourelo**, Inspectora de Hacienda del Estado en la Delegación Especial de Madrid (AEAT)
13. **Miguel Muñoz**, Socio responsable de procedimientos tributarios, PwC Tax&Legal
14. **Antonio Puentes Moreno**, Socio responsable del departamento de contencioso-tributario, BDO España
15. **Jesús Rodríguez Márquez**, Socio Director de Práctica Tributaria, ideo Legal
16. **Salvador Ruíz Gallud**, Socio, Equipo Económico
17. **José Ignacio Ruíz Toledano**, Vocal de Imposición Directa de las Personas Físicas, Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)
18. **José María Utande**, Letrado del Tribunal Constitucional.

45

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.

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.

VII.- 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)

Irene Fernández Escorial, Coordinación Académica. Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, Fundación Fide.
(irene.fernandez@thinkfide.com)