Inspectores de Hacienda del Estado

REFORMA FISCAL ESPAÑOLA Y "AGUJEROS NEGROS" DEL FRAUDE. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES

Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del estado (HE)

AUTORÍA Y AGRADECIMIENTOS

Nos encontramos ante una obra colectiva, que expresa la opinión y el sentir de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado (en adelante, IHE), habiendo sido aprobada por la Junta Directiva de la misma, con fecha del 10 de mayo de 2014.

La coordinación del Informe ha corrido a cargo de Domingo Carbajo Vasco, Inspector de Hacienda del Estado, actualmente destinado en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante, DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Asimismo, han contribuido a su redacción más de un centenar de inspectores de hacienda del estado, así como puntualmente algún autor ajeno al cuerpo, los cuales han aportado sus conocimientos y opiniones sobre los problemas del sistema fiscal español, desde un punto de vista exclusivamente técnico.

Asimismo es justo reconocer el esfuerzo realizado por la comisión delegada de la asociación, que debatió y dio forma definitiva a las conclusiones de los redactores.

A todos ellos quiero mostrar, en nombre del colectivo que represento, y en el mío propio, su dedicación desinteresada en la redacción de este documento, que ponemos a disposición del gobierno y de la sociedad civil, al objeto de sus ideas puedan servir para mejorar el sistema fiscal español, en estos momentos en que el gobierno prepara una reforma.

Julio Ransés Pérez Boga

Presidente de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE)

REFORMA FISCAL ESPAÑOLA Y "AGUJEROS NEGROS" DEL FRAUDE. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO

1.- JUSTIFICACION DEL INFORME

A. La necesidad de afrontar reformas estructurales
B. Reforma Fiscal y salida de la crisis económica
C. Pilares de la reforma fiscal.
D. Límites y alcance del Informe de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado
E. Coda

2.- LA NECESIDAD DE CONTEMPLAR EL FENÓMENO DEL FRAUDE FISCAL EN UN CONTEXTO MÁS AMPLIO

A. Consideraciones previas
B. Efectos sociales del fraude fiscal
C. Fraude fiscal y ayudas públicas
D. Fraude fiscal y derechos laborales
E. Fraude fiscal y Políticas de igualdad.
F. Fraude fiscal y ámbito familiar.
G. Fraude fiscal y cumplimiento de contratos.
H. Conclusiones.
I. Algunas propuestas.

I.I. De carácter divulgativo.

I.II. De carácter normativo.

I.III. De carácter organizativo.

3.- MEDIDAS DE REFORMA EN LA VERTIENTE DEL GASTO PÚBLICO

A. Un nuevo modelo de gestión y control del gasto público.

A.I. Nota previa.

A.II. Medidas propuestas en materia de control y gestión del gasto público

B. Aspectos relativos a los beneficios fiscales y su aplicación.

B.I. Introducción.

B.II. Propuestas de reforma.

4. FRAUDE FISCAL Y ACTIVIDADES ECONÓMICAS OCULTAS

A. Cuestiones vinculadas a la economía ilegal.

A.I. Cuestiones preliminares.

A.II. Actividades delictivas y medidas propuestas para su incorporación al sistema tributario.

A.III. Algunas propuestas en este terreno.

B. Economía sumergida y lucha contra el fraude fiscal.

B.I. Nota previa.

B.II. Propuestas.

5. MEDIDAS DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL EN CUALQUIERA DE SUS FORMAS

A. Consideraciones previas.

B. Fraude y evasión fiscal internacional.

B.I. Introducción.

B.II. El nuevo contexto internacional tributario. El Informe BEPS.

B.III. Medidas organizativas.

B.IV. Medidas de carácter operativo.

C. La lucha contra los paraísos fiscales.

C.I. La situación actual en lo que respecta a la lucha contra la evasión fiscal internacional a través de jurisdicciones de baja imposición.

C.II. El fracaso de la amnistía fiscal de 2012. (Grandes nubes y algún claro)

C.III. Los acuerdos internacionales de asistencia mutua y la lucha contra los paraísos fiscales, regímenes de baja o nula tributación.

C.IV. Estimaciones del valor de los patrimonios ocultos en paraísos fiscales.

C.V. Paraísos fiscales y economía ilegal.

C.VI. BEPS y paraísos fiscales.

C-VII. Luces y sombras de la lucha contra la utilización de los paraísos fiscales en el plano internacional.

D. Insuficiencia y estancamiento de la Directiva europea sobre la fiscalidad del ahorro.

E. Las normas internas españolas acerca de la utilización de paraísos fiscales.

E.I. Introducción.

E.II. Propuestas contra la utilización de los paraísos fiscales y el fraude, en general.

6. ALGUNAS MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL DOMÉSTICO

A. Consideraciones generales.
B. Conciencia social y fraude tributario.
C. Realización de Campañas y Planes Especiales de Regularización Tributaria.
D. Otras ideas.

D.I. Deducibilidad de ciertos gastos domésticos.

D.II. Limitación de deducciones por bienes suntuarios.

D.III. Deducibilidad en el trabajo doméstico.

E. Propuestas en materia del régimen de infracciones y sanciones tributarias.

F. Otras medidas para reforzar la lucha contra el fraude interno.

F.I. El régimen de módulos en el IRPF y su imprescindible eliminación o reforma radical.

F.II. Sobre la fiscalidad de las PYME

F.III. El restablecimiento de las competencias de la Inspección. El caso de las SICAV.

F.IV. Otros regímenes de inversión fiscalmente privilegiados.

F.V. Sobre el artículo 20 TRLIS del concepto de beneficio operativo de los dividendos.

F.VI. Sobre el fondo de fusión.

G. Reforma fiscal y lucha contra el fraude en el IVA

H. Algunas otras medidas normativas de carácter incentivador para luchar contra el fraude.

7. DISPOSICIONES EN MATERIA DE ESTRATEGIA, ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A. Consideraciones previas.

B. El marco institucional y el modelo de reparto de competencias entre Administraciones tributarias como condicionante del modelo de Agencia Tributaria que pretendemos.

C. Propuestas de aspectos estratégicos para mejorar el funcionamiento de la AEAT.

C.I. Introducción.

C.II. Eficacia y eficiencia en las Administraciones tributarias.

C.III. Estatuto de la AEAT.

C.IV. La autonomía institucional de la AEAT

C.V. Integración en Red con otras Administraciones.

C.VI. La AEAT y las nuevas tecnologías.

C.VII. Hacia la configuración de un Código de Buenas Prácticas de la AEAT.

C.VIII. Una policía fiscal al servicio de la AEAT.

D. Hacia la planificación plurianual de las actividades de la AEAT.

D.I. Una planificación plurianual de la AEAT.

D.II. Sobre el Plan Estratégico de la AEAT.

D.III. El sistema de objetivos de la AEAT.

E. Revisión del modelo organizativo de la AEAT y propuestas al respecto.

E.I. Sobre la organización territorial de la AEAT.

E.II. El modelo organizativo interno de la AEAT.

E.III. Funciones no tributarias o aduaneras de la AEAT

E.IV. Desarrollo de propuestas en materia de organización de la AEAT.

F. Propuestas en materia de Organización del personal de la AEAT.

F.I. Redimensionar la plantilla de la AEAT.

F.II. Otras propuestas en materia de RR.HH. de la AEAT.

8.- ACTUACIONES EN MATERIA DE DELITO FISCAL Y OTROS DELITOS SOCIO-ECONÓMICOS

A. Introducción.

B. Propuestas en materia de delitos socio-económicos

B.I. Creación de un nuevo tipo de delito.

B.II. La AEAT y la lucha contra el blanqueo y la delincuencia económica.

9.- PROPUESTAS EN MATERIA DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

A. Nota previa

B. Ámbito de las propuestas.

B.I. La naturaleza y el ámbito de los órganos de Aduanas e II.EE.

C. Propuestas a medio plazo en Aduanas e II.EE.

C.I. Constitución del Servicio de Vigilancia Aduanera como resguardo aduanero y como verdadera Policía Fiscal.

C.II. Cambios en la formación y competencias del Cuerpo de Inspectores en relación con la policía fiscal.

D. Propuestas a corto plazo en Aduanas e II.EE.

E. Especial referencia a la lucha contra la "economía ilegal". Actuaciones en materia de contrabando

E.I. Introducción

E.II. Propuestas en materia de lucha contra el contrabando.

10.- PROPUESTAS EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO INSPECTOR

A. Ampliación de plazos de duración del procedimiento de inspección.

B. Facultad de la inspección de entrada en domicilio y examen de la contabilidad en las oficinas públicas

X. Regulación de un procedimiento especial de inspección para la investigación de los fraudes más graves

Δ. Introducción en la Ley General Tributaria de un régimen especial para determinados contribuyentes defraudadores.

E. Procedimiento especial en materia de comprobación de grandes contribuyentes.

Φ. Estandarización de los programas contables de empresas con volumen facturación superior a tres millones de euros

Γ. Modificación del método de estimación indirecta

H. Presunciones en materia tributaria.

I. Posibilidad de realizar actuaciones de inspección en períodos prescritos.

11.- PROPUESTAS EN MATERIA DE GESTION TRIBUTARIA

A. Normativa y Cuestiones Generales

B. Organización

C. Diseño del servicio de Gestión tributaria

D. Diseño de la atención al ciudadano

E. Futuro del control en el ámbito de la Gestión Tributaria.

12.- PROPUESTAS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

A. Nota previa

B. Concepto de gestión recaudatoria.

C. El contexto actual de la gestión recaudatoria.

C.I Introducción.

C.II. Impago de las obligaciones corrientes.

C.III. Otros focos de fraude concretos en el marco de la gestión recaudatoria

C.IV. Últimas reformas legales

D. Problemas, propuestas de reforma y recomendaciones

D. I. El problema de la morosidad

D. II. Reconocimiento de deuda por imposibilidad de pago.

D. III. Aplazamientos y fraccionamientos de pago.

D. IV. Los procesos concursales

D. V. Un censo de "morosos"

E. La gestión recaudatoria y sus procedimientos

F. Problemas organizativos de la gestión recaudatoria.

F.I. Introducción

F.II. Propuestas

F.III. Nuevo marco de colaboración AEAT-TGSS que conlleve la máxima coordinación

F.IV. Otras actuaciones

G. Cuestiones puntuales sobre embargos y enajenaciones

H. Responsabilidades en el ámbito tributario

I. Cuestiones ajenas a la gestión recaudatoria pero relevantes para su eficacia

I.I. Medidas de modificación de la normativa mercantil

J. Otras cuestiones de interés para la gestión recaudatoria.

13.- PROPUESTAS EN MATERIA DE TRIBUNALES ECONOMICO ADMINISTRATIVOS.

14.- MEDIDAS EN EL ÁMBITO DE LAS RELACIONES ENTRE LA AEAT Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A. Introducción

B. Medidas propuestas en el ámbito legislativo de los tributos cedidos a las CC.AA.

B.I. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

B.II. Centralización de la imposición patrimonial y su control.

C. Propuestas en materia de coordinación con administraciones tributarias territoriales.

C.I. Introducción.

C.II. Integración en red de las todas las Administraciones tributarias.

C.III. Mayor coordinación en el ámbito de la gestión tributaria.

D. Mejoras en el ámbito recaudatorio

D.I. Generalización del sistema de retenciones para el cobro de deudas tributarias.

D.II. Otros mecanismos.

E. Mejoras en el ámbito de la Inspección tributaria.

F. Propuestas en el ámbito de la revisión.

G. Mejoras en el ámbito normativo.

H. Homogeneización presupuestaria.

I. Propuestas específicas en relación con las Administraciones Tributarias forales

I.I Introducción.

I.II. Propuestas

Anexo. GLOSARIO

REFORMA FISCAL ESPAÑOLA Y "AGUJEROS NEGROS" DEL FRAUDE. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES.

RESUMEN EJECUTIVO

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

Fruto de ello, sobre la base de nuestros conocimientos y experiencia en la aplicación del sistema tributario, hemos venido haciendo en los últimos años sugerencias de todo tipo sobre cuestiones tributarias, así como opinando y valorando con total independencia el acierto o desacierto de las normas y resoluciones aprobadas por los distintos gobiernos.

En reunión mantenida con el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, le trasladamos un documento con las líneas básicas de las modificaciones que a nuestro juicio deberían realizarse para hacer un sistema tributario más sólido. Fruto de aquella reunión el ministro nos trasladó su deseo de que le hiciéramos llegar una propuesta más definida y desarrollado, con las modificaciones oportunas, así como una valoración de la entonces en gestación de la "comisión Lagares".

Tras ser presentado el informe de la “comisión Lagares”, desde instancias gubernativas se ha matizado que las conclusiones del gobierno no seguirán una parte importante de las líneas de dicho informe, por lo que hemos considerado que nuestro documento no debe centrarse en las conclusiones de la “comisión Lagares”, sino, en espera de la propuesta del gobierno, que será la que valoraremos expresamente, condensar en el presente documento nuestras propuestas de reforma del sistema tributario.

Y ciertamente IHE coincide plenamente con el Gobierno, con la Comisión Europea y con la generalidad de la doctrina económica y financiera con tal necesidad de reforma fiscal integral.

Por ello, dada nuestra especialización en la materia, nuestra inmersión en la sociedad civil española, nuestro compromiso con los valores del Estado Social, Democrático y de Derecho y con los principios constitucionales del sistema tributario recogidos en el artículo 31.1 de la CE, tenemos la firme convicción, como ciudadanos y servidores públicos, de que sólo se construye el bien común y se sirve al interés general, apoyando las reformas estructurales, mejorando el funcionamiento del Sector Público y planteando en este proceso de reforma y modernización del Estado y la economía española un nuevo sistema fiscal.

Por tanto, por razones de profesionalidad, de oportunidad y hasta de carácter cívico, contribuimos con ésta, **nuestra Propuesta de medidas de Lucha contra el fraude fiscal a este debate relativo al modelo de sistema tributario español que necesitamos** para salir de la crisis y construir de verdad un Estado Social, Democrático y de Derecho, patria común e indivisible de todos los españoles.

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

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

En efecto, por muy perfectas y justas que puedan resultar en su redacción las normas fiscales, de persistir el grado de fraude fiscal habremos fracasado con ese sistema tributario, ya que, lo que define su perfección, es la correcta aplicación práctica de unos principios, y no su mera enumeración y su plasmación en normas con una defectuosa aplicación práctica.

De continuar los niveles de economía sumergida y fraude fiscal que padecemos, de seguir permitiendo la elusión por quienes deberían ser los principales contribuyentes del sistema se corre el riesgo de no poder hacer frente a la cantidad de obligaciones hoy impagadas al Erario Público,

Pero, para afrontar un cambio completo de tal situación, no basta con un adecuado diseño de las figuras tributarias que compondrán nuestro Sistema Fiscal; ni siquiera con una adicional reforma de las normas que definan y desarrollen la aplicación de esos tributos, su gestión, su comprobación e investigación y su recaudación.

Cualquier propuesta de Reforma Fiscal española quedaría incompleta sin, a la vez, configurar una Administración Tributaria (llámese ésta AEAT o cualquier otra denominación institucional y operativa) que gestione eficaz y eficientemente tal sistema, junto con la minoración de los niveles de fraude fiscal y economía sumergida ahora existentes.

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

1. JUSTIFICACIÓN DEL INFORME

A. NECESIDAD DE AFRONTAR REFORMAS ESTRUCTURALES

La crisis económica sistémica que sufren desde 2007 algunas economías de la denominada "zona euro", posee en España particularidades relevantes que explican, tanto esas características propias (por ejemplo, la persistencia del elevado nivel de desempleo en nuestro país que se sitúa en el 26,58% de la Población Activa), como sus ritmos diferenciados respecto de otras naciones europeas.

Tales especificidades generan la necesidad de transformaciones y reformas estructurales que nos permitan superar la mencionada crisis e impidan otras futuras, mediante la configuración de un nuevo modelo de crecimiento económico, alejado de la burbuja inmobiliaria y menos dependiente de sectores económicos centrados en trabajo poco cualificado (construcción, turismo, restauración,..).

En ese contexto, además, a causa de factores estructurales y de graves errores en el diseño de la Política Fiscal de los últimos ejercicios, España se ha enfrentado a un clásico supuesto de crisis fiscal del Estado, tal y como demuestran las estadísticas de presión fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; en adelante, OCDE[1] y los propios datos de recaudación publicados por la AEAT, cuyo desarrollo ha agravado y se ha visto reforzado por una profunda crisis de las instituciones políticas que, de una manera aparentemente exitosa, habían protagonizado la instauración en España de un sólido modelo democrático, la integración en la hoy Unión Europea (en adelante, UE), una amplia modernización del aparato económico y social y un generalizado incremento de los niveles de renta y riqueza, así como de la cohesión social.

[1] En su publicación, "*Revenue Statistics of Country Members, 1965-2012*", www.oecd.org

Las instituciones políticas, la sociedad civil en su conjunto y la Administración en general, no pueden olvidarse del gran papel de la AEAT en este proceso de modernización, crecimiento económico y consolidación democrática, han sido los motores y agentes de esa transformación modernizadora e instrumentos e instituciones de indudable progreso en nuestra patria pero, por diferentes causas, su capacidad de mejora y modernización de la sociedad y la economía españolas se hallan hoy en franco peligro de perderse, hasta el punto de caber la posibilidad de que se desbarate el proceso de construcción del Estado Social, Democrático y de Derecho que, como ideal de vida española, proclama enfáticamente el artículo 1.1 de nuestra Carta Magna (en adelante, CE).

La salida de España de esta situación crítica requiere, lógicamente, de variadas reformas estructurales y, además, no será posible sin relevantes alteraciones en la Políticas dominantes en la UE, pues creemos firmemente que las llamadas "Políticas de austeridad" a ultranza ponen en peligro la propia viabilidad del modelo social y económico europeo y ralentizan la recuperación del crecimiento económico respecto de las denostadas "Política de gasto". De todos modos, no evaluaremos tales reformas estructurales más que desde una perspectiva de lucha contra el fraude fiscal, eludiendo consideraciones de tipo ideológico

Aunque somos conscientes de que la salida de una crisis internacional de estas características difícilmente puede darse sin medidas de carácter universal, en especial, en el marco de las Políticas Públicas de la UE, también es evidente que la inserción de España en el nuevo modelo de economía globalizada, al cual estamos asistiendo, necesita de un impulso reformador doméstico muy apreciable y de cambios relevantes en el propio modelo de Estado.

B. REFORMA FISCAL y SALIDA DE LA CRISIS ECONÓMICA

Sentado lo anterior, desde nuestra perspectiva profesional, incluso en el contexto de Políticas de austeridad en el cual nos encontramos, una de esas reformas imprescindibles, para la propia sostenibilidad del Estado, es la **REFORMA FISCAL.**

Es más, la propia UE ha reiterado e insistido en los últimos años en que una de las Reformas Estructurales que la economía española ha de emprender para retomar el crecimiento económico, es la del sistema tributario.

La citada Reforma Fiscal resulta ineludible, no sólo para mantener la financiación del Estado Español (principio de suficiencia), garantía última de la cohesión social y del Estado del Bienestar e, incluso, de la propia libertad y

seguridad de las personas y bienes, sino por otros factores, entre los cuales queremos destacar los siguientes:

a) Porque el objetivo fundamental de las Políticas de austeridad (la reducción del déficit público sobre el Producto Interior Bruto) pasa inexorablemente por una mejora en la recaudación y en un sistema tributario sostenido por todos y sin "agujeros", *"loopholes"*, que drenen recaudación y generan todo tipo de ineficiencias.

b) Porque la mejora de la competitividad de la economía española y de su modelo económico precisan de un sistema tributario más eficiente y que reduzca los obstáculos al crecimiento y transformación en el propio modelo económico.

c) Porque estamos convencidos de que el sistema tributario debe distribuir de manera justa y progresiva la carga tributaria y es la clave de bóveda de un Estado Social y democrático, al conformar el eje central de la legitimidad de sus Políticas Públicas.

d) Porque la propia construcción del Estado autonómico y de su sistema de financiación han generado duplicidades y disfuncionalidades en el sistema tributario, constituyendo una de las causas fundamentales de la crisis del modelo de Estado Español, debido al fracaso reiterado del sistema de financiación autonómica y local.

   Así, mientras que las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) son las responsables de la mayoría de políticas de gasto público, en una proporción superior al 50% del total, son dos organismos estatales: la propia AEAT y la Seguridad Social, los encargados de aportar la mayor parte de los ingresos al sistema.

   El reparto de esta recaudación, así como la cesión de crecientes competencias normativas y porcentajes de impuestos a las CCAA, han incrementado la complejidad del sistema fiscal, generando cada vez más barreras a la unidad de mercado, ante las cuales el propio Gobierno ha tenido que reaccionar, como demuestra la publicación de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado ("Boletín Oficial del Estado"; en adelante, BOE, de 10).

   Adicionalmente, esa separación gasto-ingreso a nivel territorial ha traído como causa las demandas de fraccionamiento de la Agencia Tributaria y la ruptura de la caja única de la Seguridad Social por parte de algunas CC. AA., lo cual podría tener efectos devastadores, tanto en el coste de

cada euro recaudado por impuestos y cotizaciones sociales (que, en España, es uno de los más bajos del mundo, según los propios datos de la OCDE) como en el control del fraude fiscal, precisamente, en un entorno cada vez más globalizado.

e) Porque, en síntesis, el sistema tributario español actualmente existente daña a la economía española, retrasa nuestra salida de la crisis, no cumple con los principios constitucionales del sistema tributario (artículo 31.1 de CE) y es causa directa de tensiones territoriales y sociales crecientes.

Esta realidad ha conllevado que la UE lleve desde su recomendación del 9 de julio de 2013, solicitando reiteradamente a España, para "*llevar a cabo una revisión sistemática del sistema tributario para marzo de 2014".*

Ante ello, el Gobierno ha manifestado su intención de afrontar una reforma "integral" de todo el sistema tributario en su conjunto, cuya presentación oficial está prevista para finales de junio de 2014.

El objetivo de la misma debe ser múltiple, para conseguir del nuevo sistema:

- Mayor simplicidad de los tributos y de los procedimientos para aplicarlos y pagarlos.
- Suficiencia de los ingresos, con una recaudación más justa y equitativa.
- Cumplir el compromiso de continuar en la senda de la consolidación fiscal.
- Respeto a los principios de equidad, generalidad y progresividad constitucionales.
- Contribuir al crecimiento y al desarrollo económico, priorizando los estímulos a la actividad realmente productiva, la creación de empleo y la internacionalización de las empresas, fomentando la dupla ahorro-inversión.
- Respeto a la unidad de mercado a nivel nacional, evitando además introducir distorsiones en el mismo (neutralidad fiscal).

C. PILARES DE LA REFORMA

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

Como se ha repetido tantas veces, y con acierto, "*un sistema tributario vale, lo que la Administración tributaria encargado de aplicarlo*" y, asimismo, resulta evidente que uno de los graves "agujeros" del sistema tributario español es la

falta de correlación entre alguno de los principios fiscales sobre los cuales se diseña, empezando por el de generalidad y sus resultados prácticos.

Ítem más, desde la perspectiva de una Organización de Inspectores de Hacienda como es la nuestra, el énfasis en eliminar las diferencias entre la teoría y el marco legal del nuevo sistema tributario, y su impacto real en la sociedad y la economía españolas, debe ser objeto de una especial preocupación.

En efecto, por muy perfectas y justas que puedan resultar en su redacción las normas fiscales, de persistir el grado de fraude fiscal y economía sumergida actualmente existente en nuestro país, de continuar con el elevado nivel de fraude fiscal que padecemos, de seguir permitiendo la elusión por quienes deberían ser los principales contribuyentes del sistema o, en fin, de no poder cobrar la cantidad de obligaciones hoy impagadas al Erario Público, habremos fracasado con ese sistema tributario, ya que, lo que define su perfección, es la correcta aplicación práctica de unos principios, y no su mera enumeración y su plasmación en normas con una defectuosa aplicación práctica.

Pero, para afrontar un cambio completo de tal situación, no basta con un adecuado diseño de las figuras tributarias que compondrán nuestro Sistema Fiscal; ni siquiera con una adicional reforma de las normas que definan y desarrollen la aplicación de esos tributos, su gestión, su comprobación e investigación y su recaudación.

Cualquier propuesta de Reforma Fiscal española quedaría incompleta sin, a la vez, configurar una Administración Tributaria (llámese ésta AEAT o cualquier otra denominación institucional y operativa) que gestione eficaz y eficientemente tal sistema, junto con la minoración de los niveles de fraude fiscal y economía sumergida ahora existentes.

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

D. LÍMITES Y ALCANCE DEL INFORME DE LA ORGANIZACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO

IHE coincide plenamente con el Gobierno y la generalidad de la doctrina económica y financiera con tal necesidad de reforma fiscal integral.

Por ello, dada nuestra especialización en la materia, nuestra inmersión en la sociedad civil española, nuestro compromiso con los valores del Estado Social, Democrático y de Derecho y con los principios constitucionales del sistema tributario recogidos en el artículo 31.1 de la CE, tenemos la firme convicción, como ciudadanos y servidores públicos, de que sólo se construye el bien común y se sirve al interés general, apoyando las reformas estructurales, mejorando el funcionamiento del Sector Público y planteando en este proceso de reforma y modernización del Estado y la economía española un nuevo sistema fiscal.

Tales circunstancias nos obligan, en conciencia, por razones de profesionalidad, de oportunidad y hasta de carácter cívico, a contribuir con **nuestra Propuesta de medidas de Lucha Contra el Fraude Fiscal a este debate relativo al modelo de sistema tributario español que necesitamos** para salir de la crisis y construir, de verdad, un Estado Social, Democrático y de Derecho, patria común e indivisible de todos los españoles.

Lógicamente, además de las restricciones propias de cualquier Informe técnico, y de los problemas de espacio y medios que tenemos, nuestro documento ha de atender, a la hora de exponer sus propuestas de Reforma fiscal y de aplicación de los tributos (en el sentido amplísimo que esta palabra tiene en el artículo 83 de la LGT), al carácter profesional y a la especialización técnica de nuestros asociados, prácticamente la totalidad de los Inspectores de Hacienda del Estado.

Aunque, lógicamente, el cumplimiento de los objetivos y principios constitucionales que, para el sistema tributario, establece la CE, en su artículo 31.1 (generalidad, progresividad, configuración a partir de la capacidad económica, etc.) y las normas que sobre Administración Pública, en general, contiene, asimismo, nuestra Carta Magna (objetividad, principio de meritocracia, ausencia de arbitrariedad, etc.), son objetivos irrenunciables de nuestra sociedad civil y meta y finalidad de cualquier asociación profesional democrática; no es menos cierto que una asociación profesional, como es la IHE, no puede, ni debe, ni quiere ejercer el papel del Gobierno a la hora de establecer las líneas generales del sistema tributario español y en la configuración de la Política Fiscal en su conjunto.

Las funciones del Gobierno están marcadas, asimismo, en nuestra Constitución, artículo 97 CE y el carácter democrático de nuestra sociedad conlleva que, con independencia de las opiniones e ideologías de los miembros de esta Organización Profesional, las grandes líneas de la Política Fiscal y del diseño normativo del sistema tributario español que, el Gobierno pretende presentar hacia finales de junio de 2014, deben quedar fuera de nuestro análisis y pretensiones, al menos en estos momentos y en este particular Informe, por corresponder al campo de la Política Fiscal y Económica y a la dirección del Gobierno de la nación.

Asimismo, el desarrollo legislativo de la Reforma Fiscal, como corresponde, también, a un Estado de Derecho (artículos 1 y 9.1 CE, entre otros), se enmarca dentro de las competencias del Poder Legislativo, sin perjuicio de que, desde una perspectiva técnica, nuestra Organización Profesional aporte y presente cuantas medidas de cambio normativo considere oportunas para el logro de las finalidades y principios del sistema tributario español, según el artículo 31.1 CE e informe y critique las propuestas legislativas de desarrollo de la Reforma Fiscal que, en su momento, se propongan por el Gobierno.

Ello no quiere decir que no nos interese, en absoluto, el contenido de la Reforma Fiscal o que ésta pueda desconocer una serie de límites:

- Es evidente, por una parte, que la pertenencia de nuestro país a instituciones internacionales significativas en el plano del Derecho Internacional Tributario (supuestos especialmente de la UE y de la OCDE), conlleva límites claros a la estructura del sistema tributario que el Gobierno pretenda desarrollar.
- De otra parte, existen principios de Derecho Constitucional Tributario desarrollados ampliamente por el Tribunal Constitucional, los cuales deberán ser tenidos en consideración a la hora de implementar, normativa, procesal y funcionalmente, la Reforma Tributaria.
- Adicionalmente, la compleja red de relaciones financieras que nuestro sistema territorial de distribución de competencias implica, supone una relevante restricción a la hora de diseñar el sistema tributario., pues ha de tomar en consideración competencias difícilmente irrenunciables por parte de las CCAA y de las entidades locales, en particular, de los Ayuntamientos.

No nos es indiferente, ni podemos ser neutrales al contenido de la Reforma Fiscal porque condicionará fuertemente la aplicación del sistema tributario y que el Gobierno , pretende abordar con posterioridad a la Reforma Fiscal.

De todas formas, aun no siéndonos indiferente, ni pretendiendo ser neutrales y, sin perjuicio de intervenciones posteriores a este respecto, no debemos considerar el diseño de los diferentes tributos que integrarán o conformarán el sistema tributario español materia de nuestra competencia, como no es nuestra función sustituir la acción política de un Gobierno elegido democráticamente (cualquiera que sea su signo), suplantándolo, en cierto modo, de proponer alternativas de sistema tributario o versiones diferentes de Política Fiscal.

El 5/7/2013, el gobierno acordó crear una comisión presidida por el Catedrático de Universidad, D. Manuel Lagares, cuyos trabajos culminaron el pasado mes de febrero con un extenso pronunciamiento sobre la reforma fiscal, recogido en el sobradamente conocido "informe Lagares".

No obstante el gobierno ya ha manifestado que las líneas generales de la reforma no pasan por dicho informe, razón por la cual IHE no se ha pronunciado sobre los aciertos o desaciertos de dicho informe, más allá de los comentarios vertidos en la prensa por miembros de la junta de gobierno de nuestra asociación.

Por otra parte, los medios de comunicación llevan meses recogiendo valoraciones de altos cargos del Gobierno sobre el contenido de la futura reforma fiscal, pero la ausencia en estos momentos de una propuesta reformadora oficial nos impide tomar una posición al respecto de las ventajas o inconvenientes de las mismas.

Deberemos esperar a que el gobierno oficialice sus propuestas, y entonces, eso sí, analizar si el futuro diseño de la Reforma Fiscal cumple con los principios constitucionales y si, en el contexto actual, da respuesta a las necesidades de nuestra sociedad, que está perdiendo la fe en las instituciones representativas de la misma, incluyendo a la AEAT.

En definitiva, en su momento, nos plantearemos y señalaremos ante la opinión pública si, en nuestra opinión técnica, el anteproyecto de Reforma Fiscal que apruebe el Gobierno, es la adecuada para ayudar a nuestro país a salir de la crisis económica en la que se encuentra y si cumple o no los principios constitucionales y otros límites que el diseño del sistema tributaria español conlleva.

En consecuencia, una vez que el consejo de ministros apruebe el anteproyecto de ley, la IHE se manifestará, oportunamente, respecto de la oportunidad, acierto, ventajas e inconvenientes de la Reforma Fiscal propuesta.

Entre tanto, nuestra propuesta de trabajo ha de centrarse (insistimos) en las materias vinculadas a la aplicación del sistema tributario, tales como las medidas de lucha contra el fraude fiscal en general, los procedimientos administrativos necesarios para ello, el funcionamiento de la AEAT y de otras entidades que tengan encomendadas funciones tributarias o las disposiciones

imprescindibles para lograr la generalidad de la imposición mediante la prevención y persecución del fraude fiscal en cualquiera de sus formas.

En suma, nuestro Informe, por las razones enunciadas anteriormente, tiene como objetivos fundamentales:

A. **Proponer medidas para luchar contra el fraude fiscal en cualquiera de sus modalidades y formas, así como en relación a aquellos comportamientos anti-sociales y con relevancia económica, supuesto de la economía sumergida que nutren y retroalimentan el fraude fiscal y**

B. **Exponer propuestas en materia de organización de la Administración tributaria y de los procedimientos tributarios que conforman el régimen de aplicación de los tributos.**

Entendiendo de manera amplia tanto el concepto de fraude fiscal, como la materia organizativa y procedimental, pues, por un lado, el fraude fiscal es solamente una parte de los comportamientos antisociales que dañan el funcionamiento del Estado Social y de Derecho y se encuentra fuertemente interrelacionado con tales comportamientos y actitudes, en particular, con el desarrollo y funcionamiento de la denominada "economía sumergida" y, por otra parte, el funcionamiento de la Administración tributaria y de la aplicación de los tributos no puede verse al margen y aislado de una imprescindible mejora del funcionamiento de las instituciones públicas que conforman todo el apartado del Estado Español.

Somos conscientes de que, cualquiera que sea el modelo tributario que la Comisión reformadora plantee, e incluso si el citado modelo nos pareciese óptimo, sin un paralelo combate decidido contra el fraude fiscal, cualquier sistema tributario, por bien configurado que se encuentre y bienintencionado que haya sido en su concepción, será un total fracaso.

De ahí que, en conclusión, nuestra propuesta se debería centrar en los siguientes aspectos:

- Fines y principios que debe cumplir el sistema tributario español.

- Cambios a realizar en las principales figuras tributarias, así como sus principales defectos desde el punto de vista técnico y las contradicciones entre sí de que adolecen.

- Medidas que han de incluirse en la Reforma de dichas figuras para eliminar sus más graves “agujeros”, proclives al fraude fiscal y reducir significativamente, tanto los comportamientos antisociales como el fraude fiscal en sus diferentes modalidades, incluyendo las derivadas de la creciente contradicción entre globalización y Haciendas nacionales.

- Cuestiones conexas al objetivo principal de minorar las diversas fórmulas de fraude y elusión fiscales y mejorar la eficacia y eficiencia del sistema tributario español.

- Disposiciones necesarias en los distintos procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación) para lograr la generalidad en la aplicación del sistema tributario, en especial:

  - La ampliación de las bases tributarias.

  - El control y sanción de los incumplimientos más graves o reiterados.

  - La eliminación de las técnicas de elusión facilitadas por la globalización e internacionalización de nuestra economía.

  - En un segundo plano, garantizar esta generalización mediante el cobro efectivo de las deudas tributarias, reduciendo la morosidad a límites tolerables.

- Rediseño de una nueva “Administración tributaria” que, entendemos, la efectividad de tales medidas demanda.

- El modelo de reparto de competencias entre Administraciones tributarias. La necesidad de plantear un nuevo modelo de relación entre los sujetos encargados de aplicar el sistema tributario - las administraciones tributarias estatal, autonómicas y locales- desde un punto de vista unitario a nivel técnico. Y de ajustar el reparto de la materia impositiva de una forma eficiente, y dentro del respeto a la constitución.

Los primeros puntos, por las razones apuntadas arriba, deben aguardar a que el Gobierno apruebe el proyecto de reforma fiscal. Por ello nos centraremos en el resto, destacando previamente la necesidad de contemplar el fenómeno del fraude fiscal en un contexto más amplio, así como hacer unas recomendaciones sobre el control del gasto público.

Por otra parte, el punto 7, ha sido sobradamente estudiado en nuestra propuesta de Estatuto Jurídico para la Agencia Tributaria, que hicimos público durante el mes de febrero pasado. No obstante, la importancia del tema, y sobre todo nuestra opinión de que es imposible el realizar una reforma del sistema tributario, sin reformar las instituciones que lo aplican, nos hacen retomar, valorar y perfilar las propuestas vertidas en dicho documento.

Este Informe de la IHE, que puede ser ampliado por textos posteriores, se centrará, en consecuencia, en los puntos 3 a 7 precitados con anterioridad.

Por último, conviene señalar que, razones de tiempo y oportunidad, así como la propia dificultad para exponer en un documento único todas las propuestas que IHE cree necesarias para luchar contra el fraude fiscal y otros comportamientos anti-cívicos, así como el dinamismo del propio fraude y de los contextos entre los que se mueve el sistema tributario obligan a señalar que se trata de un Informe abierto; es decir que, al igual que en ocasiones anteriores, IHE seguirá produciendo documentos puntuales en las materias propias de su competencia, sean éstas la organización tributaria, la aplicación de los tributos y el propio diseño del sistema tributario.

F.CODA

Por último, somos conscientes de que, solamente con la aportación y trabajo de esta Organización Profesional y de los miembros del Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado, por muy cualificados que los mismos se encuentren, no será posible en España el logro de un sistema tributario justo, progresivo, eficaz, eficiente y moderno, sin carácter confiscatorio.

La consecución de estas finalidades constitucionales es, en gran parte, una labor de la sociedad civil y, en particular, de sus instituciones representativas e integradoras de las diferentes visiones sociales, económicas y políticas: sindicatos, partidos políticos, organizaciones profesionales, etc.; la colaboración de todas ellas y su ejemplo democrático, así como la transparencia en sus actividades, son una clave de bóveda para el

funcionamiento adecuado de las sociedades modernas y, desgraciadamente, tales circunstancias no se han producido, a veces, en los últimos años.

Por ello, también incluiremos en este Informe algunas propuestas para mejorar la transparencia y las buenas prácticas de instituciones políticas y públicas, así como en materia de eficacia y eficiencia del gasto público, porque al servicio de este último están nuestros impuestos**.**

También es importante señalar e insistir en que la creciente globalización de las actividades económicas y sociales, con la facilidad que la misma supone para la movilidad de las bases imponibles, potenciada por la desmaterialización creciente, ínsita en la sociedad del conocimiento y el desarrollo de las omnipresentes tecnologías de la información y las comunicaciones, las conocidas como TIC, lo que algunos denominan "economía digital", hacen imposible en la práctica el cumplimiento de algunos fines fiscales sin la colaboración y cooperación de otras Administraciones tributarias y de organizaciones internacionales.

El reciente informe BEPS *("base erosion and profit shifting*") de la OCDE insiste en tal circunstancia.

Es más, nuestro Informe, como se verá seguidamente, reitera la necesidad de adoptar medidas internacionales al respecto de diferentes fórmulas de evasión y elusión internacionales, las cuales sólo pueden instrumentarse mediante la cooperación y coordinación internacionales. De esta forma, en este ámbito, nuestro Informe ha de limitarse a plantear cómo la AEAT puede coadyuvar para el logro de tales medidas, aun reconociendo e instando a la necesidad del consenso internacional para su efectiva implementación.

2. LA NECESIDAD DE CONTEMPLAR EL FENÓMENO DEL FRAUDE FISCAL EN UN CONTEXTO MÁS AMPLIO

A. CONSIDERACIONES PREVIAS

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

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

Por un lado, la lucha contra el fraude fiscal en cualquiera de sus modalidades requiere plantearse que se trata de un fenómeno anti-social, pero no el único. Asimismo, su delimitación es compleja y presenta, tanto interna (los problemas para diferenciar la “evasión fiscal” respecto de la “elusión fiscal” son crónicos en la literatura y doctrina hacendística) como externamente, pues el impago voluntario de impuestos se superpone y se ve facilitado por otros fenómenos anti-sociales.

Nos referimos expresamente a lo que la doctrina económica denomina, con amplia variedad terminológica e importantes debates conceptuales, “economía ilegal” y “economía sumergida”.

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

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

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

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

En otro orden de cosas, planteamos que la mejora en la lucha contra el fraude afecta también directamente al control y la gestión del gasto público y que, asimismo, cuando se analiza el proteico mundo del fraude fiscal, no puede olvidarse su vertiente social, a la cual dedicaremos las páginas siguientes.

Propuesta 1ª. Plantearse, con otros organismos públicos y entidades sociales representativas, la elaboración de un Plan Integral contra los comportamientos antisociales que, como las actividades vinculadas a la economía ilegal y a la economía sumergida facilitan, favorecen, impulsan y, a su vez, son beneficiados por la existencia de bolsas de fraude y evasión tributarias.

En las páginas siguientes profundizaremos en estos asuntos, detallando varias propuestas singulares, sin ánimo exhaustivo.

B. EFECTOS SOCIALES DEL FRAUDE FISCAL

En la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, se definen los efectos directos del fraude fiscal, clasificándolos en tres clásicos y, sin duda, esenciales, como son:

1) El ataque directo a la equidad fiscal, al no incorporar ingresos y afectar a la presión fiscal del conjunto de contribuyentes,

2) La disminución en cantidad y calidad correlativa en las políticas de gasto público, base del sostenimiento del Estado del Bienestar, y

3) La enorme distorsión del funcionamiento del mercado, al generar constantemente situaciones de competencia desleal, contaminando así el mercado único donde nuestro tejido productivo tiene que conquistar un espacio, a través indudablemente de un cambio de modelo

En este sentido, se señala:

"El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una ***merma para los ingresos públicos****, lo que afecta a la* ***presión fiscal*** *que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los* ***servicios públicos y las prestaciones sociales****; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la* ***competencia desleal*** *de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario.*

Frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias." (La negrita es nuestra).

Es destacable que estas consideraciones se hicieron por el legislador a finales de 2006, en un momento anterior a la crisis económica, que comenzó en 2007. Y es evidente que los efectos de la misma, donde ha jugado un papel fundamental la brutal caída de ingresos públicos, unida a la proliferación de

recortes sociales al servicio de la consolidación fiscal, han agudizado el daño que el fraude fiscal produce en el sistema en su conjunto y exigen actuar con mayor rapidez y beligerancia, tal y como proponemos en las páginas de este Informe.

Y ello lo recoge el legislador nuevamente, entre otras, en la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, cuando afirma:

"Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. ***La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca****. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude."* (La negrita es nuestra).

Pero el análisis de estos efectos no agotan el daño que el fraude fiscal supone y lo que pretendemos es, precisamente, hacer hincapié en los efectos contaminantes que el fraude fiscal tiene en áreas extratributarias, lo que podríamos denominar "efectos colaterales" del FF, que, aunque evidentes, no se perciben con claridad por los ciudadanos y que deberían pronunciarse más explícitamente, para que eso constituya, no solo un elemento más de pedagogía tributaria, para que el reproche y la intolerancia social frente al fraude penetren en la conciencia fiscal, sino también para que se reaccione frente a esas extensiones de los beneficios económicos y de otro tipo que el defraudador obtiene, y, en la medida de lo posible, puedan impedirse, a título de ejemplo, exigir el reintegro de becas indebidamente obtenidas por descendientes de defraudadores fiscales.

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

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

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

- En las ayudas públicas.

- En los derechos laborales.
- En las políticas de igualdad.
- En el ámbito familiar.
- En el cumplimiento de los contratos privados.

Dejamos fuera, incluso, otros ámbitos donde el fraude fiscal tiene también su incidencia, por ejemplo, en el mal uso de fondos públicos destinados a contratos e infraestructuras públicas, por razones de brevedad, aunque también son importantes.

C. FRAUDE FISCAL Y AYUDAS PÚBLICAS

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

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

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

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

En el contexto actual de crisis la situación obviamente es más grave, no solo porque hay más economías debilitadas y en situaciones de especial necesidad, sino también porque ya llevamos años sumergidos en una política de austeridad, dirigida a la consolidación fiscal y con un calendario de reducción

del déficit público, la cual mantendrá, a su vez, la reducción drástica de ayudas en términos absolutos en los próximos años.

Por lo tanto, la necesidad de controlar la adecuada asignación de ayudas públicas es indispensable y, por ende, la necesidad de que sea íntegra y veraz la declaración del IRPF utilizada como requisito para su obtención.

También es preciso revisar los indicadores de capacidad, lo que abordaremos en las propuestas siguientes.

Además de lo anterior, los mecanismos recientes de cofinanciación del gasto en Sanidad, a través del copago farmacéutico o sanitario, copago en el régimen de dependencia, en la implantación de tasas y precios públicos en diferentes ámbitos, como las universitarias, donde se fijan las cantidades a satisfacer por el usuario o bien las becas para eximir de pago con criterios redistributivos, etc., también utilizan la renta del individuo como indicador de capacidad económica, medida y manifestada por medio de su declaración-liquidación del IRPF.

Vemos por tanto que, si es la renta del individuo, declarada en el IRPF, acompañada en ocasiones por otros indicadores, la que determina que un gasto se canalice a una u otra persona, a una u otra economía familiar, es necesario evitar que una declaración fraudulenta pueda ser utilizada para la obtención de la ayuda pública.

En el ámbito empresarial, es igualmente frecuente que el acceso a las políticas de incentivos, a través de subvenciones y ayudas a tipos de interés o de otra naturaleza, y sobre todo la aplicación de la inversión en el ámbito de subvenciones de capital genere fraude, donde el fraude fiscal y el directo a la subvención recibida van estrechamente unidos, y debe tenerse en cuenta que estas transferencias de fondos proceden de todos los niveles de la Administración, incluidos los comunitarios, y dan lugar a múltiples y diferentes expedientes de gasto, donde la coordinación es, a veces, simplemente inexistente y, por supuesto, se tramitan sobre datos declarados a partir de las cuentas anuales publicadas en el Registro Mercantil, sin que se depuren aquéllas que no presentan imagen fiel y, en la inmensa mayoría de los casos, sin que tampoco exista obligación de auditoría externa.

D. FRAUDE FISCAL Y DERECHOS LABORALES

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

Ese fenómeno, normalmente impuesto por el empresario, aunque consentido por la persona que recibe el salario, es gravemente perjudicial en las

condiciones del trabajo y en los mecanismos de cobertura que la legislación concede a los empleados.

Tal fraude incide en diversas prestaciones sociales.

a) **Prestación por desempleo.**

En caso de prestación contributiva por desempleo, ésta se calcula a partir de la nómina, en el apartado denominado "base de cotización por contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta". Esta base reguladora es la media de las bases de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, excluida la retribución por horas extraordinarias por las que la empresa haya cotizado a la Seguridad Social por el trabajador durante los últimos 180 días precedentes a la situación legal de desempleo o al momento en que cesó la obligación de cotizar.

La cantidad de la prestación es el 70% de esta base de cotización durante los primeros 6 meses, mientras que el resto del período la cantidad baja al 60%. Asimismo, de la cuantía que se cobra del paro, hay que pagar IRPF y cotización a la Seguridad Social (4,7% de la base del paro).

b) **Indemnización por despido improcedente**

El proceso de cálculo parte, lógicamente, de la nómina: Obtener el salario día que saldrá de sumar salario base, pagas extras y pluses por antigüedad o convenio y dividir por 30 días del mes, incorporar proporcionalmente las por pagas extras y multiplicar por el número de días correspondientes por año trabajado (45, 33 o 20, pudiendo negociar una cantidad específica de días).

c) **Subsidio diario por incapacidad temporal**

Base reguladora: Será el resultado de dividir la base de cotización por contingencias comunes del mes anterior, por el número de días a que dicha cotización se refiera. Prestación: el 60% desde el cuarto día de baja hasta el vigésimo y el 75% desde el vigesimoprimer día en adelante.

A todo lo anterior, hay que sumar el efecto pernicioso en las condiciones de trabajo, como exigir sobrecumplimientos en el régimen horario, con abusos en la retribución de las horas extraordinarias, y también genera impunidad ante situaciones de acoso y de discriminación en políticas de igualdad.

En el caso de contratación agrícola son frecuentes los supuestos de malas condiciones de habitabilidad de los jornaleros, llegando hasta el hacinamiento en el caso de trabajadores en situación irregular.

Si hay fraude en esas bases de cotización o en su cálculo o no se declaran los salarios y prestaciones sobre los cuales se estiman las cuantías de las prestaciones, resulta evidente que se dañan los derechos laborales de los perceptores de las prestaciones sociales mencionadas.

E. FRAUDE FISCAL Y POLÍTICAS DE IGUALDAD

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

Las mujeres en España cobran de media un 16,2% menos que sus colegas varones, según los datos de 2011 publicados por la Comisión Europea y que colocan a las españolas en línea con la media europea.

Obviamente, si esa discriminación se da, cuantificando las diferencias sobre salarios declarados, la brecha puede ampliarse sin medida cuando lo proyectamos sobre la parte oculta de la retribución salarial, de manera que **el fraude contribuye a que la brecha salarial real se consolide**

Y lo mismo cabe decir de una de las modalidades de acoso, el acoso sexual. Respecto del mismo, cabe señalar que, en el ámbito de la función pública, por Resolución de 28 de julio de 2011, de la Secretaría de Estado para la Función Pública, se aprobó y se publicó el Acuerdo de 27 de julio de 2011, de la Mesa General de Negociación de la Administración General del Estado, sobre el Protocolo de actuación frente al acoso sexual y al acoso por razón de sexo en el ámbito de la Administración General del Estado y de los Organismos Públicos vinculados a ella.

En el sector privado, este tipo de acoso se ve nuevamente reforzado por la existencia del fraude fiscal, al quedar fácilmente impune, por el fraude derivado de la ocultación total o parcial de la retribución salarial, al condicionar de hecho la denuncia de los mismos ante los sindicatos o directamente ante los Tribunales de Justicia.

También aparece el mismo problema en determinados derechos que forman parte del bloque protector del principio de igualdad, como son la baja por paternidad y otros mecanismos de conciliación familiar y laboral, a los que, frecuentemente, se renuncia por el temor a perder el puesto de trabajo, y que se agravan cuando hay retribución salarial oculta.

F. FRAUDE FISCAL Y ÁMBITO FAMILIAR

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

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

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

Del mismo modo, la atribución patrimonial del ahorro de los beneficios no declarados al cónyuge no empresario o profesional, pactando el régimen de separación de bienes constante matrimonio y atribuyendo bienes procedentes de rentas no declaradas al patrimonio del otro cónyuge, producen situaciones fiduciarias, que también afectan poderosamente a los resultados finales de la ruptura matrimonial, distorsionando la justicia material.

Asimismo, en el caso de la sucesión hereditaria, nuevamente, pueden generarse problemas de toda clase en el reparto previsto legalmente cuando hay bienes ocultos, entre los herederos forzosos y también en caso de testamento.

Instituciones como la colación, la regulación de mejoras y, sobre todo, la determinación del haber hereditario respecto de los activos líquidos o en bienes muebles de gran valor, como pueden ser las joyas u objetos de arte, en los que se ha materializado la renta defraudada, los activos ocultos situados en el extranjero, en paraísos fiscales o no, afectarán y dificultarán la partición hereditaria, impidiendo en muchos casos a las partes perjudicadas, incluso el ejercicio de la acción de rescisión por lesión en la partición prevista en el art. 1.074 del Código Civil.

G. FRAUDE FISCAL Y CUMPLIMIENTO DE CONTRATOS

En nuestro Estado de Derecho, el mecanismo de solución de conflictos patrimoniales reside en la heterotutela judicial, es la fuerza de los Tribunales la que dirime, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado; solo la Administración

tiene la facultad de anticipar la modificación de situaciones jurídicas, de acuerdo con la Ley, también en este caso con el control judicial "*a posteriori".*

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

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

Para asegurar el cumplimiento de estas operaciones con presencia de fraude fiscal se suelen adoptar garantías de todo tipo, que puedan ejecutarse sin necesidad de acudir a la Justicia como depósitos, pignoraciones o negocios fiduciarios.

Pero es sabido que todo ello no es suficiente, es delicado y puede escapar al control cuando los conflictos se endurecen. A veces, se producen préstamos personales en condiciones de usura, negocios de compraventa de oro y joyas no siempre transparentes, arrendamientos no declarados de locales comerciales o naves industriales, etc.

La posibilidad de que se adopten mecanismos de autotutela privada para hacer efectivas estas obligaciones es simplemente inaceptable, no puede consentirse que el fraude fiscal coadyuve a que el sistema legal y judicial no alcance a estos "agujeros" de fraude.

Como ocurre con todos los fraudes generalizados, es decir, con todos los incumplimientos crónicos adoptados por un alto número de individuos, el fraude fiscal corroe y altera la base del Estado de Derecho, como si de una metástasis ósea se tratara.

H.- CONCLUSIONES

A modo de conclusiones, podemos afirmar lo siguiente:

1) Como punto de partida, es una obligación más exigible que nunca que los poderes públicos actúen sobre el fraude al Estado protector, social y democrático de Derecho.

2) En ese sentido, el fraude puede orientarse hacia el lado de los ingresos públicos, mermando aún más la recaudación impositiva y minorando la posibilidad de financiación de los servicios públicos, como hacia la simulación o engaño en el cumplimiento de requisitos para acceder a las medidas de cobertura social que, en este momento, están más ajustadas y son, a la vez, más necesarias que en etapas anteriores a la crisis económica, pues ésta golpea a las economías más débiles y genera nuevas y mayores situaciones de necesidad de protección social.

3) Además de los efectos directos de uno u otro fraude, es destacable que el fraude fiscal, en concreto, produce daños colaterales, efectos indirectos en diferentes esferas de la situación económica y social de los ciudadanos.

4) En este sentido, el fraude fiscal permite alterar, verbigracia, las asignaciones de ayudas de todo tipo, incluyendo fórmulas mixtas de financiación de gasto público como son el copago, aplicado al gasto sanitario, farmacéutico o de ayudas por dependencia, asignación de becas o subvenciones, beneficios tales como el acceso a la justicia gratuita, etc.

5) Igualmente, afecta a la cobertura laboral, a las Políticas de Igualdad y a la esfera familiar en, prácticamente, todas las posibles situaciones de conflicto de intereses.

6) Finalmente, el fraude fiscal dificulta hasta dejar inaplicable la tutela judicial efectiva de los ciudadanos en los conflictos, lo que, además de la posibilidad de que se generen mecanismos indeseables de autotutela privada, socava las bases esenciales del Estado de Derecho, lo que compromete a todos los Poderes Públicos en su persecución.

I. ALGUNAS PROPUESTAS

I.I. De carácter divulgativo.

En coherencia con lo anterior, el objetivo a conseguir debe ir dirigido a eliminar, en la medida de lo posible, los anteriores efectos colaterales del fraude impositivo, operando a tres niveles diferentes:

Propuesta 2ª. Transmitir con intensidad a los ciudadanos la existencia de dichos efectos sociales del fraude fiscal, incrementado las campañas de difusión en ese sentido, y desarrollando actividades de pedagogía tributaria en los diferentes grados del sistema educativo, todo ello directamente dirigido a incrementar la conciencia fiscal, y a que se incorpore a la cultura económica la percepción de los efectos indeseables del fraude, que se observe claramente como un grave incumplimiento social, y que impide el funcionamiento normal del sistema jurídico y social en el que nos integramos como ciudadanos. Se trata de conseguir un claro efecto disuasorio de fraude futuro, sobre la base de difundir las consecuencias concretas que se producen cuando el fraude es detectado, de manera que, nuevamente, se produzca una incidencia directa en la propia cultura tributaria y un efecto de prevención general, mediante campañas informativas con el nivel de publicidad que se decida y con el nivel de protección a la intimidad que determine la Ley vigente en esta materia.

I.II. De carácter normativo.

Propuesta 3ª. Modificar la renta declarada en el IRPF como indicador de capacidad económica en toda la normativa que la utiliza de un modo u otro. Sustituir dicho indicador por otro más fiable, a partir de los datos económicos de todo tipo, no solo los ingresos declarados por la persona destinataria de la norma concreta en el IRPF, sino también la situación patrimonial de la persona y de su entorno familiar, a partir de datos sobre titularidad de vehículos, inmuebles y resto de activos, etc.

Este nuevo indicador de capacidad económica debe sustituir al basado en los ingresos declarados en IRPF, aunque también tenga en cuenta estos últimos.

Propuesta 4ª. Establecer un sistema enérgico de represión normativa frente al problema general del fraude, como exigir la devolución de

las ayudas, inhabilitar durante un cierto periodo de tiempo para la concesión de ayudas futuras, sancionar con la pérdida temporal de determinados derechos al uso de servicios públicos de toda clase, aplicando porcentajes máximos de copago, sancionar con multas extratributarias por falseamiento en los requisitos para la asignación de ayudas ,en definitiva, ampliar las sanciones a otros ámbitos no pecuniarios de la vida diaria.

Para fraudes repetidos o de especial gravedad, contemplar adicionalmente la publicación de la identidad de las personas que, gozando de una determinada (elevada) capacidad económica, han solicitado ayudas fraudulentamente.

Propuesta 5ª. Modificar La Ley Orgánica de Protección de Datos y la Ley General Tributaria, para permitir el acceso a determinado nivel de información económica a otros Organismos Públicos encargados de la Inspección y control de ayudas públicas, distintos de la Agencia Tributaria. También y en este sentido, deberán revisarse todos los convenios de colaboración con otras Administraciones Públicas en materia de cesión de información, para mejorar su grado de eficacia.

Modificar la Ley General Tributaria mediante la creación de un procedimiento de examen de los indicadores de capacidad económica de los contribuyentes, que contemple la comunicación del resultado a los órganos gestores de las ayudas públicas. Este punto guarda relación con la creación de una Base de Datos Integral del Sector Público que se tratará en la propuesta 9ª.

I.III. De carácter organizativo.

En esta materia, dos son las líneas teóricas a seguir, sin que ninguna de las dos pueda aplicarse en la práctica en estado puro.

Por un lado, pudiera argumentase, en términos maximalistas, que la AEAT asumiera el control y comprobación de todos los expedientes de gasto o solicitudes de Juzgados o Tribunales, a través de un nuevo procedimiento de

comprobación tributaria que podría denominarse “comprobación tributaria fiduciaria”, el cual también teóricamente se financiaría con los propios resultados en el orden tributario que supondría dicha comprobación.

Pero dicha opción es inasumible por parte de la AEAT con los medios actuales, es más, el necesario crecimiento de medios personales y materiales que la AEAT necesita para combatir el fraude fiscal, deben dirigirse más bien hacia sus propios objetivos y mediante la elaboración de mejores Planes de lucha contra el fraude tributario, como el que se propone en este Informe.

Por tanto, siendo necesario que la AEAT se comprometa en este objetivo de control global, y constituyendo una ventaja obvia que sea la AEAT la única depositaria de facultades de comprobación de la realidad de los datos y hechos económicos de los individuos, tal hecho no se compensa con la ingente tarea de actuaciones comprobadoras que supondría dirigir el trabajo hacia la colaboración con otros Ministerios del Estado, así como todas las Administraciones Públicas locales y autonómicas, todas las solicitudes de Tribunales y Juzgados de toda clase (social, familia, civil).

Propuesta 6ª. Incrementar sustancialmente los controles tributarios y no tributarios en la resolución de las situaciones contractuales y privadas en las que el fraude fiscal puede ser un instrumento para alterar aquéllas.

La segunda línea de actuación, **pragmática, que es la planteada en este Informe,** consistiría en integrar toda la información económica en una única Base de Datos Integral para todo el sector público, modificando la normativa en materia de protección de datos y otorgar ciertas facultades de comprobación a los diferentes Organismos Públicos sobre estos datos e informaciones, permitiendo que éstos verifiquen directamente la situación económica de los solicitantes de ayudas públicas, con mayor o menor potestad en su actuación, al modo de las facultades que tiene la Administración Tributaria.

Esta alternativa, también en estado puro, es simplemente muy peligrosa desde la óptica de la intimidad de las personas, de los múltiples problemas que surgirían de la falta de coordinación de criterios en las actuaciones, por la litigiosidad previsible que derivaría de la observancia de la normas de procedimiento por parte de los diferentes organismos, etc.

Todo ello generaría quizás un entorno de inseguridad jurídica que, o llevaría a su inaplicación práctica, o la creación de problemas nuevos que supondría agravar la situación.

Las propuestas más viables en este sentido pasan, por lo tanto, por conjugar ambas vías, equilibrando una y otra.

Al respecto se propone:

Propuesta 7ª: Crear una Base de Datos Integral del Sector Público, gestionada y bajo el control de la Administración Tributaria.

Esta Base de Datos Integral se configuraría, incrementando la información de trascendencia tributaria que ya tiene la AEAT, con la que procedería al estudio de los diferentes componentes que deben integrar el Indicador de Capacidad Económica (en adelante, CE o similar), asignando a partir de procesos tipo Zújar, un ICE a cada contribuyente censado.

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

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

Datos como los relativos a inmuebles y vehículos deberían incluirse y, en cuanto al resto, analizar pormenorizadamente la conveniencia de su inclusión o no en el acceso.

Por supuesto, sería imprescindible exigir controles de acceso muy rígidos a la información y reprimir enérgicamente el abuso en dicho acceso, como ya ocurre en la AEAT, incluso con mayor dureza, si cabe.

Con esa información, los Organismos Públicos procederían a la asignación de ayudas, contratos y otras modalidades de gasto público y, podrían selectivamente, dentro de los plazos breves de que disponen para su concesión, solicitar procedimientos de comprobación fiduciarios a la AEAT para aplicarlos con anterioridad a la concesión de ayudas.

Con posterioridad a su concesión, se podría proceder a una nueva solicitud de procedimientos fiduciarios, definidos cuantitativamente en función de los medios de la AEAT, para que se analizasen dentro del plazo de prescripción de las ayudas, a efectos de exigir su reintegro y sancionar las conductas ilegales.

La AEAT, a partir de ahí, podría subsumir dichos procedimientos en los generales de comprobación limitada o de inspección, en su caso, con las especialidades oportunas, dando cuenta al Organismo Público del resultado del mismo, resolviendo el procedimiento que hemos denominado "fiduciario" a partir del procedimiento propio de la AEAT.

Por último, y a partir de la información que sobre todas las ayudas y expedientes donde el ICE fuera aplicable, la AEAT, después de comprobar e investigar a los contribuyentes de acuerdo con la normativa tributaria, modificaría el ICE correspondiente y notificaría a los organismos afectados los resultados de la comprobación realizada, a todos los efectos que pudieran derivarse de ello.

En cuanto a la relación con los Tribunales de Justicia, también se deberían integrar sus datos de relevancia económica en esa Base de Datos Integral del Sector Públicos, por ejemplo, con informaciones sobre herencias otorgadas, alimentos concedidos, pensiones compensatorias en procedimientos de divorcio, etc.

También con relación a los Tribunales de Justicia, el procedimiento tributario "fiduciario" seria obligado, por mucho que merme los efectivos de la AEAT la tarea de auxilio judicial, y lo que hay proponer, en este plano, es que los Tribunales se incorporen a la citada Base de Datos Integral del Sector Público en una fase posterior y que suministren, en todos los casos de autos y sentencias judiciales con efectos económicos, así como información a la AEAT respecto de todo tipo de denuncias y alegaciones, donde se manifieste por cualquiera de las partes en conflicto que se realiza defraudación tributaria, o cualquier tipo de información económica relevante para la AEAT.

Esta información sería gestionada exclusivamente por la AEAT y cada Tribunal podría solicitar el procedimiento de comprobación tributaria "fiduciario", como prueba pericial o del modo que se establezca.

Todo ello, lógicamente, requeriría la correspondiente mayor dotación de medios humanos y materiales, especialmente, informáticos para la AEAT, así como las modificaciones normativas necesarias; por ello, la otra propuesta sería:.

> ***Propuesta 8ª. Al servicio de lo anterior, para finalizar, reclamar a los Poderes Públicos un esfuerzo extraordinario en el incremento de medios personales para la AEAT, por razones tanto de protección de nuestro Estado Social y Democrático de Derecho, lo que es una responsabilidad inexcusable frente a los ciudadanos, sino también por razones de eficiencia económica, pues el gasto público asociado a la retribución de un funcionario de la AEAT, sobre todo en los cuerpos de Inspección y Técnico de Hacienda, es muy inferior, en proporciones altísimas, a lo que el Estado recauda gracias a su incorporación.***

3. MEDIDAS DE REFORMA EN LA VERTIENTE DEL GASTO PÚBLICO

A. UN NUEVO MODELO DE GESTIÓN Y CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

A.I. Nota previa.

Continuando con el discurso anterior, no es posible lograr siquiera el primer fin y principio de nuestro sistema fiscal, la generalidad, artículo 31.1 CE ("*Todos contribuirán...*"), sin reducir significativamente los diferentes grados de evasión y elusión fiscales que todavía persisten en España; pero antes de exponer diferentes medidas para lograr tal finalidad, cabe empezar afirmando que el sistema tributario español no es un fin en sí mismo, sin perjuicio de señalar su relevancia sobre diversos elementos de Política Económica y Social, sino que se trata de un sistema medial, instrumental, al servicio de dotar de recursos al Estado, en sus diferentes organizaciones (Estado Central, CCAA, entidades locales e incluyendo las instituciones de la U).

Téngase en cuenta que es la propia Carta Magna la que así lo señala al iniciar su artículo 31.1 de la siguiente guisa: "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos…".*

Por lo tanto, no sirve un sistema tributario que no financia suficiente (principio de suficiencia) y adecuadamente el gasto público y, de hecho, una de las características más significativas de los últimos ejercicios de nuestra fiscalidad es tal insuficiencia, la imposibilidad (a pesar de las reiteradas subidas de alícuotas, ampliación de bases imponibles y creaciones de nuevos gravámenes y de medidas anti-fraude de diferente calado) que ha tenido la recaudación para cubrir las necesidades de fondos públicos, generando en buena parte los problemas de déficit público de todos conocidos.

Ahora bien, el gasto público no solamente es el objetivo, el blanco de la recaudación, sino que también justifica y sustenta la misma.

Los ciudadanos pagan más o menos impuestos y están más o menos dispuestos a contribuir a las arcas públicas, según el convencimiento que tengan respecto de la adecuación y justicia del gasto público a sus necesidades y anhelos.

Las diferentes Políticas Públicas que sustentan los Estados sociales y democráticos de Derecho modernos (educación, sanidad, servicios sociales, infraestructuras, etc.), necesitan de los impuestos para su financiación.

Sin embargo, a la vez, será, por un lado, el acuerdo social acerca de qué tipo de Políticas han de ser cubiertas por el sector público y en qué grado y, por otra parte, cómo se cumplen tales Políticas desde la perspectiva de la eficacia, la eficiencia y el sentido de justicia a la hora de atribuir bienes y servicios públicos entre los diferentes sectores de la población, los que coadyuven a que los ciudadanos, obligados tributarios en sus relaciones con el Fisco, contribuyan con mayor o menor resistencia social a la mencionada financiación.

Ciertamente, es debatible y discutible el grado de intervención del sector público en la Economía, dependiendo de la ideología del Gobierno de turno y de sus planteamientos filosóficos y económicos, aunque nadie puede negar que, en el marco de las sociedades europeas en las cuales se integra España, dentro del "modelo social de mercado" que caracteriza la UE, una provisión adecuada y suficiente de bienes y servicios públicos en áreas como la educación, la sanidad y los diversos servicios sociales resulta imprescindible, pudiendo discutirse el grado de intervención del sector privado en su gestión y en la provisión, pero no en el diseño y caracterización mínima de tales servicios públicos.

Ello conlleva, inexorablemente, un peso de la actividad pública en el PIB que, con márgenes debatibles, puede situarse en el entorno del 40% y, automáticamente, supone obtener recursos públicos que cubran tal volumen de actividad económica, fundamentalmente, por medio de tributos.

Ahora bien, con independencia de ese volumen, si el gasto público es percibido por la población sobre la cual, en general, van a recaer las obligaciones tributarias, no sólo como suficiente, sino como justo, eficaz y eficiente, las posibilidades de demandar a tal población el cumplimiento estricto de las obligaciones tributarias serán mayores, el nivel de convencimiento de la misma acera de la necesidad de un sistema tributario general, justo y progresivo mayor y la resistencia a las medidas anti-fraude mucho menor, porque, en principio, será la propia sociedad española en su conjunto la que demandará (y colaborará con la AEAT) la persecución de conductas asociales, contrarias a la solidaridad y a la democracia.

Por ello, aunque parezca paradójico, el primer requisito para lograr un sistema tributario general, justo y eficiente, es que el gasto público atienda a las necesidades generales de la población, se distribuya con justicia, de manera transparente y, como mínimo, sin corrupción.

Desgraciadamente, tanto los recientes episodios de corrupción en instituciones básicas del Estado, las cuales deberían ser un ejemplo de integridad y paradigma moral, un auténtico espejo de dignidad y cumplimiento de la Ley,

como la proliferación de corruptelas, prácticas no transparentes y ausencia de reglas de buena gobernanza y buen Gobierno en instituciones y personas muy cualificadas en el gobierno del Estado, desmerecen esa relación intensa y próxima que debería existir entre las bondades del gasto público y el cumplimiento de los fines del sistema tributario.

Como IHE, como servidores públicos y como ciudadanos no podemos permanecer al margen del deterioro institucional que se está provocando en los últimos años en España por la falta de transparencia, los comportamientos inadecuados en el uso de los recursos públicos por parte de instituciones clave en la sociedad civil y en la convivencia democrática como son los partidos políticos, los sindicatos y las organizaciones empresariales y, en suma, por lo que se percibe como un descontrol en la aplicación del gasto público y en la existencia de privilegios inconfesables por parte de determinados actores sociales y políticos, apropiándose de recursos públicos que deberían ser destinados (más en este contexto de crisis) a colectivos más necesitados y necesidades más urgentes.

Éstas son las razones, reiteradas, asimismo, en las Encuestas que revelan la opinión de los ciudadanos sobre el funcionamiento del sistema tributario (Instituto de Estudios Fiscales; en adelante, IEF; Centro de Investigaciones Sociológicas; en adelante, CIS, por citar algunas), que nos llevan a proponer, previamente a la Reforma Fiscal, una elenco de cambios en el área del gasto público, como condición imprescindible, incluso previa, para luchar contra el fraude fiscal y favorecer la generalidad en la aplicación del sistema tributario.

El propio Gobierno parece aceptar esta crítica, como demuestra la reciente publicación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE, de 10), donde se señala la urgencia y necesidad de que las actuaciones públicas vengan regidas por principios de transparencia, buen gobierno e información a la sociedad a la cual ha de servir cualquier principio de actuación gubernamental, empezando por la Política Fiscal.

En este sentido, el Preámbulo de la precitada Ley 19/2013 señala enfáticamente, I, primer párrafo: "*La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción pública…"* y no cabe sino señalar el pleno acuerdo de esta Organización Profesional con tales principios de Gobierno, pues los mismos resultan imprescindibles para que el ciudadano, satisfecho y vigorizado con la gestión pública, contribuya a la misma mediante el sistema tributario.

Asimismo, el Gobierno ha anunciado la presentación de un elenco de medidas anti-corrupción, para progresar en tales líneas de buena gobernanza.

Sin embargo, tales medidas de "transparencia" nos parecen tardías, insuficientes y, además, contradicen otras realidades prácticas en la gestión de las Políticas Públicas, supuesto del "reparto político", en vez de seguir criterios de objetividad, mérito y cualificación, a la hora de distribuir el poder y los nombramientos en órganos esenciales para el funcionamiento de nuestro sistema constitucional, caso del Consejo General del Poder Judicial o del propio Tribunal de Cuentas, lo que daña un principio esencial en sociedades democráticas y avanzadas: el acceso a cualquier cargo público mediante mecanismos objetivos, basados en mérito y capacidad.

La misma interferencia política, con grave daño para su eficacia, se produce en la gestión de órganos esenciales para el control del gasto público como son los Tribunales de Cuentas y órganos similares de las CCAA y se ha traslado, con gravísimo daño para su imagen, a la AEAT, por lo que resulta imprescindible limitar tales arbitrariedades del poder político en el funcionamiento de instituciones clave en el aparato estatal.

Por todo ello, **la labor de hacer más transparente la gestión del gasto público y mejorarla, sigue siendo una asignatura pendiente en nuestra democracia y un paso previo e imprescindible en una Reforma Fiscal que cuente con el apoyo de la sociedad en su conjunto y reciba su apoyo en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal en cualquiera de sus formas.**

A.II. Medidas propuestas en materia de control y gestión del gasto público.

Es por ello por lo cual, aun sin ánimo exhaustivo, proponemos algunas medidas de reforma en el campo del control y la gestión del gasto público, como son las siguientes:

> ***Propuesta 9ª. Revitalizar el funcionamiento del Tribunal de Cuentas, para que asuma su verdadera función constitucional, con una dotación de medios adecuada, con procedimientos cercanos en el tiempo y profesionalidad de los cargos relevantes políticos.***

Como se ha propuesto el Tribunal de Cuentas debe hacer frente a su tarea con una profesionalidad de los cargos de elección política por ello, se debe *Acabar* con los criterios políticos establecidos a la hora de designar los cargos más relevantes en altas instituciones públicas y, en especial en el Tribunal de Cuentas, *"supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.",* tal y como lo define el artículo 136.1 de la CE.

La designación de los cargos del Tribunal de Cuentas se hará en base a principios de mérito y capacidad, con un 50% de sus cargos directivos designados entre funcionarios de Cuerpos con conocimientos de auditoría, contabilidad e Inspección en el seno de la Administración General del Estado y otro 50%, a propuesta de Corporaciones que incorporen profesionales de tal especialidad

La falta de medios humanos y materiales es una constante queja, incluso por parte de la propia Agencia tributaria, así como las críticas al retraso en sus Informes; además, el control prácticamente inmediato de los Presupuestos de los órganos públicos y la rapidez en el mismo dificultarán cualquier despilfarro y eliminará cualquier sombra de corrupción en la citada gestión pública.

Idénticos criterios que los anteriormente citados se aplicarán en los órganos externos de control del gasto público que las CCAA decidan mantener.

Finalmente, el Tribunal de Cuentas y otros órganos de control del gasto público, empezando por la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE), no pueden limitarse a un análisis de la legalidad de las diferentes partidas y operaciones de gasto público sometidas a su control, sino que deben, expresamente, cumplir misiones de control de eficacia y eficiencia.

Tradicionalmente, nuestros órganos controladores de gasto público, tanto externos como internos, han limitado su función a un control puramente formalista y de legalidad.

Aun siendo necesario, y mejorable, tal control, una sociedad moderna reclama otros tipos de controles para mejorar la productividad y calidad del gasto público, permitiendo a partir de los mismos realizar una evaluación constante, de eficacia y eficiencia, de las diferentes partidas de gasto público.

Por ello, tanto el Tribunal de Cuentas como la IGAE deberán anualmente elaborar indicadores de eficiencia y eficacia de las actividades del gasto público, de forma tal que el Gobierno u órgano público correspondiente deberá justificar, en su caso, la conservación de aquellas partidas de gasto que, de acuerdo a tales informes, sean ineficaces /ineficientes. En caso contrario, serán suprimidas.

Propuesta 10ª. Evitar cualquier politización de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

Dado el relevante papel que, en materia de Política Fiscal, le atribuye la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (BOE de 15) (en adelante, AIRF) y a pesar de que, teóricamente, tanto el Preámbulo de la norma, como su propia

denominación, “independiente” y su regulación, insisten en su independencia funcional y la necesidad de dotarla de excelentes medios técnicos y humanos; lo cierto es que la experiencia de otras instituciones, empezando por el propio Tribunal de Cuentas, hacen dudar en que los partidos políticos respeten tal independencia, entrometiéndose en la designación de sus miembros.

Si de verdad se quiere una AIRF verdaderamente autónoma y se desea que sus informes respondan a la mayor cualificación técnica precisa, generando el correspondiente prestigio institucional, sólo la designación de funcionarios públicos competentes en las materias relativas a sus funciones (véase el Capítulo II de la citada Ley Orgánica 6/2013) asegurará tales objetivos y, entre ellos, por su cualificación y especialización profesional deberían figurar de modo relevante funcionarios del Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado.

Por el contrario, no debe aceptarse que miembros de un partido político ocupen función alguna en la ARFI o que la designación de su personal se produzca mediante el tradicional “reparto” de cargos entre las fuerzas políticas de representación parlamentaria que ha conllevado el desprestigio y la ineficiente de entidades como el precitado Tribunal de Cuentas.

Propuesta 11ª. Potenciar la vigencia y utilidad de la Agencia para la Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicio, y permitir acceso libre de los ciudadanos a sus informes sobre políticas públicas.

Creada, en principio, para lograr, como su propio nombre indica, una evaluación continuada de programas y actividades públicas, ante las insuficiencias detectadas en el ejercicio de esta labor por parte de órganos tradicionales de control público; lo cierto es que desde su entrada en vigor, 2006, sus trabajos no han dado los resultados esperados, no ha cambiado apreciablemente los criterios de aplicación del gasto público, ni tampoco ha conseguido encontrar una función precisa en el organigrama del Estado, a pesar de que, recientemente, se la intentado vitalizar, dotándola de funciones en materia de la normativa de unidad de mercado, al encargarla de evaluar la aplicación de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado (BOE de 10), en su disposición adicional sexta.

Además, su propia existencia se solapa con las atribuciones del Tribunal de Cuentas y de la IGAE, permitiendo, asimismo, justificar que estas tradicionales entidades dedicadas al control del gasto público no cumplan funciones de control del gasto y de las Políticas Públicas en términos de eficiencia y eficacia. Es decir, unos por otros y la casa sin barrer.

Por todo ello, se propone su potenciación, así como la de cualquier otro organismo de las CCAA que cumpla, teóricamente, funciones similares o, al objeto de destinarla a un objetivo esencial: el análisis de la eficacia/eficiencia de las Políticas Públicas con trascendencia presupuestaria. Asimismo su sus informes deberán ser públicos, al objeto que la ciudadanía pueda conocer el acierto o desacierto de las políticas públicas.

Propuesta 12ª. Los Presupuestos Generales del Estado, de las CCAA y de las entidades locales establecerán, de manera sistemática, un sistema de valoración de la eficacia y eficiencia de las partidas de gastos que figuran en los mismos, publicando esta información e incorporando las consecuencias de la misma a la gestión pública.

El ciudadano tiene que estar convencido de que todas las partidas de gasto responden a un interés general y su aplicación es positiva en términos coste-beneficio.

Para ello, deben implementarse medidas sistemáticas y continuadas para evaluar las partidas de gastos, siquiera las más importantes cuantitativa y cualitativamente, que figuran en los Presupuestos de los organismos públicos.

Ello puede conllevar, llegado el caso, el desarrollo de un auténtico Presupuesto de Base-Cero, con información pública y la transparencia que conlleve un análisis exhaustivo de todos los gastos del Estado y un control por parte de los ciudadanos acerca de la utilidad de las diferentes partidas de gasto.

De hecho, la reciente Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (BOE de 30), exige el desarrollo de metodologías para evaluar el coste efectivo de servicios públicos que deberían ampliarse, por razones similares, al ámbito de las CCAA y del Presupuesto del Estado.

Propuesta 13ª. No se admitirá financiación pública alguna de los partidos, los sindicatos y las organizaciones profesionales de cualquier tipo o en el caso de que se admita se establecerá un control severo por parte del Tribunal de Cuentas y con unas consecuencias igualmente severas desde el punto de vista penal.

La experiencia demuestra y sigue demostrando que la financiación pública de instituciones clave en la sociedad democrática, como señalan, entre otros, los artículos 6 y 7 de la CE, ha facilitado el despilfarro, la corrupción e incluso la pérdida de capacidad de tales instituciones para dar cumplimiento a los fines que las justifican.

Asimismo, tal exceso de financiación pública ha generado una gran ineficacia en la aplicación de estos fondos a programas relevantes para la buena gestión de la economía, pudiendo poner como ejemplo de tal ineficiencia los programas de formación de desempleados, gestionados pésimamente y con muy escasos resultados por los sindicatos y las organizaciones empresariales.

Por ello, **como Estado se debe decir la existencia de financiación pública o por el contrario** debe suprimirse la financiación pública de tales entidades, las cuales deben, como nuestra IHE, vivir exclusivamente de las cuotas de sus militantes y simpatizantes o del cobro de los servicios que presten a la sociedad y los ciudadanos retribuyan, sin entienden que por los mismos reciben una contraprestación equivalente.

En el caso de que se admitiera la financiación pública se deberá instaurar verdaderos controles por parte del Tribunal de Cuentas que sean eficaces y que tengan importantes consecuencias penales.

Propuesta 14ª. Inhabilitar para el ejercicio de altos cargos en la Administración y responsabilidades en partidos políticos, sindicatos y organizaciones empresariales de aquellos miembros que habiendo sido imputados en causa penales, se haya abierto juicio contra ellos, hasta que, en su caso, recaiga condena absolutoria que se afirme su inocencia en los hechos enjuiciados.

Partidos, sindicatos y organizaciones empresariales son reconocidos expresamente en nuestra Carta Magna como asociaciones especiales; este reconocimiento constitucional conlleva una superior exigencia ética en el comportamiento de sus miembros, debiendo dar ejemplo al ciudadano medio, al *"average man",* en terminología americana.

Por ello, la exigencia de eliminar cualquier comportamiento reprobable entre sus miembros para dar ejemplo de dignidad democrática y respeto a la Ley debe conllevar este tipo de sanción automática, sin perjuicio de una posterior reparación moral y política, en el caso de que, instruido juicio y firme la sentencia, sea declarado inocente.

Asimismo habría que modificar la norma de elección de altos cargos de la Administración para no permitir que ciudadanos en estas circunstancias estuvieran desempeñando puestos de Altos cargos en la Administración.

Propuesta 15ª. Modificar el Código Penal, reforzando las medidas contra la corrupción, prevaricación administrativa y otros delitos económicos.

Aunque la reciente Ley Orgánica 10/2012, de reforma del Código Penal, ha incorporado modificaciones legislativas que mejoran la situación del delito fiscal, del delito contable y de otra serie de delitos contra la Hacienda Pública, falta mucho por completar la misma, empezando por la ausencia de la correspondiente modificación de la LGT que aplique en la práctica alguna de estos cambios normativos, ver *infra.*

Sin embargo, no se ha producido una reforma paralela en una serie de delitos económicos, de ampliar relevancia social, desde la prevaricación de las autoridades públicas, la corrupción activa y pasiva, etc., que resultan imprescindibles para moralizar los comportamientos públicos y dar ejemplo a los obligados tributarios.

Propuesta 16ª. Negar el indulto a cualquier condenado por delito fiscal, delito contable o delitos económicos.

Resulta un insulto para la ciudadanía democrática que personas condenadas por delitos económicos, algunos de ellos muy graves, sean indultados por razones carentes de justificación.

Por ello, debe negarse sistemáticamente el indulto a tales condenados, si de verdad se quiere demandar el cumplimiento estricto de las cargas fiscales a los ciudadanos.

B. ASPECTOS RELATIVOS A LOS BENEFICIOS FISCALES Y SU APLICACIÓN

B.I. Introducción.

Los beneficios fiscales o gastos fiscales, en la terminología internacional, *"tax expenditures"*, normalmente, son definidos como aquellas disposiciones de la legislación fiscal, la regulación o determinadas prácticas que reducen o posponen la cuota tributaria de un determinado segmento de contribuyentes, en relación con un sistema tributario de referencia.

Este tipo de tratamiento tributario favorable también puede darse respecto de un determinado sector o actividad económica específica (*vgr.* depreciación acelerada de determinados tipos de activos). Los beneficios fiscales pueden ser proporcionados a través de diversas formas: subsidios, exenciones, tipos reducidos, aplazamientos y créditos fiscales.

Este tipo de instrumentos, específicamente diseñados para la promoción de determinadas Políticas Sociales o Económicas, se encuentran estrechamente relacionados con los programas de gasto público directo.

Nuestra CE les presta una especial atención, artículo 134. 2 *"in fine"*, y al incorporar en su diseño y aplicación elementos de gasto público directo (ya que equivalen a este tipo de partidas) y del sistema tributario (pues se instrumentan mediante parámetros del mismo, artículo 8, d) LGT), ha de analizarse si cumplen o no los fines extrafiscales que los justifican (artículo 2.1, segundo párrafo, LGT) y con qué utilidad.

Asimismo, su importancia presupuestaria, al suponer una significativa detracción de los ingresos fiscales conlleva directamente la inclusión de variadas medidas tendentes a mejorar su existencia y funcionamiento.

B.II. Propuestas de reforma.

De esta manera, no pueden permanecer al margen, no sólo de una propuesta de Reforma Fiscal integral sino de una revisión de todas las partidas presupuestarias de las Administraciones Públicas y deben ser objeto de varias medidas de reforma como las siguientes:

Los beneficios fiscales deben ser analizados en el marco presupuestario general, con objeto de que resulten instrumentos válidos de análisis para la Política Fiscal general de España.

Desde la perspectiva de las Finanzas Públicas, los beneficios fiscales suponen costes para el erario público que implican pérdidas de recaudación, en comparación con el rendimiento potencial del sistema tributario de referencia.

La cuantificación precisa de dicha pérdida de ingresos tributarios no resulta sencilla, como consecuencia de:

- Las posibles respuestas en los comportamientos de los contribuyentes.
- Las potenciales interacciones con otras bases impositivas.
- Otro tipo de cuestiones metodológicas.

Mientras que, para un determinado beneficio fiscal, puede establecerse, de forma inmediata, una relación con la reducción de la cuota tributaria del

beneficiario, el impacto global sobre los ingresos tributarios va a depender, de manera crucial, de su posible interacción con los otros impuestos.

Un ejemplo típico de esto podría darse en el caso de la supresión de la desgravación fiscal de las hipotecas, lo que, de forma indirecta, podría implicar un incremento de los ingresos fiscales por dividendos y por intereses, una vez que las familias proceden a reajustar sus carteras para acomodarse al mayor coste de las hipotecas.

Por tanto, a la hora de estimar el impacto de la reforma de este tipo de beneficios, se hace necesario tener en cuenta la existencia de las posibles reacciones en los comportamientos de los contribuyentes.

Nuestros Presupuestos Generales del Estado (en adelante, PGE) sí contienen, por obligación constitucional, unos Presupuestos de Beneficios Fiscales del Estado (en adelante, PBF), pero carecen de análisis de utilidad y coste-beneficio de los beneficios fiscales y, además, no están adecuadamente coordinados con los PBF de las CCAA y de las entidades locales, resultando en la actualidad nuestro PBF un instrumento de escasa utilidad y nula aplicación en el diseño de la Política Fiscal española.

Propuesta 17ª. Debe reformarse el PBF del Estado, coordinándolo, incluyendo una metodología uniforme, con el PBF de las CCAA y de las entidades locales, estableciendo un PBF Unificado del Estado Español.

Otro problema relevante para la transparencia y el buen Gobierno de nuestro Estado es la proliferación de beneficios fiscales por parte de las CCAA y la escasa calidad de la información que las CCAA y las entidades locales proporcionan respecto de los mismos, es decir, existen importantes problemas para identificar los beneficios fiscales en tales órganos públicos y son prácticamente inexistentes los datos sobre su incidencia recaudatoria y su impacto económico y social.

Al hilo de los comentario posteriores, la existencia de varios niveles de Gobierno en el ámbito constitucional español requiere establecer una homogeneización previa de las metodologías de estimación de los beneficios fiscales proporcionados, no sólo por el Estado, sino también por las CCCA (incluyendo las Forales), las Entidades Locales y la Seguridad Social, con el objetivo de lograr una cifra única de la cuantía de beneficios fiscales y su incidencia recaudatoria global.

Propuesta 18ª. Asimismo, se deben introducir criterios de coste-beneficio a la hora de evaluar los beneficios fiscales más relevantes,

dando a conocer a la opinión pública los niveles de eficacia y eficiencia de los mismos, así como indicadores que informen sobre qué contribuyentes, qué sectores y qué actividades económicas o sociales resultan beneficiados, valga la redundancia, por los mismos.

El Presupuesto del Estado tiene tres vertientes: gasto público directo, gasto fiscal e ingreso público, que se relacionan íntimamente entre sí y que deben analizarse conjunta y coordinadamente.

De esta manera, simples causas de transparencia exigen proporcionar una mayor y amplia información sobre a qué se destinan los recursos públicos perdidos mediante beneficios tributarios.

Por tanto, a la hora de estimar el impacto de las reformas en los beneficios fiscales, se hace necesario tener en cuenta las reacciones en los comportamientos. Es decir, se hace necesaria su evaluación continua y dinámica en el tiempo de los PBF.

Quizás lo más importante en materia presupuestaria es que los beneficios fiscales tienden a reducir la transparencia y la certeza del procedimiento presupuestario común, puesto que, muchas veces, los mismos resultan difícilmente identificables y controlables, frente a la certidumbre que acompaña a las correspondientes partidas en el lado del gasto público directo.

Mientras que los programas de gasto público directo se encuentran sujetos a una revisión rutinaria anual acorde con el procedimiento presupuestario legal de los países, los beneficios fiscales, normalmente, no se enfrentan a un escrutinio similar y, por tanto, su efecto presupuestario neto va a depender, en última instancia, de la conducta final de los beneficiarios.

Este aspecto resulta especialmente relevante en tiempos de consolidación fiscal, cuando el recurso a los beneficios fiscales intenta, en la práctica, eludir la normativa presupuestaria vigente y sus correspondientes límites a los programas de gastos directos, ya que ese tipo de restricciones no suelen ser aplicadas a los beneficios fiscales.

El desarrollo de una Política Fiscal holística eficaz, por parte de los países, necesita incluir en su seno un conocimiento exhaustivo de los mecanismos que alientan la introducción de beneficios fiscales como instrumentos eficaces para el desarrollo de dicha Política y no como un “cajón de sastre” donde se incluyen concesiones que, muchas veces, no responden a los objetivos generales y son producto de decisiones pasadas e intereses privados inconfesables.

Los beneficios fiscales tienden a aumentar la complejidad del sistema tributario y, por tanto, los costes de cumplimiento con el mismo.

Por otra parte, los beneficios fiscales tienden a ser particularmente difíciles de derogar, bien sea por razones de Política Económica o como consecuencia de las presiones ejercidas por determinados grupos de presión, por lo que estos tienden a crecer en el tiempo.

Asimismo, algunos beneficios fiscales suelen mostrar un carácter regresivo (verbigracia, porque son acreditables frente a un tipo impositivo marginal en el caso de un sistema fiscal progresivo), lo que puede ir en contra de los objetivos redistributivos del sistema fiscal.

Además, determinados beneficios fiscales pueden provocar la aparición de pérdidas de bienestar económico, en los casos en que estos llegan a producir distorsiones en las decisiones de consumo e inversión de los contribuyentes.

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

> ***Propuesta 19ª. Cualquier propuesta de introducción de un nuevo beneficio fiscal debería ir acompañada por un análisis coste-beneficio del mismo, así como de sus posibles alternativas de provisión. Así mismo, la evaluación continua y periódica de los beneficios fiscales debería ser introducida como norma general en los PGE y de las CCAA. Cada 5 años han de revisarse totalmente los criterios de vigencia de los mismos, mediante un debate público y científico, que conlleve la derogación automática de los ineficientes.***

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

Un problema central de cualquier beneficio fiscal es que genera siempre intereses particulares en favor de su conservación, así como una inercia constante hacia su perpetuación que daña toda racionalidad en el mismo y genera distorsiones en el sistema fiscal y en la realidad económica.

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

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

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

A tenor de lo comentado, resulta necesaria, si no obligatoria, la necesidad de elaborar un Presupuesto de Beneficios Fiscales Unificado en España. Aunque la necesidad provenga de un mandato previo, este Presupuesto de Beneficios Fiscales Unificado constituye una ventana de oportunidad importante para aumentar la transparencia de la Política Fiscal española.

Tal PBF Unificado del Estado Español no debería limitarse a identificar los mismos y cuantificar la pérdida de recursos públicos que conlleva sino a incorporar análisis de coste-beneficio, revisando periódicamente la vigencia de tales beneficios fiscales.

Dado que, por definición, los beneficios fiscales constituyen una desviación de un determinado sistema tributario de referencia (o normativo), *"benchmarking*", por lo general, son más difíciles de identificar de una manera directa.

Como la normativa tributaria suele variar mucho entre los distintos países, tal circunstancia restringe la posibilidad de lograr una base tributaria de referencia, comúnmente aceptada que permita evaluar estas desviaciones.

Por lo tanto, la realización de una comparación cualitativa y significativa entre los países plantea retos importantes, lo que impide que las cifras de los beneficios tributarios resulten poco comparables entre los países.

Propuesta 20ª. Corolario de lo anterior, resulta necesaria la normalización del análisis de los beneficios fiscales desde una perspectiva europea. Los beneficios fiscales no son un asunto exclusivamente nacional de los países. En la UE, el marco importa y, por ello, debe proponerse que la UE establezca metodologías, estadísticas y criterios de evaluación comunes en materia de PBF.

En la actualidad, alrededor de dos terceras parte de los Estados miembros de la UE informan (e incluso evalúan), de forma regular, sobre sus listas de beneficios fiscales. La simple elaboración de los Presupuestos de Beneficios Fiscales resulta, en principio, una condición necesaria para obtener una imagen completa del sistema de beneficios fiscales de un determinado país.

Ahora bien, por si sola esta elaboración no constituye una condición suficiente para elaborar un PBF de toda la UE, por las siguientes causas:

- El hecho de que la información sobre los beneficios fiscales vigentes (o previstos) en los Estados miembros se encuentre, a menudo, fragmentada y no resulte totalmente transparente, hace que resulte más difícil el poder identificar posibles mejoras en los acuerdos fiscales (y tributarios) a escala europea, lo que, sin duda, conlleva que la Política Fiscal europea resulte menos eficaz y eficiente.

Este aspecto, a su vez, afecta a la fortaleza del marco presupuestario nacional de los países miembros de la UE, puesto que las pérdidas de ingresos (más o menos ocultas), procedentes de los beneficios fiscales debilitan el impacto en el logro de una mayor disciplina en el gasto público.

- Dado que la definición del “sistema tributario de referencia” varía entre los países, la propia identificación de lo que constituye, de una forma precisa, el beneficio fiscal será diferente.

Por ejemplo, una misma concesión tributaria puede ser clasificada como un beneficio fiscal en un determinado Estado, mientras que dicha concesión puede formar parte del “sistema tributario de referencia” en otro, por lo que no sería catalogada como beneficio fiscal en esa nación.

Por otra parte, la cuantificación de los costes de algunos beneficios fiscales puede resultar particularmente propensa a los errores de medición.

- A falta de una definición consensuada sobre los beneficios fiscales, la necesidad de obtener una información transparente resulta aún de mayor importancia en el marco de la UE.

Pues bien, esto es lo que se intenta, por ejemplo, mediante la Directiva 2011/85/EU, del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

Dicha Directiva, en su artículo 14(2), indica que *"los Estados miembros publicarán información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales sobre los ingresos".*

De esta manera, la correspondiente transposición de la citada Directiva en el marco legal de los países constituye, a nuestro juicio, un paso importante que permitirá consolidar el tratamiento de los beneficios fiscales en el marco de la información presupuestaria anual a la que se ven obligados los Estados miembros de la UE, fundamentalmente, en el marco del proceso de consolidación fiscal vigente que, sin duda, trasciende al marco de análisis de estos instrumentos de Política Tributaria frente a los desafíos del fraude fiscal.

4. FRAUDE FISCAL Y ACTIVIDADES ECONÓMICAS OCULTAS

A. CUESTIONES VINCULADAS A LA ECONOMÍA ILEGAL

A.I. Cuestiones preliminares.

Aunque las delimitaciones y los conceptos son variados e imprecisos, conviene diferenciar entre "economía ilegal", "economía sumergida" y "fraude fiscal" en cualquiera de sus formas, pero también es adecuado tener en cuenta las relaciones y aspectos comunes de estos fenómenos desde la visión amplia del fraude fiscal que propone la IHE en este Informe.

Por "economía ilegal" pueden entenderse aquellas actividades económicas al margen de la Ley, pero siendo ésta Ley el Código Penal o normas similares, es decir, se trataría de operaciones que generan rentas, consumo y capital (clásicos componentes de la capacidad económica sometida a imposición) mediante actividades puramente ilícitas.

Se trata de un fenómeno en absoluto esporádico, con límites imprecisos, por razones muy variadas, como demuestra la propia dificultad de considerar o no la prostitución como una actividad legal, ilegal o, sencillamente, paralegal y, además, en constante evolución, por ejemplo, la aparición de mercados de anabolizantes o productos de dopaje para deportistas.

Lo que es evidente es, por un lado, su importancia económica; por otra parte, su íntima relación con la evasión tributaria, pues muchas de las rentas y consumos generados en estas "zonas negras" de la economía no son declarados al Fisco y, por otra parte, su carácter anti-social.

Es más, la lucha contra el fraude fiscal no puede permanecer al margen de su estudio y del planteamiento de qué medidas ejecutar para hacer frente a estos fenómenos, tanto por la superposición entre actividad ilícita y actividad defraudada como por la posibilidad de usar la normativa, los procedimientos de aplicación de los tributos, los funcionarios al servicio de la Administración

Tributaria (ahí está el caso del Servicio de Vigilancia Aduanera, esencial en la lucha contra el narcotráfico y el contrabando, ver *infra),* etc., para reprimir estas actividades.

Sin embargo, la "represión" no puede, ni debe, ni tiene porqué ser el arma única para luchar contra este fenómeno. La experiencia nacional e internacional demuestra que estas actividades anti-sociales y punibles no se solucionan exclusivamente mediante medios policiales, es más, el contexto y la opinión pública cambian al respecto de la propia persecución o la consideración delictiva de estas conductas, siendo el ejemplo de la visión que se tiene acerca de la naturaleza de la prostitución o el consumo de drogas un buen ejemplo en este terreno.

Ciertamente, la propuesta de medidas en este ámbito no compete de manera exclusiva y excluyente a la OHIE, sino que otras organizaciones públicas, empezando por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, tienen mucho que decir en este terreno; pero insistimos en que un planteamiento integral del fraude tributario no puede desconocer estas actividades económicas; es más, en la práctica, no lo desconoce como la propia historia de la lucha contra el contrabando, en especial, el de tabaco, demuestra (de hecho, por esta causa, la lucha contra el contrabando de tabaco amerita un apartado especial en el Informe, ver *infra*).

Es más, la reciente decisión en el marco del Sistema Europeo de Cuentas de incluir en las evaluaciones del PIB de los Estados miembros de la UE estimaciones de actividades ilícitas, refuerza tanto la importancia de un estudio concienzudo del fenómeno como la necesidad de una nueva visión, no sólo represiva, sino reguladora e incentivadora de la salida a la legalidad y, simultáneamente, del pago de impuestos de varias de estas actividades ilícitas.

A.II. Actividades ilícitas y medidas propuestas para su incorporación al sistema tributario.

Aunque el concepto de "ilícito", como hemos enunciado arriba, es discutible, discutido y lábil, lo cierto es que las actividades económicas más importantes en este terreno pueden clasificarse en:

a. Tráfico y consumo de drogas.
b. Prostitución.
c. Blanqueo de capitales.
d. Contrabando

e. Otras, desde la producción ilegal de mercancías hasta la distribución de las mismas, pasando por la falsificación de productos con marcas y otros registros de propiedad industrial.

Por su importancia recaudatoria, como por la vinculación histórica a las actividades de la AEAT, así como por su íntima relación con mecanismos de fraude fiscal, tanto el blanqueo de capitales como el contrabando ameritan un estudio específico y la propuesta de medidas propias que se analizarán posteriormente.

Pero también las otras actividades ilícitas deben ser objeto de estudio, conocimiento, diagnóstico y planteamiento de medidas que persigan, al menos, su integración en la Red Fiscal y la aportación de recursos públicos.

A.III. Algunas propuestas en este terreno.

Reiteramos que muchas, quizás las más importantes medidas a proponer en este terreno, no competen a la IHE, pero deseamos indicar en este Informe que un Plan Integral de Lucha contra el Fraude Fiscal no puede desconocer el tratamiento de las actividades ilícitas, por lo cual, nos atrevemos a señalar algunas propuestas generales:

Propuesta 21ª. Evaluar sistemáticamente el importe y características de las actividades ilegales en la economía española y, en particular, el volumen de fraude fiscal que suponen. En realidad, ver infra, creemos que, para poder luchar contra un fenómeno económico y social, lo primero que ha de hacerse es identificarlo, clasificarlo, conocerlo y evaluarlo.

De hecho, el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE) va a incorporar desde octubre de 2014 datos al respecto de las actividades económicas ilegales en su información trimestral acerca del PIB español.

Creemos que es una medida acertada y que debe ser reforzada:

a. Integrando en esos estudios las aportaciones de la Organización de Inspectores.
b. Integrando tales análisis en una visión cuantitativa sobre el Fraude Fiscal, cuya ausencia es uno de los problemas significativos de nuestra sociedad, pues desconociendo la magnitud del fenómeno, de manera científica, arduamente se puede luchar contra él.

Debería realizarse de manera periódica un informe oficial sobre el Fraude Fiscal generado por estas actividades antisociales para informar a la opinión pública, a los estudiosos y a la propia Administración Pública. En ese Informe se incluirá una evaluación cuantitativa, sociológica y descriptiva de la economía ilegal y de las actividades que la componen.

De esta manera, también podríamos disponer de un mejor conocimiento y análisis de las precitadas actividades que nos serviría para diseñar procedimientos e instrumentos inspectores más adecuados para combatir la evasión fiscal que generan.

Por otra parte entre las actividades ilegales hay dos que merecen nuestra atención, la prostitución y el tráfico de drogas blandas.

En cuanto al primero de ellos, según un informe de la comisión mixta de derechos de la mujer de la igualdad de oportunidades, aprobado en 13/3/2007 y reconocido por la Asociación de Empresarios de Clubes de Alterne, la prostitución mueve 18.000 millones de euros al año en España. Es difícil precisar la economía sumergida, pues algunas de estas cantidades ya tributan en estos momentos, pero nuestra experiencia como inspectores nos dicen que en la mayoría no es declarada al fisco. Asimismo el porcentaje de trabajadoras que no están dadas de alta a la Seguridad Social, y por tanto no pagan sus cuotas, es alto. Por ello estaríamos hablando de una pérdida de recaudación de aproximadamente 5000 millones de euros al año.

En cuanto al segundo de ellos, el tráfico de drogas blandas, el comentario económico es similar al del mundo de la prostitución, aunque con un volumen de negocio inferior.

La valoración parece fría, ya que estamos hablando de actividades denigrantes en el caso de la prostitución, y que dañan la salud en el segundo de ellos. No obstante, el debate sobre su despenalización está en la calle, y lo cierto es que contribuiría a su control, reduciría las extorsiones, y delitos colaterales y muchos de sus aspectos negativos.

Nuestra aportación como inspectores es simplemente valorar su impacto económico, y a proponer el debate, ya que en caso de despenalizar estas conductas, gravaríamos unas actividades que suponen una potente industria, que hasta ahora no tributa, ni contribuye al PIB.

Propuesta 22ª. Se debería plantear un debate público crítico, objetivo, honesto y responsable sobre determinadas actividades que si bien no son ejemplares, no son merecedores de sanción penal, a

los efectos de su posible despenalización e incorporación a la economía legal.

En lo que hace referencia al blanqueo de capitales, hay, en primer lugar, que reseñar la importancia que tiene el fraude fiscal, como "actividad subyacente al delito de blanqueo de capitales", tanto a nivel nacional como desde la perspectiva de la Unión Europea, por la cuantía de las cifras que se mueven en la comisión de estos delitos.
La relación entre Delito de blanqueo y Delito fiscal, respecto al carácter antecedente del último, aun genera muchas dudas en el sector académico, y en el judicial en algún caso; la puntualización establecida en epígrafe 2, último párrafo, del art. 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo dado que no es una Ley Orgánica ha generado notorias discusiones.

Por otra parte no tiene sentido romper la sistemática del tipo penal, haciendo una referencia específica en el 301 del Código Penal, a este carácter de delito antecedente, sería procedente hacer una definición del término "actividad delictiva" recogido en el mencionado artículo. Complementariamente se procederá a realizar las oportunas acciones formativas.

Propuesta 23ª. Establecer claramente en la normativa anti-blanqueo el carácter de actividad subyacente del delito fiscal del delito de blanqueo de capitales, coordinándolo con lo dispuesto al respecto en el Código Penal.

A este respecto deberá reforzarse la formación de los Inspectores de Hacienda y Técnicos de la Hacienda Pública en materia de blanqueo de capitales

Siendo las operaciones de blanqueo de capitales, la mayoría de las veces, de naturalezas muy complejas en las que se suele utilizar "la ingeniería financiera", se considera necesario también establecer un plazo suficiente durante el que se deba conservar la documentación, pareciendo prudente el de 10 años, sin perjuicio de que, iniciada una investigación respecto a un caso concreto, dicha documentación deba quedar a disposición de las Autoridades Supervisoras o Investigadoras durante todo el tiempo que dure el procedimiento.

Propuesta 24ª. Ampliar al plazo de 10 años la obligación de conservar la documentación en materia de blanqueo de capitales.

Establecer modificaciones normativas que afecten a la legislación sustantiva (penas disuasorias, ingreso en prisión tanto de los autores como de los colaboradores en la realización de los delitos) y a la legislación procedimental (agilización y simplificación de los procedimientos existentes y creación de nuevos instrumentos que posibiliten la persecución eficaz de ambos delitos).

Se considera como un elemento imprescindible para la prevención y persecución de estos delitos la potenciación de la colaboración, a nivel nacional, entre los diversos sectores de la Administración de cada país, y a nivel internacional, mediante la generación de sistemas que garanticen los flujos de información, de manera sencilla y rápida, entre los diversos países de la Unión.

Propuesta 25ª. Reforzar la cooperación y coordinación entre el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, SEPBLAC, y la Inspección de Hacienda. Esta cooperación deberá materializarse en una mayor presencia de la AEAT en el SEPBLAC.

Propuesta 26ª. Necesidad de fomentar la firma de convenios entre las Administraciones competentes de cada país (Judicatura, Fiscalía, Agencias Tributarias y Aduaneras, Unidades de Inteligencia Financiera, Policía, etc.) y organismos e instituciones nacionales, titulares de bases de datos útiles para la persecución de estos delitos (entidades bancarias, agencias de valores, registros inmobiliarios y de comercio, etc.), que faciliten los flujos de información mediante medios tecnológicos adecuados. La generalización, en todos los países de la Unión, de bases centrales de datos bancarios, como ya existen en algunos países.

En materia de contrabando, dadas sus vinculaciones tradicionales con la actividad aduanera nos remitimos a apartados posteriores de este Informe.

B. ECONOMÍA SUMERGIDA Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

B.I Nota previa.

Una de las características de la economía española es la persistencia en el tiempo de un amplio volumen de lo que se conoce, generalmente, como “economía sumergida”.

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

Un problema importante, en nuestro ámbito, es la estrecha y expansiva identificación entre fraude fiscal y economía sumergida. Identificación conceptual y estadística que puede llevar a una comprensión demasiado rígida y unidireccional las causas y las Políticas necesarias para reducir esta lacra social, cuando, si bien es cierto es que se trata de conjuntos secantes que se retroalimentan, las actividades económicas irregulares y el fraude fiscal responden a orígenes causales parcialmente diferenciados y no son coincidentes en su totalidad, ni cuantitativa ni cualitativamente, y, por tanto, no debieran de tratarse exactamente de la misma forma.

En cualquier caso, no es la finalidad de este Informe entrar en debates conceptuales y metodológicos acerca de la distinción (muy debatida y falta de consenso) acerca de las relaciones y diferencias entre economía ilegal/economía sumergida/fraude fiscal, teniendo en cuenta que ni siquiera existe consenso internacional respecto de los límites de este último fenómeno, ni sobre las metodologías para su cuantificación, menos aún acerca de las propuestas para solventarla, especialmente, en momentos de crisis económica como los actuales.

B.II. Propuestas.

Por ello, sobre la economía sumergida y en relación con el fraude fiscal, se proponen las siguientes medidas:

B.II. a). Medidas para promover el estudio y conocimiento profundo del fenómeno de la economía sumergida y, en especial, sus implicaciones para el volumen y la dinámica del fraude fiscal.

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

Para ello, se proponen una serie de actuaciones encaminadas a tal fin:

Propuesta 27ª. Realizar un estudio público y oficial, actualizado periódicamente y enmarcado en el Plan Estadístico Nacional, que informe de manera homogénea y oficial acerca del volumen de economía sumergida en España, su distribución, sus características, etc.

Propuesta 28ª. En el Informe Público que propugnamos acerca de las actividades económicas "ocultas", incluir datos públicos y generales, con la adecuada calidad estadística y metodológica, acerca de la economía sumergida en España.

Propuesta 29ª. Disponer de un Observatorio Oficial, de carácter permanente, que de forma periódica, por ejemplo, anualmente, estudie la evolución de este fenómeno, sus causas, sus relaciones y diferencias con otros fenómenos socio-económicos (en especial, la economía ilegal y el fraude fiscal) y plantea medidas constantes para luchar contra el mismo.

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

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

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

Por último, serviría de cauce para manifestar la preocupación social, desde distinta perspectivas, en un terreno que, si bien consideramos matizada mente diferente al fraude fiscal, posee elementos comunes con tal área, por lo que sus recomendaciones, estudios y propuestas servirían también a la Agencia Tributaria para diseñar sus medidas anti-fraude fiscal.

El documento "*Tax reform in EU Member States* 2013" de la Comisión Europea estima el tamaño de la economía sumergida en la UE en el 14,3% del PIB. España figura con un 18,6% en el puesto 14 de 28 Estados Miembros.

La propia Comisión toma estas estimaciones con la máxima cautela y recuerda que, en 2006, el *Intersecretariat Working Group on National Accounts* (ISWGNA), del que forman parte las cinco organizaciones internacionales que firmaron el Manual Internacional del Sistema de Cuentas Nacionales de 1993, la OCDE, Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Comisión Europea, emitió una comunicación advirtiendo del riesgo del uso de este tipo de indicadores.

Además, es muy llamativo que en el estudio España figure con un porcentaje de estimación de la economía sumergida del 18,6%, frente al 9,9% de Francia y al 9,7% del Reino Unido. A quien le parezcan verosímiles estas diferencias, habría que recordarle que, según EUROSTAT, el PIB per cápita español en 2012 en términos de paridad de compra era el 97% de la media de la Unión Europea. El del Reino Unido fue el 110% y el de Francia el 108%, por tanto, un diferencial de economía sumergida de casi 9 puntos, de ser cierto, nos situaría muy cerca del PIB per cápita de estos países, lo que no es precisamente muy verosímil.

Frente a tal diversidad de datos y metodologías, la publicación de un análisis oficial, estadístico y riguroso, acerca del volumen de la economía sumergida en España, coordinado con un estudio similar sobre las actividades de la economía ilegal, tal y como hemos señalado en el apartado anterior de este Informe, ver arriba; por ejemplo, a partir de los trabajos del precitado Observatorio y en colaboración con el INE, permitiría, por un lado, acabar con muchos mitos y desinformaciones acerca de la relevancia de este fenómeno en la sociedad española.

Por otra parte, sólo conociendo la importancia cuantitativa del fenómeno y sus rasgos estadísticos podremos diseñar una estrategia coherente para enfrentarse al mismo.

También podrá servir de enlace este estudio e, incluso, de marco general para la necesaria cuantificación del fraude fiscal en España o de medidas similares, supuesto del reciente concepto de *"tax gap".*

Por último, coadyuvaría a mejoras en el conocimiento del mercado de trabajo, de nuestra Seguridad Social y sus prestaciones, de la situación de la emigración, etc.; es decir, mejoraría nuestras Políticas Sociales.

Dicho estudio periódico podría llevarse a cabo por un grupo de especialistas, vinculados al Observatorio anterior, con presencia de técnicos de las Administraciones implicadas.

En este ámbito sería de interés también profundizar en la diferenciación entre el fraude fiscal y la economía sumergida, a la vez que se estudia con detalle la interrelación entre estas dos vertientes.

Se podría de esta manera diferenciar conceptual, estadística y políticamente ambos fenómenos, su evolución, contenido, aspectos y medidas para enfrentarse a los mismos.

La equivalencia entre economía sumergida y fraude fiscal supone un cierto error conceptual, mediático y estadístico que se puede traducir en errores a la hora de diseñar las Políticas Públicas destinadas a enfrentarse a estas lacras socio-económicas.

Es por ello por lo que debería disponerse de un Estudio estadístico y sociológico, realizado de manera periódica, sobre economía ilegal, economía sumergida, fraude fiscal. Fraude a la Seguridad Social, etc., que exponga a la opinión pública y los estudios del tema una cuantificación rigurosa de estos comportamientos anti-sociales y análisis cualitativos respecto de los mismos.

Estos documentos coadyuvarían a mejoras en el conocimiento del mercado de trabajo, de nuestra Seguridad Social y sus prestaciones, de la situación de la emigración, etc.; es decir, mejoraría nuestras Políticas Sociales.

B.II. b) Diseñar e implementar un Plan Estratégico de integración y lucha contra la economía sumergida.

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

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

En este orden de cosas, exponemos las siguientes propuestas:

> ***Propuesta 30ª. Potenciar en todos los órdenes (tributarios, salariales, contractuales, etc.) las transacciones por medios electrónicos, a la vez que se restringen aún más los pagos en efectivo*.**

Existe unanimidad a la hora de configurar los pagos en efectivo como el nutriente básico, dada su dificultad de control, para el desarrollo tanto de la economía ilegal como de la economía sumergida.

Asimismo, los pagos en efectivo, por su falta de trazabilidad y control, facilitan la evasión tributaria.

Por ello, entre las medidas más efectivas para luchar contra la economía sumergida debe incluirse un elenco de disposiciones que sustituyan los pagos en efectivo por transacciones electrónicas.

La limitación de los pagos en efectivo superiores a 2.500 euros que ha introducido la Ley 7/2012, de 29 de octubre, es un buen paso en esta dirección, pero insuficiente.

Téngase en cuenta también que el impulso a los pagos por medios electrónicos es coherente con la nueva economía del conocimiento e impulsa las tecnologías de la información y las comunicaciones, las omnipresentes TIC, por lo que coadyuvaría a la competitividad de las empresas españolas y a su dinamismo.

Especialmente relevante ha de resultar el impulso de los pagos con tarjeta de crédito. Debería establecerse un derecho de cualquier consumidor para pagar, a cualquier empresario o profesional, con tarjeta de crédito a partir de una cuantía mínima, por ejemplo de 10 Euros; estando obligado, correlativamente, el empresario o profesional a aceptar el pago. Paralelamente, deberán reforzarse los sistemas de información tributaria y control de las entidades gestoras de medios de pagos electrónicos.

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

En este sentido, un paso positivo en la transparencia del sistema y en la reducción de la economía sumergida ha sido la limitación de los pagos en efectivo a un máximo de 2.500 euros, ya citada.

Para continuar avanzando en esta línea, se propone la medida indicada**,** siempre, claro está, que las entidades emisoras de tarjetas de crédito estén obligadas a remitir a la Agencia Tributaria la información de los cobros que haya realizado cualquier empresario o profesional. De esta manera, el control de las ventas de los pequeños empresarios y profesionales mejoraría sustancialmente.

Esta propuesta, lógicamente, debería ir acompañada de una campaña de concienciación de los ciudadanos de que paguen por medios electrónicos que dejan rastro, para colaborar en la lucha contra el fraude fiscal.

Esta propuesta tendría también efecto en una mayor dificultad para el blanqueo de pequeñas sumas de dinero.

El fomento de los medios de pago electrónico, disminuyendo la facilidad y posibilidad de hacerlos en efectivo, requiere, como contrapartida, un aumento de las obligaciones de información tributaria periódica (algunas ya existentes) sobre las transacciones electrónicas, en particular, las realizadas mediante tarjetas de crédito.

Por lo tanto, habrá que incrementar las obligaciones de información y el control sobre las entidades y las instituciones que realizan tales transacciones, teniendo en cuenta, además, la tradicional resistencia a las actuaciones del Fisco que las mismas, históricamente, han tenido.

Por ello, habrá que prever el acceso automático, "*on line*" y sin restricciones a los ficheros y Bases de Datos utilizados para direccionar estas transacciones por las citadas entidades o agrupaciones de entidades de crédito, según qué órgano gestione las tarjetas.

Propuesta 31ª. Ampliar las restricciones a los pagos en efectivo, por ejemplo, declarando no deducibles, fiscalmente hablando, los pagos realizados con tales medios.

Como se ha señalado anteriormente, la limitación a los pagos efectivos incluida en la Ley 7/2012 ha supuesto una primera medida para restringir la economía sumergida y luchar, asimismo, contra el blanqueo de capitales.

Sin embargo, resulta insuficiente, por lo que se propone reforzar la misma, verbigracia, declarando no deducibles fiscalmente hablando los pagos efectuados en efectivo que superen esta cantidad.

Se trataría de establecer una prohibición general, para todos los grandes impuestos de desgravación de cualquier gasto o pago deducible que fuese abonado en efectivo.

Podría establecerse también un importe mínimo para el que sí fuera aceptado el pago en efectivo, en atención a no entorpecer el funcionamiento práctico de las operaciones.

Evidentemente, se trata de comenzar a limitar la circulación de efectivo, de difícil seguimiento desde el punto de vista fiscal, para generalizar los pagos electrónicos y telemáticos que tenderán a aportar equidad horizontal a nuestro sistema tributario.

Propuesta 32ª. Sería deseable que, en el ámbito monetario europeo se eliminasen los billetes de alta denominación, es decir, los billetes de 200 y 500 euros.

Las facilidades para la circulación de efectivo son, como demuestra la experiencia internacional y las propias actuaciones de la Inspección de Hacienda, el auténtico nutriente de la economía sumergida y del blanqueo de capitales.

En el mismo orden de cosas, la realización de transacciones con formas de pago líquidas dificulta el control fiscal y facilitan el fraude.

Por ello, debe reducirse la posibilidad de que tales operaciones se realicen, especialmente, por medio de la utilización de billetes de alta denominación unitaria, ya que los mismos reducen los costes de transacción de tales transacciones y, en consecuencia, facilitan las mismas.

Propuesta 33ª. Desarrollar medidas a favor del aumento de la eficiencia en la labor de Inspección de los órganos administrativos competentes, tales como convertir en permanente la colaboración entre los órganos gestores de la Seguridad Social, la Inspección de Trabajo y la AEAT.

La economía sumergida puede conllevar trabajo ilegal, ausencia de cotizaciones a la Seguridad Social e impago de impuestos o alguna de las consecuencias anteriores; por ello, resulta imprescindible la colaboración permanente de los organismos públicos encargados del control de tales actividades ilegales.

En otro orden de cosas, la cooperación interadministrativa reduce la complejidad, aumenta la seguridad jurídica, reduce los costes indirectos para los contribuyentes y mejora la eficiencia en el actuar público.

Asimismo, las experiencias puntuales y de trabajo de campo han revelado que resulta muy positiva la relación entre las instituciones públicas mencionadas.

Hay pues que dar nuevos pasos en esta cooperación, haciéndola permanente, estableciendo Bases de Datos y prácticas comunes, generando métodos de trabajo comunes, intercambiando experiencias y desarrollando buenas prácticas.

En un futuro, tal cooperación se puede ampliar, por ejemplo, a órganos de inspección de entidades locales.

En cualquier caso, la necesidad de una cooperación permanente entre la AEAT y la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante, TGSS) y entre la Inspección de Trabajo y la Inspección de Hacienda nos parece una medida imprescindible, no sólo para luchar contra la economía sumergida, sino para combatir el fraude fiscal y realizar determinadas mejoras de organización, por lo cual insistiremos en ella en_diversos apartados del Informe.

Debería realizarse un seguimiento continuo de la legislación que penaliza el fraude con objeto de adaptarla a los cambios en los comportamientos defraudadores, en conexión con el Observatorio para la Economía Sumergida.

Los comportamientos fraudulentos y de ocultación tiene una enorme flexibilidad para adecuarse a los cambios que la normativa fiscal o de otro orden introduzcan con la finalidad de reducir los mismos o frenar la expansión de la economía sumergida, por eso es preciso que un efectivo Plan Estratégico e Integral contra el la economía sumergida y el fraude fiscal incorpore un seguimiento permanente de estas actitudes fraudulentas, detecte los cambios en las estrategias individuales y colectivas de o de ocultación y en consecuencia modifique la legislación pertinente para hacerles frente.

Ya hemos señalada la importancia de esta medida en el apartado relativo a las cuestiones generales de lucha contra el fraude, mas la entendemos especialmente acertada para combatir, con una visión a largo plazo, estructural y transversal, los comportamientos antisociales entre los que se incluye la economía sumergida.

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

La llamada Educación cívico-tributaria es importante para introducir en la mentalidad ciudadana que el cumplimiento de deberes sociales como el pago de los impuestos, de las cotizaciones sociales, el cumplimiento de las Leyes de Extranjería, etc., son necesarias, buenas y convenientes para el logro de lo que la Constitución de Cádiz pedía a los españoles: "*ser justos y benéficos*".

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

5. MEDIDAS DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL EN CUALQUIERA DE SUS FORMAS

A. CONSIDERACIONES PREVIAS

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

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

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

Propuesta 34ª. Solicitar la adopción de instrumentos y medidas para luchar contra la evasión y la planificación fiscal agresiva internacionales, pidiendo al Gobierno español que las apoye en los Foros y organizaciones internacionales en los cuales participe.

Es más, alguna de las medidas propuestas con posterioridad son susceptibles de implantarse mediante cambios en la normativa, organización, etc. española, por lo cual su introducción no depende de la voluntad o de las reglas de votación de las organizaciones internacionales, sino de la pertinente decisión política nacional.

B. FRAUDE Y EVASION FISCAL INTERNACIONAL

B.I. Introducción.

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

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

La volatilidad se manifiesta por la facilidad que, en el escenario económico internacional actual, caracterizado por la libertad de movimientos de capitales y prestación de servicios, tienen las empresas y las personas para operar en el mismo, ya sea modificando las estructuras organizativas de sus negocios, ya sea eligiendo las jurisdicciones en las que realizan sus actividades y, en última instancia, alterando la planificación fiscal a nivel internacional del conjunto de entidades de una ETN que operan en distintos países, redistribuyendo la carga fiscal que satisfacen en los mismos, según la estrategia que se considere más conveniente.

Por otro lado, la globalización de la economía se manifiesta en los últimos años con especial intensidad en la llamada “economía digital” en la cual aparecen nuevas formas de negocios que operan, en muchos casos, sin ninguna base física y, en otros supuestos, basando su negocio en el aprovechamiento de

las ventajas que se obtiene de la captación y utilización masiva de datos, cuya realidad se deriva del acceso gratuito a determinados servicios por los usuarios de los mismos así como de la realización de determinadas actividades (publicidad, promoción de bienes y servicios, etc.) a través de la Red.

En este escenario, ciertamente muy abierto y con la perspectiva de lograr una más efectiva lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, deben contemplarse un conjunto de medidas y acciones muy diversas que van desde modificaciones de la normativa interna y de los Tratados Internacionales, las cuales son aplicables a las transacciones internacionales, para poder disponer de una base jurídica muy sólida que permita evitar los incumplimientos fiscales que se derivan de estas planificaciones abusivas, a medidas de carácter organizativo que permitan disponer a las Administraciones fiscales de los recursos humanos y materiales necesarios para poder atajar estos planteamientos de elevado riesgo fiscal.

Otra convicción que debe aceptarse, es que las Administraciones fiscales nacionales no pueden asumir aisladamente los retos que aquí se plantean. Frente a los planteamientos y planificaciones a nivel mundial que realizan determinados grupos de empresas o contribuyentes, no caben soluciones parciales que contemplen unilateralmente la regularización fiscal de estas situaciones, sino respuestas coordinadas y homogéneas que presenten un frente común ante estas situaciones de fraude y evasión fiscal internacional.

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

Dentro de este último apartado, deben tener un creciente protagonismo las actuaciones de control coordinadas sobre determinados grupos transnacionales, ETN, por las diferentes Administraciones fiscales afectadas en base a los instrumentos previstos a tal efecto como son los controles conjuntos, simultáneo o multilaterales para plantear un frente común por las Administraciones fiscales afectadas. Por lo tanto, las propuestas que considera este Informe, deben incluir, no sólo medidas legislativas, sino de carácter organizativo y la imprescindible

Propuesta 35ª. Cooperación entre diferentes Administraciones tributarias nacionales, única forma pragmática de superar la contradicción creciente entre Haciendas nacionales y globalización económica y social.

B.II. El nuevo contexto internacional tributario. El Informe BEPS.

B.II. a). Consideraciones generales.

Con un planteamiento muy similar al expuesto, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó, en febrero de 2013, el documento titulado " Addressing Base Erosion and Profit Shifting" (más conocido por sus siglas BEPPS), titulado en castellano como " La lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", en el que se plantean un conjunto de iniciativas y propuestas para evitar la evasión fiscal internacional de los grupos de ETN que vacían artificialmente la base imponible en una determinada jurisdicción fiscal en la que operan, trasladándola a otra jurisdicción fiscal más ventajosa.

Este documento responde a la iniciativa que, en esta materia, plantearon los dirigentes políticos y Ministros de Finanzas del G 20 y G 8 a lo largo de 2012 que trasladaron a la OCDE el encargo de elaborar un Informe sobre el conjunto de medidas que deberían establecerse a nivel global para evitar situaciones o conductas como las descritas.

Posteriormente, en julio de 2013, la OCDE ha presentado un Plan de Acción de 15 medidas específicas en que se concreta el contenido de las recomendaciones más importantes del informe BEPS, estableciendo un calendario en el que deben elaborarse las propuestas relativas a cada una de las 15 acciones.

La importancia de ambos documentos es evidente ya que, por primera vez, se contempla la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional de una forma completa e integral, bajo unos principios comunes de general aceptación por los diferentes países en cuya redacción participan

El informe BEPS parte del convencimiento de que, en una economía globalizada en la que están muy interrelacionados los sistemas fiscales de los distintos países, cuyas normas son de aplicación a las transacciones internacionales, la actuación individual, solitaria y descoordinada de los mismos favorece las estructuras de evasión fiscal, por lo que el consenso, la coordinación y la actuación homogénea de las Administraciones fiscales de los distintos Estados es fundamental para contrarrestar las planificaciones fiscales agresivas que, a nivel global, realizan los grupos multinacionales.

Por otro lado, en el citado informe, se reconoce la necesidad de cambiar el enfoque tradicional que, hasta ahora, se ha seguido por las Administraciones fiscales y por los diferentes organismos internacionales (OCDE, UE etc.), cuyas resoluciones y reglas han contemplado la fiscalidad internacional desde la óptica de la evitación y, en su caso, la eliminación de la doble imposición

internacional que puede originarse por la confluencia de dos o más sistemas fiscales sobre determinadas transacciones internacionales.

Para evitar estas situaciones de sobreimposición, a lo largo de los últimos años se han suscrito más de 3000 Convenios Fiscales para evitar la Doble Imposición Internacional entre los diferentes Estados y, en menor medida y no en todos con el objetivo también de "prevenir el fraude y la evasión fiscal" entre los Estados signatarios del Convenio, aunque esta segunda finalidad se haya considerado, tradicionalmente, como de menor relevancia.

Este planteamiento tan limitado está actualmente totalmente desfasado, en la medida que las legislaciones fiscales nacionales y los tratados bilaterales no se han adaptado a las nuevas realidades económicas como son, entre otras, la economía digital, la evolución de las TIC, la importancia creciente de la creación de valor asociado a la titularidad de intangibles, las reestructuraciones y reorganizaciones de los grupos empresariales multinacionales con presencia en diferentes jurisdicciones, la planificación fiscal agresiva etc.

Esta nueva situación de divergencia ha originado lagunas fiscales en la normativa tributaria interna de los Estados, falta de actualización y adaptación de los Convenios bilaterales y, en definitiva ,en muchos casos, ha motivado la aparición de supuestos de doble no imposición o desimposición (ausencia total de gravamen en determinadas operaciones internacionales) o minoración indebida de las bases imponibles que corresponden tributar en un Estado a través de mecanismos de erosión y vaciamiento de dichas bases imponibles a jurisdicciones fiscales más ventajosas.

En definitiva, lo que se propone en estos Informes, es un plan integral y de alcance mundial que establezca un enfoque coordinado a nivel internacional para facilitar la implantación de soluciones concretas que modifiquen o readapten las normas internacionales e internas al actual entorno empresarial mundial.

Para ello, se invoca el alejamiento de ciertos esquemas clásicos de pensamiento y ciertas dosis de ambición y pragmatismo para superar las dificultades prácticas de la puesta en marcha de dicho novedoso Plan.

Con este planteamiento tan completo, cuyo desarrollo se plasmará en un futuro próximo en la propuesta de 15 acciones coordinadas y conjuntas a desarrollar para su implementación por las diferentes Administraciones fiscales, cualquier reflexión o iniciativa que se realice por la Administración fiscal española en el ámbito de la lucha contra la evasión fiscal internacional, deberá tener en cuenta las recomendaciones y conclusiones que contengan dichas acciones que, basándose en el consenso y en los principios de cooperación y coordinación entre las Administraciones fiscales afectadas, garantizan una mayor eficacia que la actuación aislada y unilateral en este escenario.

En este sentido, la Administración tributaria española deberá introducir en sus normas y procedimientos internos cuantas decisiones deriven del Plan de Acción derivado del BEPS y, además, debería impulsar la adopción de tales medidas, tendentes a lograr que las empresas multinacionales tributen justamente en las jurisdicciones donde crean valor.

Evidentemente, esta reciente iniciativa de la OCDE, avalada por el G-20, no es la única que, a nivel internacional, en este campo se ha propuesto en los últimos años. Muy al contrario, la propia OCDE, la UE, la ONU etc. han estudiado y propuesto recomendaciones en esta materia a través de diferentes grupos de trabajo y foros que han elaborado a través de informes, guías, directrices y códigos de conducta variadas conclusiones parciales en diversas materias de la fiscalidad internacional que representan visiones aisladas de un enfoque, cuyo tenor debe ser más integrado y completo del fraude y la evasión internacional.

Aspectos como la asistencia mutua y el Intercambio de información entre las Administraciones fiscales, la revisión y actualización de los Convenios bilaterales de Doble Imposición, la reconsideración del concepto de establecimiento permanente y su adaptación a la realidad actual, la valoración de la propiedad intelectual (intangibles) en los precios de transferencia, la revisión de las prácticas fiscales perjudiciales y de los estándares de transparencia de las jurisdicciones fiscales etc. representan, entre otras, áreas aisladas y parciales muy relevantes y vinculadas con el fraude y la evasión fiscal internacional pero sin un nexo común que las integre en un todo conjunto y coherente por medio del análisis de las interrelaciones entre las distintas formas en que se manifiesta el fraude y la evasión fiscal internacional.

Bajo el marco conceptual que establece esta iniciativa BEPS, comentaremos a continuación, a juicio de la IHE, las principales áreas de riesgo y las propuestas más relevantes y de mayor proyección que se abordan en el mencionado informe y que deberían servir de base a cualquier tipo de medida legislativa u organizativa que la Administración fiscal española pueda introducir en los próximos años para tratar de lograr una más efectiva y coordinada lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

B.II.b). Análisis y descripción de las propuestas contenidas en el BEPS.

La economía digital.

En este apartado se incluyen un conjunto de actividades diversas, a las que es difícil dar un tratamiento fiscal homogéneo. Este sector de la economía actual

es uno de los que, en los últimos años, se ha desarrollado más rápidamente con nuevas formas de realizar determinadas actividades económicas que no encajan en la forma tradicional de hacer negocios.

Dentro del mismo se incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios digitales ("*e- commerce"*), el acceso a redes sociales y de información en tiempo real de forma gratuita, la publicidad y promoción de productos y servicios, la utilización creciente de nuevas formas de pago como es el dinero digital o virtual como el bit-coin, el juego y las subastas "*on-line*" , etc.

Un apartado específico que requiere un tratamiento especial, es el posible gravamen sobre la planificada recolección de información y datos personales de los consumidores de un país, con evidente valor económico, por determinadas empresas en su actividad digital, para su posterior transformación y utilización en el proceso productivo de generación de valor que es propio de este tipo de ETN.

La fiscalidad tradicional, directa e indirecta, que se sustenta, en general, en la presencia física y material de las actividades y de los negocios que realiza una entidad residente de un Estado en otro Estado, para que este último pueda someter a gravamen las rentas que se consideran obtenidas en el mismo, ya sea por medio de una entidad filial-subsidiaria o por intermediación de un establecimiento permanente, difícilmente encaja en la nueva forma a través de la cual realizan su actividad estos grupos transnacionales que operan a través de la Red y que no requieren de ningún vinculo material ni instalaciones para el desarrollo de su negocio.

En este escenario es complejo y difícil encontrar un nexo claro que permita delimitar la parte de la renta que generan estas transacciones y que corresponde a las jurisdicciones afectadas, por entender que las mismas se obtienen en su territorio.

Como complicación adicional, en muchos casos, el entramado de empresas que forman el grupo, descansa en una entidad que reside en un paraíso fiscal o en un país de fiscalidad privilegiada, existiendo, por último, el convencimiento generalizado de la muy escasa tributación efectiva declarada por las entidades filiales de estos grupos, cuando se utiliza esta figura jurídica, en los países donde operan y realizan parte de su actividad, respecto a la que declaran a nivel mundial.

Las soluciones a la fiscalidad de esta clase de negocios se han analizado en el ámbito de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE, limitándose a proponer una interpretación muy limitada y restrictiva de la posible existencia de un establecimiento permanente en el territorio donde se sitúa el servidor.

Esta visión restrictiva está ampliamente desfasada y superada por la evolución y desarrollo de esta nueva formar de operar de las empresas que trabajan en este sector.

Existe un amplio consenso a nivel internacional de que es necesario buscar una interpretación más realista, la cual distribuya la carga fiscal que satisfacen las empresas que forman estos grupos multinacionales en los distintos países en donde operan de una forma más equitativa.

Donde no hay acuerdo, hasta la fecha, es en el planteamiento que debe seguirse para determinar los criterios en los cuales debe basarse la tributación de estas empresas digitales.

Para algunos Estados, no hay nada nuevo en la forma de operar de estas empresas, cuya existencia limite e impida la aplicación a las mismas de las reglas fiscales actualmente en vigor; bastaría con actualizar la interpretación del citado art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, bajo la premisa de que la carga fiscal de estas empresas debe determinarse y atribuirse a las jurisdicciones donde se genera el valor y se crea la propiedad intelectual (intangibles).

Todo ello sustentado en el correspondiente análisis funcional realizado en base a donde se realizan las funciones relevantes y se incurre en los riesgos propios de estas actividades.

En este sentido, lo que hay que evitar, es que se produzcan situaciones de desviación de beneficios a otras jurisdicciones que no justifiquen su aportación al proceso de creación de valor, según la aplicación de la normativa interna o convenida, como ocurriría cuando se deslocalizan ficticiamente las rentas derivadas de los intangibles a otras jurisdicciones que no los han generado.

Para otros Estados, el proceso de creación de valor anterior es incompleto si no se tiene en cuenta la presencia digital significativa de estas empresas en cada uno de los de países donde residen los consumidores que adquieren los bienes y servicios digitales y que es donde se cierra el ciclo productivo a través de las ventas y se materializa el proceso de creación de valor inicial.

Otras naciones reivindican las ventajas de localización que ofrecen sus mercados (ausencia de regulación, capacidad de expansión y crecimiento, etc.) como valor propio a considerar frente a los valores intangibles tradicionales.

Incluso se propone el concepto de “establecimiento permanente virtual”, el cual no requiere la presencia física de una empresa en una jurisdicción fiscal, para someter a tributación las rentas que se atribuyan al mismo por las actividades que se realizan en dicho territorio a través de la utilización, por ejemplo, de la página web de una empresa a la que acceden los consumidores de un Estado.

La solución, a juicio de la IHE, debería partir del análisis de las posibilidades reales que ofrece la modificación del citado art. 5 de modelo de CDI de la

OCDE, para gravar las rentas que se materializan y obtienen en el país donde residen los consumidores o usuarios de los bienes y servicios digitales o donde se realiza la toma de datos a través de la existencia de un establecimiento permanente.

Si esto no fuera posible, deberían establecerse soluciones más pragmáticas que determinen, dentro de la cadena de valor que existe en esta clase de transacciones, la parte del mismo que corresponde a la jurisdicción donde se finalizan las operaciones con esta clase de bienes y servicios o que obliguen a la creación de una entidad filial en el país, a través de la cual se deban instrumentalizar las operaciones que se realicen en el mismo o que, incluso, en último término que se implemente un gravamen lineal sobre las mismas.

Cualquiera que sea la solución que se proponga en las conclusiones BEPS sobre esta materia, las cuales deberían estar basadas en el consenso entre las diferentes Administraciones tributarias implicadas en estas transacciones mediante el establecimiento de un marco consensuado que introduzca los criterios normativos y las medidas necesarias para reforzar o crear los instrumentos de control fiscal más efectivos, las mismas deberán ser tenidas en cuenta para su puesta en práctica, ya sean en materia legislativa como organizativa, por la Administración española.

Propuesta 36ª. Adoptar la decisión derivada de los trabajos del BEPS sobre el tratamiento tributario de la economía digital.

La revisión del concepto de establecimiento permanente.

Como se ha puesto de manifiesto en la propuesta anterior, el concepto vigente de establecimiento permanente en el modelo de CDI de la OCDE, aplicado por España, no es un instrumento adecuado y, en el mejor de los casos, resulta muy restringido para poder someter a gravamen las rentas que se derivan de la economía digital.

No solo en este campo dicho concepto es muy restrictivo sino que ,en general, también lo es para gravar los beneficios empresariales y profesionales de determinadas entidades de los grupos multinacionales que, en los últimos años, se han reorganizado creando una estructura empresarial muy especializada, localizando las diferentes entidades del grupo, según las actividades que realizan (financieras, fabricantes, distribuidoras o comisionistas ,aseguradoras cautivas, centrales de compras, prestadoras de servicios, administradoras de intangibles, etc.) en diferentes países según las ventajas fiscales, desde la óptica que aquí nos interesa, que los mismos ofrecen

Estas reestructuraciones empresariales responden, en muchos casos, a razones comerciales derivadas de la evolución de los negocios (especialización, competencia, economías de escala, etc.) y no a motivos exclusivamente fiscales y se basan en una auténtica reorganización empresarial del grupo.

En otros supuestos, sin embargo, determinadas ETN cambian ficticiamente el alcance y contenido de la actividad que realizan determinadas empresas del grupo, lo que supone una caída significativa de los beneficios que se declaraban en periodos anteriores a la reorganización, sin que, en muchos casos, se produzca una reducción de la presencia económica (número de empleados, activos utilizados, etc.) en el país donde operan ni un cambio en las funciones y riesgos que antes se desarrollaban por dichas entidades.

En otras situaciones, la actividad original se fragmenta y divide o se subcontrata con terceros cuando, en su conjunto, la actividad y las funciones en un país siguen siendo las mismas que las que se realizaban antes de la reestructuración.

Supuestos habituales son los cambios de entidades residentes fabricantes a pleno riesgo que realizan la actividad del ciclo productivo completo en todo o en parte a fabricantes por encargo de riesgo limitado (maquilador), los cuales efectúan, por mandato o encomienda del empresario principal, no residente, solamente una parte de la actividad productiva que antes ejecutaban, así como los cambios del empresario distribuidor residente que compra en firme los productos que, posteriormente, revende a terceros, a la de comisionista que se limita a intermediar en la operación de venta del comitente no residente, actuando en nombre propio y por cuenta del mismo y no en nombre y por cuenta del no residente, obteniendo una comisión por la prestación de los servicios de intermediación.

En estas situaciones, cuando la realidad de las operaciones que desarrollan en la práctica los presuntos fabricantes por encargo o comisionistas, no son tales y de hecho realizan la actividad que antes estaban ejecutando e, incluso, en el supuesto de fragmentación de actividades, la posibilidad de atajar estas prácticas cuyo tenor reduce indebidamente el beneficio tributable en el país donde operan dichas entidades, se puede fundamentar en la existencia de un establecimiento permanente, a través del cual se realizan las funciones que, efectivamente, se desarrollan y que, en general, coinciden con las que antes de la ficticia reestructuración se llevaban a cabo.

La dificultad deriva del concepto de establecimiento permanente actual que, según la normativa interna y la derivada de los Convenios de Doble Imposición y sus Comentarios, restringe su posible existencia a que la entidad no residente opere en el otro Estado por medio de un lugar fijo de negocios o disponga en el mismo de un agente dependiente que actúe en nombre y por cuenta del comitente no residente y no cuando actúe en nombre propio.

Estos dos supuestos tradicionales de establecimiento permanente son muy restrictivos y no responden a la realidad vigente de los negocios, la cual no requiere, en muchos casos, la presencia física en un territorio para operar determinadas actividades, como es el supuesto de la economía digital antes comentado y que, en los supuestos del comisionista, aunque contractualmente y nominalmente actúe en nombre propio y por cuenta del no residente, de hecho y, en muchos ejemplos, como se demuestra en la práctica de su operativa real, se deduce que actúa en nombre y por cuenta de una entidad no residente.

Una de las 15 acciones BEPS antes comentadas se centra, precisamente, en las prácticas abusivas que se plantean en las situaciones antes descritas. Para ello se propone:

> ***Propuesta 37ª. La revisión del concepto de establecimiento permanente y, más concretamente, de la figura del agente dependiente y de su posible extensión a la figura del comisionista que opera en la práctica como dicho agente.***

> ***Propuesta 38ª La enumeración y configuración actual de las actividades preparatorias y auxiliares en los Convenios de Doble Imposición, como no definitorias de la existencia de un establecimiento permanente, también deberá ser revisada y actualizada para su posible aplicación a determinados modelos de negocio actuales.***

En este planteamiento de revisión intelectual y jurídica de la definición del establecimiento permanente debería tratar de introducirse por su pragmatismo y adaptación a la realidad de las reestructuraciones de ETN el concepto, elaborado en los últimos años por la Administración fiscal española al respecto y que, tanto a nivel de doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos como de determinadas actuaciones de comprobación inspectora, las cuales han sido respaldadas con determinadas sentencias administrativas y judiciales, han llevado a considerar que existe un establecimiento permanente, cuando la actuación en territorio español de determinadas entidades no residentes tiene, en su conjunto, un elevado grado de intensidad y complejidad con un despliegue empresarial muy completo a través del cual se desarrollan una parte importante de la actividades sustanciales de dichas entidades.

En estos casos, se puede entender que estas entidades disponen en dicho territorio de un “asentamiento operativo complejo con coherencia económica” que determina la existencia de un auténtico establecimiento permanente,

basado en la presencia intensiva a través de un entramado operativo empresarial que supone el desarrollo de una actividad económica completa.

Propuesta 39ª. Apoyar en foros internacionales y en la negociación de los Convenios de Doble Imposición el concepto de "asentamiento operativo complejo con coherencia económica.",

Este conjunto de actividades propias, realizadas separadamente por medio de distintas entidades del grupo o subcontratadas a terceros, se basan o se instrumentan mediante la utilización de una variante del lugar fijo de negocios o de la figura del agente dependiente, o de ambas conjuntamente (conceptos ambos definitorios del establecimiento permanente, tal como se configuran en los Convenios de Doble Imposición y en nuestra normativa interna).

Limitación de la deducción por intereses y otros pagos financieros.

Se trata de evitar que, amparándose en el régimen general de deducibilidad de la base imponible de los pagos de intereses, se utilice abusivamente dicha norma para erosionar excesivamente la tributación en una jurisdicción mediante la configuración artificial de operaciones de endeudamiento con otras empresas del grupo (en las que muchos casos los intereses obtenidos no tributan) o incluso, en ciertos supuestos, en operaciones de endeudamiento con entidades independientes y generar intereses abusivos que minoren la renta tributable.

La Administración fiscal española ha realizado actuaciones muy significativas ante situaciones análogas a las descritas con determinados grupos multinacionales en los últimos años y ha modificado los artículos 14.h) y 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) para impedir que estas operaciones sin una sustancia económica objetiva, puramente artificiales y claramente abusivas de la legislación anterior conlleven erosión de la base imponible española del IS, evitando que estas entidades se beneficien de deducciones excesivas improcedentes.

En este ámbito, deberá mantenerse un planteamiento vigilante para contrastar la eficacia y validez de las disposiciones modificadas introducidas en el Impuesto sobre Sociedades, acerca de la no deducibilidad de intereses y gastos financieros, para impedir estos planteamientos abusivos y, en el caso que así no fuera, realizar las actuaciones de regularización fiscal que procedan.

En todo caso, habrá que estar muy atentos a las posibles propuestas que, en esta materia, se propongan en la acción BEPS correspondiente, que mejoren la eficacia de los artículos citados.

Utilización de entidades e instrumentos híbridos.

Estos instrumentos se caracterizan por el diferente régimen fiscal que tienen en su país de residencia cada una de las entidades que realizan entre ellas determinadas transacciones internacionales o porque, coincidiendo el régimen fiscal de dichas entidades, existen distinciones en la calificación fiscal de las operaciones o de los activos en la legislación fiscal de los Estados entre los que se efectúan estas transacciones.

En ambos casos, se pueden producir fenómenos de ausencia de imposición en cada uno de los Estados implicados, los cuales, además, son parte de un CDI, originados por asimetrías en el régimen fiscal distinto que las entidades o que las transacciones tienen en dichos países.

Para evitar estas situaciones de desimposición y, constatando las lagunas que las legislaciones fiscales poseen para impedir específicamente estas prácticas (aparte de la posible aplicación de normas generales antifraude, tipo conflicto en la aplicación de la norma tributaria de nuestro artículo 15 LGT, ver *infra*, fraude de ley, simulación etc., previstas en la normativa interna y en las disposiciones para evitar el uso abusivo de los Convenios para evitar la de Doble Imposición), es necesario pertrecharse de un conjunto de disposiciones que den la cobertura legal oportuna y precisa, a nivel de norma interna y, si es necesario, de Convenio de Doble Imposición, como medida especifica antifraude para evitar estos casos de doble no imposición.

Propuesta 40ª. A nivel de legislación nacional, deben introducirse normas, como así han hecho en los últimos años algunos países, que impidan, entre otras, las siguientes situaciones:

-- La deducción de la base imponible de una entidad residente de los pagos de rentas que no son renta gravable en el perceptor no residente de dichas rentas (doble no imposición) o que son gravados a una tasa que se considere insuficiente.

-- La deducción fiscal de determinados pagos en una jurisdicción fiscal que también son deducibles en otra jurisdicción fiscal distinta (doble deducción fiscal).

-- Pérdidas generadas por determinadas operaciones que son computadas doblemente en más de una entidad (doble deducción de perdidas).

-- ***Rentas que tienen una calificación fiscal distinta en el país de la fuente de donde proceden y en el país de residencia donde reside el perceptor de las mismas, que es el supuesto, por ejemplo, de los préstamos híbridos que presentan características, a la vez, tanto de deuda como de capital propio, lo cual implica la deducción fiscal de los intereses, que así se califican, en el Estado donde reside el prestatario y la exención de dichas rentas , por su calificación como distribución de beneficios, en el Estado donde reside el prestamista***.

Propuesta 41ª. A nivel de Convenio de Doble Imposición, deberán introducirse normas de coordinación entre las Administraciones fiscales para que, ante situaciones como las descritas en la propuesta anterior, encuentren soluciones coordinadas y homogéneas, cuya existencia impida estos casos de desimposición y eviten también los posibles conflictos de tributación efectiva y de residencia de las entidades implicadas en determinadas transacciones y que, debido al distinto régimen fiscal aplicable en las jurisdicciones fiscales donde residen, generan ausencias de gravamen.

Precios de transferencia.

Las actuaciones de comprobación fiscal de los precios de transferencia en las operaciones fiscales internacionales deben ser prioritarias, cualquiera que sea el escenario bajo el que se analice el riesgo fiscal que presentan las transacciones internacionales entre las diferentes entidades que forman parte de los grupos y empresas multinacionales que operan en distintas jurisdicciones fiscales.

Actualmente, la base legal interna (metodología de valoración, obligaciones de documentación, procedimiento, régimen sancionador, etc.), así como la derivada de los CDI, contienen una normativa jurídica muy sólida para que las actuaciones de comprobación en esta materia tengan un desarrollo muy amplio y completo, cuyo desarrollo permita determinar la correcta base imponible por la que deben tributar las filiales españolas de entidades no residentes y los establecimientos permanentes situados en España, así como las empresas residentes, por las operaciones internacionales que realizan con el exterior.

En cualquier caso, en páginas siguientes, se propondrán algunas modificaciones en este campo, para mejorar la lucha contra el fraude fiscal internacional y doméstico, pues la aplicación de los precios de transferencia también incide sobe la determinación de la renta de muchas entidades con mercado puramente español.

Además, habrá que estar muy al tanto de las posibles propuestas y recomendaciones que, en relación con la valoración de intangibles, se establezcan en la revisión del Capítulo VI de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y de las conclusiones que, dentro del enfoque BEPS, proponga la Acción específica sobre esta materia.

> ***Propuesta 42ª. Se propone que la información a entregarse en materia de documentación especial de precios de transferencia, incluya determinados datos de naturaleza económica y fiscal relevantes, país por país, cuyo conocimiento permita tener una visión global de los grupos multinacionales que operan en diferentes países con información relativa a las distintas entidades del grupo que intervienen en el proceso de creación de valor de las operaciones vinculadas que realizan entre ellas.***

Dicha información reportaría magnitudes, tales como: actividades realizadas, funciones, riesgos y activos implicados, volumen de ventas, beneficios declarados, impuestos pagados, número de empleados etc. de las ETN en un *"country-by-country basis".*

En este campo, el informe BEPS alerta sobre determinadas áreas de riesgo que deberían enfocarse bajo la regulación de precios de transferencia, tales como las mencionadas seguidamente.

A este respecto, la Administración española deberá prestar atención en las actuaciones de comprobación de precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria española a las áreas de riesgo que cita la iniciativa BEPS.

Estas áreas de riesgo son las siguientes:

--Valorar adecuadamente la transferencia de riesgos, funciones y activos entre las diferentes empresas del grupo y, en especial, en los procesos de reorganización internacional de los grupos de empresas transnacionales.

En estas situaciones deberá contrastarse la validez de las mismas, revisando, en primer lugar, si la nueva configuración de las actividades que deben desarrollar las entidades después de la reestructuración, es acorde con la realidad de las mismas en base al análisis funcional y no, a partir de meras asignaciones nominales o contractuales.

En segundo lugar, deberá ser objeto de especial revisión la nueva política de precios de transferencia que se establece entre las empresas del grupo, así como su adecuación a la nueva estructura del mismo tras la reorganización internacional.

Por último deberá verificarse si en estos procesos se producen transmisiones o cesiones de uso entre las entidades del grupo de determinados bienes, generalmente intangibles (patentes marcas, "*know-how*", tecnología etc.) que pueden generar rentas gravables en la entidad que los cede o transmite.

--Determinar la valoración de las transacciones entre las diferentes empresas del grupo que generan, en su conjunto, las cadenas de valor que incorporan determinados bienes y servicios, de acuerdo a métodos de valoración como el de distribución de resultados, los cuales asignen a cada una de las empresas que contribuyen a la creación de valor, la parte de dicho resultado que se corresponde con la aportación individual de valor a dicha cadena.

--Establecer criterios claros de cómo debe actuarse ante determinadas operaciones que no se realizarían, o muy raramente, entre empresas independientes; para proceder, en su caso, a la reclasificación de las transacciones y proceder de acuerdo con la verdadera naturaleza a la correspondiente valoración de acuerdo con los métodos previstos en la disposiciones sobre precios de transferencia o entender que la operación no se ha realizado, ignorando los efectos que se derivan de las mismas.

Otras áreas de riesgo.

- **Las reestructuraciones de los grupos multinacionales a nivel mundial.**

Las reestructuraciones de las ETN, con modificaciones en la asignación de riesgos, funciones y activos a las distintas entidades que forman parte de dicho grupo, suponen, en general, cambios en la metodología de valoración de los precios de transferencia de las operaciones intragrupo, cuya aplicación debe ser revisada para validar su adecuación a la realidad de dichas reorganizaciones ya que, en muchos casos, no se corresponden con la nueva configuración funcional de las actividades efectivas que desarrollan dichas entidades.

En este epígrafe deberán tenerse en cuenta las precisiones comentadas en párrafos anteriores sobre áreas de riesgo, las cuales son plenamente aplicables en estos casos.

Especial atención requieren las reestructuraciones empresariales que llevan aparejadas, a veces, determinadas cesiones o transmisiones de bienes, generalmente de naturaleza intangible, como son el "*Know-How*" industrial y comercial, la tecnología, patentes y marcas etc., las cuales pueden generar rentas gravables en la entidad que los cede o transmite a otra de las entidades del grupo.

- **El régimen de la transparencia fiscal internacional.**

Visto el limitado alcance hasta la fecha del régimen fiscal especial de transparencia fiscal internacional, su escasa aplicabilidad y su nula capacidad para incorporar al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades (o evitar su diferimiento) las rentas remansadas en el extranjero por personas y entidades residentes en España, debería ser revisado, para hacerlo más efectivo, adecuarlo a la nueva realidad y evitar la creación de estructuras societarias que acumulan en el exterior rentas pasivas, evitando o difiriendo su tributación.

Propuesta 43ª. Revisión del régimen fiscal de transparencia fiscal internacional, para hacerlo más efectivo.

- **Actualización de los CDI.**

Este tipo de Tratados Internacionales debería actualizarse y modernizarse periódicamente, para adaptarlos a la realidad económica actual (como es la economía digital) y para incorporar, como así se ha hecho en los últimamente suscritos por España, el conjunto muy amplio de cláusulas específicas que eviten el uso indebido o abusivo de los mismos como son las previstas en los Comentarios al Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE o que impidan situaciones de desimposición como son las que se generan en la utilización de determinadas estructuras o productos híbridos, ver arriba.

Propuesta 44ª. Modificar la redacción de los Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio firmados por España para incorporar normas generales anti-elusión contra el uso abusivo

de los mismos, así como normas anti-desimposición, por ejemplo, en materia de estructuras o productos híbridos.

B.III. Medidas organizativas.

Las modificaciones legislativas a que nos hemos referido en los apartados anteriores, ya sean a nivel interno o de Tratados Internacionales, no son suficientes para desarrollar una efectiva lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

En este sentido, es necesario disponer de la adecuada estructura organizativa con los suficientes recursos humanos y materiales para llevar a cabo las actuaciones de control necesarias sobre los mecanismos, operaciones o planificaciones que facilitan los incumplimientos fiscales y los planteamientos abusivos de la normativa fiscal, ya sea a nivel interno o a nivel de Convenio de Doble Imposición.

Por lo que se refiere a los recursos humanos, debe profundizarse en la especialización de los actuarios que realicen las actuaciones de control de esta naturaleza y de la Administración tributaria, en general, en el conocimiento, no solamente de la normativa interna específica sobre esta materia y de los CDI que sean de aplicación sino también de un conjunto de disposiciones que trasciende de la perspectiva nacional como son, entre otras, la legislación de otros Estados, los Códigos de conducta, Directivas, Directrices, Informes y Dictámenes que se elaboran y se discuten en los foros y organismos internacionales, la jurisprudencia comunitaria y de otros países etc.

La especialización supone también el conocimiento de las prácticas abusivas y de las planificaciones fiscales agresivas que se están realizando en el ámbito internacional y que se manifiestan en la jurisprudencia comunitaria y de otros Estados, en la práctica administrativa de otros países, en las comunicaciones e informaciones que, sobre esta cuestión, se producen en determinados organizaciones públicas y privadas, así como en ciertos medios de comunicación especializados.

Sobre el conocimiento de estas prácticas, la OCDE tiene un puntual seguimiento a través de un Grupo de Trabajo específico sobre esta materia, siendo el Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales de la Unión Europea, el que recibe y analiza las comunicaciones de los Estados miembros sobre las situaciones de esta naturaleza detectadas en los mismos.

La forma y el acceso a este conocimiento complejo debe plantearse de una forma permanente y actualizada a tiempo real y no como una mera formación estática en un momento dado, la cual puede quedar desfasada rápidamente a la vista de la volatilidad de las posiciones de riesgo fiscal que presentan determinadas planificaciones fiscales.

> ***Propuesta 45ª. Para facilitar y fomentar este objetivo, la Administración fiscal española debe ampliar su visión del conjunto desde otras perspectivas que no sea exclusivamente la interna, a través del contacto y relación directa con las Administraciones fiscales de otros países, ya sea a través de una mayor participación en los controles conjuntos, simultáneos o multilaterales que puedan plantearse o a través del conocimiento directo de los procedimientos y experiencias prácticas que se siguen otros Estados en la regularización fiscal de los incumplimientos fiscales en estas materias.***

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

Todo este conjunto de acciones suponen, en definitiva, que la formación en materia de fiscalidad internacional requiere, no solamente el conocimiento especializado por los Inspectores de Hacienda y otros funcionarios de la AEAT, ciertamente ya de por sí complejo, sino también la disponibilidad y el interés en llevar a cabo las acciones comentadas.

Dentro de este apartado, debe también plantearse el análisis del diseño de la estructura de la organización de la AEAT más adecuada para enfrentarse a los esquemas y planteamientos abusivos que pueden plantearse en las diferentes áreas de riesgo en fiscalidad internacional antes comentadas. Un ejemplo sería la siguiente medida propuesta:

> ***Propuesta 46ª. Creación de equipos operativos especializados en operaciones vinculadas y precios de transferencia a nivel internacional.***

La experiencia de otras Administraciones Fiscales pone de manifiesto que la coordinación, el impulso y la planificación de las actuaciones de control de esta naturaleza, deben contemplarse bajo una perspectiva única y centralizada que garantice la homogeneidad y la unidad de criterio en las actuaciones que se realicen en los distintos ámbitos central o territorial.

El primer nivel de coordinación debe instrumentarse por medio de la elaboración de Guías y Manuales que establezcan las pautas y los criterios que, en las actuaciones que así lo demanden sobre los esquemas de fraude y evasión internacional, deben tenerse en consideración.

En otros casos y, según las peculiares características que pueden presentar determinadas comprobaciones de esta naturaleza, las cuales tienen una evidente complejidad técnica como son las que se plantean en la aplicación de la metodología de valoración de los precios de transferencia (en especial, de los intangibles y de las operaciones societarias), en las reestructuraciones empresariales, en la economía digital etc., la solución debe ser más concreta y directa.

En estas situaciones se tiene que disponer del criterio y la ayuda especializada que debe prestarse desde una perspectiva centralizada, cuya dirección garantice la uniformidad y la consistencia de las regularizaciones fiscales que se realicen, ya sean a través del apoyo puntual a determinadas cuestiones suscitadas en el curso de la comprobación o a través de la presencia directa en las actuaciones inspectoras que así lo demanden del órgano especializado en esta materia, tanto a nivel central como territorial, como un integrante más del Equipo o Unidad que realiza la comprobación.

Propuesta 47ª. La centralización de la instrucción de las actuaciones inspectoras y de comprobación fiscal a nivel de fiscalidad internacional, por la coordinación de los criterios que deben aplicarse por los instructores designados de los Procedimientos Amistosos que se plantean con las Administraciones fiscales de otros países, bien por medio de la elaboración de las propuestas de Acuerdos previos de valoración unilaterales o bilaterales o multilaterales con las Administraciones fiscales de otros Estados, es el planteamiento adecuado para garantizar el tratamiento homogéneo que requiere la realización de estos procedimientos especiales.

En relación con los Procedimientos Amistosos con otras jurisdicciones, deben establecerse planteamientos y mecanismos más integrados y conjuntos que permitan, de acuerdo con la norma reglamentaria, facilitar la instrucción conjunta de los mismos y determinar con más fuerza la fijación de la posición española por la autoridad competente (Dirección General de Tributos) y por el órgano que instruye estos procedimientos (AEAT).

A estas grandes líneas dan respuestas las estructuras organizativas actuales de las Administraciones fiscales de otros país, las cuales, en los últimos años, han creado y potenciado, tanto a nivel material como de recursos humanos altamente especializados, unidades orgánicas que, a nivel central, intervienen o coordinan las actuaciones, entre otras, de los esquemas y mecanismos del fraude y la evasión fiscal internacional.

B.IV. Medidas de carácter operativo.

En los últimos años, algunas Administraciones fiscales, entre ellas la española, han propuesto diferentes clases de instrumentos y medidas de distinto alcance para crear un marco de cooperación y transparencia con los contribuyentes, cuyo desarrollo permita establecer una relación entre ambas partes más fiable, basado en la confianza mutua.

Con ello se pretende evitar la conflictividad y la inseguridad jurídica, mediante la creación de un marco de relación cooperativa y de previsibilidad que facilite el conocimiento previo de los hechos relevantes con transcendencia fiscal, cuya instrumentación avale establecer la calificación fiscal a la Administración tributaria lo más anticipadamente posible sobre los mismos.

Como antes se ha comentado, el Informe BEPS se concreta en un Plan de Acción de 15 medidas de distinto contenido. Una de ellas, en particular, se refiere a proponer dentro de este cumplimiento cooperativo o reforzado y con el objetivo de un mejor conocimiento anticipado de las nuevas situaciones de riesgo fiscal que pueden plantearse, la obligación, por ejemplo, de comunicación a la Administración tributaria de cualquier operación, o planificación fiscal agresiva o abusiva que realicen las empresas.

La comunicación y el intercambio de información entre las distintas Administraciones fiscales de estos mecanismos de fraude y evasión se podrá realizar a través de los modelos normalizados que se establezcan, cuya estructura garantice la fluidez de esta información relevante.

Propuesta 48ª. Establecer sistemas normalizados de intercambio automático de información con otras Administraciones tributarias acerca de la existencia de mecanismos de planificación fiscal agresiva y elusión fiscal.

C. LUCHA CONTRA LOS PARAÍSOS FISCALES A NIVEL SUPRANACIONAL

Como ya hemos anticipado en páginas anteriores, hoy por puede decirse que cualquier fraude fiscal tiene un claro componente internacional y que muchas de las medidas adoptadas para combatirlo, sea a nivel mundial o en el plano nacional, han de tomar en consideración esta perspectiva.

Por ello, nuestro Informe profundiza en esta materia, entrando ahora en otras materias vinculadas a fenómenos de elusión y evasión fiscal internacionales, mientras que el área de trabajo anterior, como todo el Informe BEPS, se dirige contra lo que la doctrina conoce como "planificación fiscal agresiva" o "abusiva".

C.I. La situación actual en lo que respecta a la lucha contra la evasión fiscal internacional a través de jurisdicciones de baja imposición.

Continuando con el discurso anterior, es importante señalar que, en documentos anteriores de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado[2], se han detallado asimismo medidas de todo tipo, que resultarían necesarias para combatir el fraude fiscal internacional con eficacia, por lo que, en muchos supuestos, el elenco de propuestas que siguen, se limitan, en muchos supuestos, a reproducir propuestas anteriores de la IHE que no habían tenido en cuenta los efectos de la emisión del BEPS y otras materias citadas en el apartado anterior.

Así, en este apartado se exponen las medidas para luchar contra los "paraísos fiscales" expuestas en un documento reciente de la IHE[3], dado que su utilización constituye una de las causas principales del fracaso en la lucha contra el fraude fiscal internacional, además de ser utilizados los mismos para

[2] Documento "Lucha contra el fraude fiscal en España: deficiencias y medidas necesarias", disponible en la página web inspectoresdehacienda.org

[3] Morena Roy, Víctor; Peláez Martos, José María. "La imprescindible desaparición de los paraísos fiscales", mayo de 2013, disponible en la página web.inspectoresdehacienda.org.

situar el dinero procedente de otras actividades delictivas, por lo cual, enfrentarse a la problemática de los paraísos fiscales es también hacerlo contra las actividades propias de la economía ilegal, ver arriba.

En otro orden de cosas, se detallan los aciertos y desaciertos de las actuaciones que han llevado a cabo los Estados y Organismos Internacionales en los últimos años en este terreno, y por último, se enumeran las medidas que deberían adoptarse contra la utilización de estos territorios, algunas de las cuales también resultarían eficaces para combatir el fraude fiscal en el ámbito interno.

En cualquier caso, la primera conclusión que se deduce de tales Informes redactados para al IHE y que puede incluirse como

Primera propuesta en esta área para combatir el fraude fiscal internacional es que, mientras no se incrementen los medios humanos y materiales destinados a la lucha contra el fraude, especializando a los funcionarios de la Agencia Tributaria en fiscalidad internacional y los métodos de elusión fiscal internacional y no se combatan eficazmente los instrumentos utilizados, como los paraísos fiscales, la situación no va a cambiar sustancialmente.

Deben, por ello, incrementarse los medios humanos y materiales destinados a la lucha contra el fraude, especializando a los funcionarios de la Agencia Tributaria en fiscalidad internacional y los métodos de elusión fiscal internacional

C.II. El fracaso de la amnistía fiscal de 2012 (Grandes nubes y algún claro).

De hecho, la OIE considera que la amnistía fiscal aprobada por el Real Decreto-Ley 12/2002 fracasó, tanto por su diseño legislativo y por la infracción que supuso a la conciencia social democrática española, por la imagen de la incapacidad de nuestra Administración tributaria para actuar contra los paraísos fiscales y Estados, eufemísticamente denominados, de “baja tributación”.

Así, si bien el Real Decreto-ley 12/2012, aprobó la llamada amnistía fiscal con el objetivo de recaudar 2.500 millones de euros, el resultado final fue una pobre recaudación de 1.200 millones de euros, un 3% del importe de las bases afloradas, cifra muy inferior a la esperada, a pesar de que desde las instituciones se ponía el acento en que se habían aflorado 40.000 millones de bases imponibles.

Un dato revelador es que, según publicó el periódico "Expansión", el 1 de marzo de 2013, una agencia de análisis de Berna estimó que los españoles tenían más de 45.000 millones de euros en cuentas bancarias en Suiza.

En cualquier caso, y aun no formando parte de las medidas para luchar contra el fraude fiscal internacional, esta IHE quiere resaltar el craso error que supuso la amnistía fiscal de 2012 y sus perniciosos efectos que ha tenido para fomentar la conciencia tributaria de los españoles.

No obstante todo lo anterior, un elemento positivo es la Declaración del Modelo 720.

Ciertamente, la aprobación del modelo 720. Declaración de bienes en el extranjero, aprobado por la Ley 7/2012, de medidas contra el fraude, conforma una medida que se evalúa muy positiva para la lucha contra el fraude fiscal doméstico utilizando medios internacionales, sobre todo por los efectos que produce la falta de presentación de la declaración o la no inclusión de algunos bienes en la misma, dada la consideración, en dichos supuestos, de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades y su severo régimen sancionador.

En este sentido, a las sanciones previstas por la no presentación de la declaración, en el caso de aplicar la presunción prevista en dichos impuestos, se añade otra sanción del 150% de la cuota íntegra del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las ganancias patrimoniales no justificadas.

C.III. Los acuerdos internacionales de asistencia mutua y la lucha contra los paraísos fiscales y regímenes de baja o nula tributación.

No obstante, para que fuera realmente eficaz la presentación del modelo 720, sería necesario incrementar las posibilidades de detección de los bienes situados en el extranjero, sobre todo en aquellos territorios calificados como paraísos fiscales.

En este sentido, la Administración tributaria va logrando lentos y trabajosos avances mediante la firma de Convenios y acuerdos de intercambio de información bilaterales con algunos de dichos territorios.

Pero tales acuerdos se suscriben de acuerdo con el estándar de transparencia que propugnaba hasta hace muy poco la OCDE, hasta, precisamente, la implementación del Informe BEPS, ver supra; conforme con el cual el intercambio de información con esos territorios se efectúa en base a

requerimientos individualizados en los que ha de identificarse a la persona respecto a la que se solicita la información y acreditarse que la información que se solicita es "*previsiblemente relevante*" para el esclarecimiento del caso.

Por ello, la información suministrada por dichos acuerdos no va a servir, con carácter general, para detectar los bienes situados en el extranjero, sobre todo, en los paraísos fiscales o países con secreto bancario, que no figuren en las declaraciones modelo 720 presentadas por los residentes españoles.

Ciertamente, la propia OCDE y el G-20 han señalado un cambio hacia el estándar del intercambio internacional automático de información, mucho más eficaz y eficiente en este terreno, tras el desarrollo del Plan de Acción derivado de BEPS, ver arriba.

Por ello, es imprescindible adaptar los Convenios y Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria Internacional, TAIES, firmados con paraísos fiscales o países con secreto bancario al nuevo estándar internacional de intercambio de información tributaria y, además, hacerlo de manera rápida y consistente.

Propuesta 49ª. Adaptar los actuales Convenios y Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria Internacional al nuevo estándar de la OCDE, es decir, configurar como norma general el intercambio automático "on line" de información tributaria. Debe también exigirse tal estándar en cualquier nuevo Acuerdo o Convenio de Doble Imposición Internacional que firme España en el futuro.

C.IV. Estimaciones del valor de los patrimonios ocultos en paraísos fiscales.

En el estudio firmado por James S. Henry, en julio de 2012, bajo los auspicios de la ONG "Tax Justice Network", titulado "*The Price of Offshore Revisited*", se indica que el valor de los capitales ocultos en territorios *"offshore*" se sitúa en una horquilla entre de 21 a 32 billones de dólares, equivalente al doble del PIB de USA y a la décima parte del PIB mundial.

James S. Henry ha calculado también que, en diciembre de 2010, 12,06 billones de dólares de riqueza situada en territorios "*offshore"* se halla en manos de los 50 principales bancos mundiales especializados en Banca privada y, especialmente, en los 21 más importantes, entre los que destacan: UBS, CREDIT SUISSE, CITIGROUP, DEUTSCHE BANK, BANK AMERICA/MERRILL LYNCH, JPMORGAN/CHASE, BNP PARIBAS, HSBC, PICTET&CIE, GOLDMAN SACHS, ABN AM RO, BARCLAYS, CREDIT AGRICOLE, JULIUS BAER, SOCIETÉ GENERALE y LOMBARD ODIER.

Es decir, que, según Henry, el grueso de la riqueza escondida en territorios "*offshore*" no se halla en manos de oscuros bancos innominados situados en islas paradisíacas, sino en las de los principales bancos del mundo especializados en banca privada, así como de los principales despachos de asesoría legal y contable, situados no en ignotos y lejanos territorios, sino en las mayores capitales del Primer Mundo como Nueva York, Londres, Ginebra, Frankfurt y Singapur.

Y también que 91.000 personas, el 0,001% de la población mundial, ostentan el 30% de esa riqueza y que los últimos datos, 2013, de la ONU y la ONG Oxfam-Intermon revelan un aumento de la desigualdad social en el Mundo, producto de la crisis sistémica.

C.V. Paraísos fiscales y economía ilegal.

Por otro lado, no puede olvidarse que los "paraísos fiscales" y el secreto bancario que conllevan y otros secretos, por ejemplo, en la titularidad de los valores; son un lugar ideal para encubrir las ganancias de lo que hemos denominado "economía ilegal", ver arriba

Por ello, no puede olvidarse que luchar contra la falta de transparencia de los "paraísos fiscales" es combatir también la economía ilegal y la economía sumergida.

Recuérdese que, por ejemplo, el Servicio de Inspección del Poder Judicial en un Informe emitido en abril de 2013 sobre necesidades en los Juzgados, manifiesta que se estaban tramitando en ese momento en España un total de 1661 casos de corrupción política o financiera.

La nota común en la mayoría de los casos que se descubren, y judicializan, es la utilización de los paraísos fiscales o países con secreto bancario**,** verbigracia, los denominados "Caso Malaya", "Operación Ballena Blanca", "Operación Emperador", "Caso Bárcenas", etc.; por ello, es evidente **que la lucha contra los paraísos fiscales es imprescindible para combatir, no sólo el fraude fiscal doméstico e internacional, sino la economía ilegal y la economía sumergida y que, nuevamente, la utilización de los mismos reitera la existencia de relaciones comunes entre los tres fenómenos antisociales mencionados.**

C.VI. BEPS y paraísos fiscales.

Otros ejemplos, en el contexto del Informe BEPS, ver *supra,* de la utilización abusiva de los paraísos fiscales por las ETN siguen, pues las compañías

multinacionales suelen utilizar sus filiales constituidas en paraísos fiscales para trasladar artificialmente las bases imponibles generadas en los países donde realmente operan, las cuales finalmente quedan sin gravamen o con uno mucho menor de lo que les correspondería.

Algunos ejemplos pueden ilustrar la naturaleza de este tipo de maniobras:

- India ha recibido la mitad de su inversión extranjera de las Islas Mauricio.
- El mayor importador de plátanos en la Unión Europea está en la Isla de Jersey.
- Las principales compañías de seguros se hallan establecidas en Bermudas y en las Islas Caimán.
- 83 de las 100 empresas más importantes de Estados Unidos tienen estructuras en paraísos fiscales.
- En el caso de España, de acuerdo con un informe del Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, con información relativa al ejercicio 2011, 33 de las 35 empresas del IBEX 35, el 94%, tienen presencia en paraísos fiscales, habiendo aumentado aquella un 8% desde 2010, y un 60% el número de filiales y sociedades participadas o dependientes en dichos territorios desde el año 2009.

Según el estudio, elaborado a partir de la información que publican las compañías en sus juntas de accionistas, los 'paraísos fiscales' más usados son Delaware (EEUU), con 115 domiciliaciones, seguido de Holanda, con 85; Luxemburgo, con 30; Irlanda, con 29; Suiza, con 24; Hong Kong, con 23; y las Islas Caimán, con 22. Las empresas con mayor presencia en paraísos fiscales, a través de sociedades dependientes y participadas con domicilio en estos emplazamientos, fueron: Banco Santander (72), ACS (71), BBVA (43) y Repsol YPF (43).

Las únicas dos empresas del IBEX35 que no figuran en el listado de empresas en los paraísos fiscales, son INDRA y SACYR VALLERMOSO. Ambas empresas, si bien reportan que cuentan con numerosas empresas en paraísos fiscales, en todos los casos informan que su actividad está relacionada directamente con su operativa de negocio en dichas jurisdicciones.

C.VII. Luces y sombras en la lucha contra la utilización de los paraísos fiscales en el plano internacional.

C.VII. a) Hacía un nuevo estándar de intercambio de información internacional tributaria.

Como es evidente, España no puede luchar sola contra el fenómeno de la evasión fiscal internacional y menos contra los paraísos fiscales.

Propuesta 50ª. España ha de apoyar y, en su caso, impulsar las iniciativas, aún insuficientes, del G-20, la OCDE y las instituciones europeas para luchar contra los paraísos fiscales y el secreto bancario, aprovechando el nuevo clima de cooperación internacional tributaria nacido con el Informe BEPS.

Los Jefes de Estado de los países que han constituido los llamados G-7, G-8 y G-20 vienen apoyando desde 1996 el trabajo de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información, contra los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial.

Al calor del comienzo de la crisis en 2008, especialmente significativa y contundente fue la declaración de Gordon Brown al término de la reunión del G-20 celebrada en Londres el 3 de abril de 2009:

"....acordamos desarrollar acciones contra las jurisdicciones no cooperativas incluyendo los paraísos fiscales. Estamos listos para aplicar sanciones en orden a proteger nuestras finanzas públicas y sistemas financieros. La era del secreto bancario ha terminado....."

Los trabajos desarrollados por la OCDE, identificando aquellos países y territorios que venían rehusando intercambiar información tributaria a efectos civiles y penales, cristalizaron en la publicación, en el año 2000, de una lista de 35 jurisdicciones "*offshore"* calificadas de paraísos fiscales no cooperativos.

A partir de entonces, se han firmado más de 300 convenios de colaboración con diverso grado de compromiso, pero la mayoría de ellos tienen un valor simbólico, con la idea de cumplir las formalidades que permita a los paraísos fiscales firmantes salir de las listas de paraísos fiscales, si bien algunos de esos acuerdos son auténticos convenios con el suficiente desarrollo como para presumir que el compromiso es real.

La situación nos ha llevado a que, según los parámetros de la OCDE, firmar 12 acuerdos de intercambio de información, o comprometerse a firmarlos, implica

salir de la lista de paraísos, por lo que, en el momento actual, ya no existen prácticamente y "formalmente" paraísos fiscales.

Sin embargo, **la situación real no ha cambiado mucho**, por las siguientes circunstancias:

- Los intercambios de información previstos en los convenios firmados han de ser fundamentados y sobre casos concretos. No admiten que se requiera, por ejemplo, la identidad de los españoles que tienen cuentas en Suiza en el UBS, iniciativas que sería tildada peyorativamente como de "expedición de pesca", *"fishing expedition"*, y rechazada como han dejado muy claro, por ejemplo, las autoridades de Andorra en el Convenio de Intercambio de Información Tributaria firmado con España.
- Algunos paraísos han firmado convenios con otros paraísos para salir de la lista. Es el caso de Mónaco, donde la mayoría de los convenios firmados ha sido con otros paraísos fiscales. Ha salido de la lista de paraísos, al haber cerrado 12 acuerdos de intercambio con los siguientes países: Andorra, Austria, Bahamas, Bélgica, Estados Unidos, Francia, Liechtenstein, Luxemburgo, Qatar, Samoa, San Marino y Saint Kitts (el país más pequeño del continente americano, tanto en tamaño, 261 km2, como en población 38.000 habitantes).
- Cuando se utilizan los paraísos fiscales, no se utiliza solo uno de ellos, sino que se teje una red de sociedades que actúan en varios, por lo que será preciso poner a prueba la sinceridad del paraíso de que se trate, a la hora de cumplir el compromiso al que le obliga la suscripción del convenio de identificar al propietario real y efectivo de la sociedad o cuenta de que se trate.

Por otra parte, hasta fechas recientes (Informe BEPS), el estándar fiscal para el intercambio de información tributaria, promovido por la OCDE e incorporado en 2005 a los tratados y acuerdos suscritos que sirven para calificar a un país o jurisdicción como cooperativo o no, presentaba las siguientes características relevantes:

"*La información se facilitará a requerimiento de uno de los estados contratantes siempre que sea previsiblemente relevante para el cumplimiento de las leyes del estado requirente, sin que pueda oponer el estado requerido que la información solicitada se halla en poder de un banco o que no conoce la identidad del titular real de una propiedad ostentada fiduciariamente."*

Evidentemente, el estándar de transparencia impulsado por la OCDE hasta ahora supuso un paso adelante, pues esgrimir el secreto bancario o el desconocimiento de la identidad del dueño real de una propiedad ostentada a través de un fiduciario, para no facilitar información fiscal relevante, no servirá, sin más, para negar la información requerida.

Sin embargo el estándar defendido por la OCDE hasta hace muy poco para evaluar la conducta de los países respecto a su cooperación en la lucha contra el fraude fiscal exige que la información sea facilitada en virtud de un requerimiento específico respecto a un determinado ciudadano y, además, acreditar que la información solicitada es, previsiblemente, relevante para evaluar la situación fiscal de ese contribuyente.

La OCDE era muy clara al respecto:

"Ordinariamente la información requerida se refiere a una verificación, indagación o investigación respecto a la responsabilidad fiscal de un contribuyente determinado y unos ejercicios determinados" y

"Los requerimientos deben ser tan detallados como sea posible y contener todos los hechos relevantes, de forma que la autoridad competente que reciba el requerimiento tenga conciencia plena de las necesidades de la parte contratante solicitante y pueda gestionar el requerimiento de forma eficiente…"

En el resumen informativo de 10 de agosto de 2011, elaborado por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información a Efectos Fiscales de la OCDE, se indicaba literalmente: *" El standard prohíbe las expediciones de pesca".*

"Tax Justice Network", por poner un ejemplo, es contundente a la hora de valorar la utilidad del estándar propugnado por la OCDE hasta los momentos actuales:

"El intercambio de información en virtud de un requerimiento no constituye un efectivo intercambio de información porque exige que el Estado requirente conozca ya la información que está requiriendo".

No obstante, los líderes del G-20 ya van reconociendo, en las declaraciones oficiales formuladas en sus reuniones periódicas, la importancia del intercambio automático de información, como herramienta para afrontar eficazmente el fraude fiscal relacionado con los territorios *"offshore".*

Así, en el informe del Secretario General de la OCDE, Sr. Gurría, de junio de 2012, rendido a solicitud de los Ministros de Finanzas y de los Gobernadores de los Bancos Centrales de los países del G-20, se reconocen, por un lado, los beneficios de este instrumento, entre los que destaca la posibilidad de detectar fraudes de los que no se tenía noticias, y se indica el apoyo y la asistencia técnica que ese organismo presta a los países que quieren utilizarlo, si bien recalca, en segundo término, que su uso es voluntario y que el estándar obligatorio es el intercambio de información previo requerimiento.

En la declaración que siguió a la reunión del G-20 en Los Cabos, México, los días 18 y 19 de junio de 2012, se hizo un llamamiento a que los países se

adhirieran al intercambio automático de información, por considerar tal práctica "apropiada".

En la Comunicación de 6-12-2012 COM (2012) 722/ 2 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, titulada *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal,* entre las acciones que deben emprenderse a corto plazo (en 2013), incluye la de *Promover la norma de intercambio automático de información en foros internacionales.*

Pues bien, desde la reunión del G-20 en Moscú y tras la aprobación del Informe BEPS por la OCDE, ver arriba, es claro que el estándar internacional de intercambio de información tributaria a nivel internacional ha pasado del modelo de petición individualizada, *"by demand", "on request";* al intercambio automático y, por ello, no queda sino solicitar al Gobierno español (cosa que, por otra parte, está haciendo, vgr. en lo que se refiere a la firma del modelo FACTA, ver *infra*) que revise todos los Acuerdos de Intercambio de Información firmados hasta la fecha con paraísos fiscales, caso de Andorra, para implantar el nuevo estándar internacional de intercambio de información tributaria.

Propuesta 51ª. España debe promover la revisión de todos los Acuerdos de Intercambio de Información firmados hasta la fecha con paraísos fiscales, caso de Andorra, para implantar el nuevo estándar internacional de intercambio de información tributaria. En caso de que alguna de las jurisdicciones firmantes, se niega a la precitada revisión, se debe denunciar el mismo, dando cuenta a la OCDE y al Foro Global de Transparencia para incluir a la mencionada jurisdicción en la lista negra de "paraísos fiscales".

C.VII. b) La importancia del Convenio FACTA,

"The Foreign Account Tax Compliance Act" (FATCA) es una norma aprobada el 18 de marzo de 2010 en los EE. UU para combatir el fraude fiscal cometido por personas físicas residentes fiscales en EE. UU que, con el fin de ocultar a la autoridad tributaria estadounidense determinados rendimientos derivados de inversiones en activos financieros, deciden obtenerlos a través de cuentas *"off-shore*" mantenidas con entidades financieras extranjeras.

Mediante dicha norma, las instituciones financieras extranjeras (IFE) tienen la obligación de declarar la información relativa a ciertas cuentas propiedad de personas y entidades norteamericanas, y aplicar una retención del 30% sobre

los pagos efectuados con fuente USA, llegando en determinados casos a cancelar la cuenta.

A raíz de esta decisión norteamericana, Francia, Alemania, Italia, **España** y el Reino Unido han acordado con USA sustituir estas obligaciones por un sistema de intercambio automático de información respecto de las cuentas que posean residentes de Francia, Alemania, Italia, España y del Reino Unido en instituciones financieras estadounidenses y viceversa.

El acuerdo consiste en sustituir la obligación de información y retención de instituciones financieras nacionales ante USA por un planteamiento intergubernamental, de tal manera que sean las Agencias tributarias de cada país las que se relacionen con las entidades financieras de cada Estado, y se sustituya el sistema de retención por un mecanismo de información automático entre Administraciones fiscales, referido a cuentas que posean en los Estados Unidos residentes del socio FATCA.

Este instrumento permitirá a la AEAT, por reciprocidad, obtener información de forma periódica y recurrente de las cuentas bancarias que posean entidades o personas españolas en Francia, Alemania, Italia, Reino Unido y EE.UU.

El 14 de febrero de 2013, se ha producido un nuevo hito en el proceso desarrollado por EE.UU para acabar con el secreto bancario suizo, al firmar con ese país un acuerdo basado en la FATCA.

El acuerdo sigue las pautas del llamado Modelo II de la FATCA, según el cual el banco suizo informará al cliente de la obligación de facilitar datos de su cuenta al Servicio de Rentas Norteamericano, el IRS y le pedirá autorización para facilitarla al fisco americano.

En el caso de que el cliente no diera tal autorización, pasaría a la categoría de “cliente recalcitrante” y el banco incluiría los datos de la cuenta en el “grupo a requerir” que remitirá al IRS sin identificar, para que éste lo requiera al Fisco suizo la información relativa a la titularidad con la cobertura del Acuerdo de Intercambio de Información y con la garantía de ser considerada información “previsiblemente relevante” para aplicar el sistema tributario estadounidense y, por lo tanto, sujeta a intercambio en aplicación del estándar de transparencia a requerimiento actualmente vigente.

El acuerdo ha sido logrado en el entendimiento de lograr una salida para los directivos de bancos suizo perseguidos criminalmente en EE.UU por facilitar la evasión fiscal de clientes estadounidenses.

No cabe, desde la perspectiva de la IHE, sino felicitar al Gobierno español por su impulso a la firma del Acuerdo Intergubernamental de aplicación del FACTA y solicitarle se apliquen de manera rápida las medidas normativas e

informáticas necesarias para proceder a su aplicación efectiva en el territorio español.

D. INSUFICIENCIA Y ESTANCAMIENTO DE LA DIRECTIVA EUROPEA SOBRE LA FISCALIDAD DEL AHORRO.

La Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro, 2003/48/CE, trata de hacer posible que las rentas del ahorro en forma de intereses satisfechos en un Estado miembro a personas físicas residentes en otro Estado miembro sean sometidas a gravamen efectivo de acuerdo con las leyes de este último Estado.

La Directiva, en su redacción inicial, limita su aplicación, en cuanto a los perceptores, a las personas físicas y, en lo que se refiere a la naturaleza de las rentas, exclusivamente, a los intereses de depósitos y algunas rentas asimiladas.

En el año 2008 se publicó una propuesta de modificación de la Directiva COM/2008/727, en orden a ampliar su ámbito de aplicación para tratar de combatir las maniobras observadas para eludir sus previsiones, al utilizarse entidades en sustitución de las personas físicas para titularizar los depósitos, y sustituir los depósitos por productos estructurados sustancialmente equivalentes.

En cuanto al ámbito geográfico de aplicación, la Directiva incluye, además de a los 28 Estados miembros de la UE, a las 10 Dependencias o territorios asociados a los mismos, así como a Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza.

La Directiva ha contemplado un período transitorio, durante el cual Bélgica, Austria y Luxemburgo pueden practicar una retención que, a partir de julio de 2011, era del 35 %, como alternativa a la de la suministrar al Estado competente la identidad del perceptor del interés y los intereses percibidos, permitiéndose con esta fórmula a estos países mantener su apreciado secreto bancario.

Del importe de esa retención, el 75% se envía al Tesoro de los países de origen de los beneficiarios de los intereses.

Esa posibilidad se ha ofrecido también a 11 de las otras 15 jurisdicciones que se han adherido a los principios de la Directiva, entre ellas, Suiza.

El régimen transitorio al que se han acogido Bélgica, Austria y Luxemburgo, habría de durar hasta que Suiza, Andorra, Liechtenstein, Mónaco y San Marino

acordaran celebrar Acuerdos de Intercambio de Información con los estados miembros de la UE, incluyendo el estándar de transparencia que promovía hasta fechas recientes la OCDE, es decir, intercambio de información previo requerimiento y para un contribuyente identificado, ver arriba.

En definitiva, el sistema que establece la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro constituye una experiencia inicial y útil en orden a implantar un mecanismo de intercambio automático o rutinario de información, que ha de completarse, extendiéndolo a la totalidad de las rentas y ganancias del capital y a todos los países y suprimiendo el régimen especial de retención y anonimato, que aprovecha en particular Suiza.

En el momento actual, tras haber abandonado Bélgica el mecanismo de retención, Luxemburgo ha manifestado también su intención de eliminar el secreto bancario a partir del año 2015, mientras que Austria, sin embargo, ha señalado su intención de no cambiar la situación.

Siendo consciente de las insuficiencias apuntadas, la Comisión de la UE, en su Comunicación de 6-12-2012 COM (2012) 722/ 2 al Parlamento Europeo y al Consejo, titulada *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal,* insta al Consejo a adoptar su propuesta y de confiarla un mandato de negociación para conseguir los correspondientes cambios en los acuerdos existentes sobre fiscalidad del ahorro con terceros países.

Propuesta 52ª. España debe apoyar la propuesta de la UE de ampliar la Directiva de imposición mínima sobre el ahorro y completarla, bajo un modelo único de intercambio automático o rutinario de información y, además, plantear su próxima extensión a todo tipo de rentas sobre el capital.

E. LAS NORMAS INTERNAS ESPAÑOLAS ACERCA DE LA UTILIZACIÓN DE PARAÍSOS FISCALES

E.I. Introducción

Del listado de "paraísos fiscales" que España estableció en el Real Decreto 1080/91, de 5 de julio, donde hasta un total de 48 países tenían la consideración de paraísos fiscales, pocos quedan, pues el citado Real Decreto fue modificado por el RD 116/2003, del 31 de enero, en el que se incluía una nueva disposición por la cual aquellos países de la lista que firmasen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, o un CDI, dejarán de ser considerados paraísos fiscales y la mayoría de los

territorios y países integrantes de la lista original han ido abandonando por esa vía tal listado.

Por su parte, la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de Medidas para La Prevención del Fraude Fiscal, estableció en su Disposición Adicional Primera las definiciones de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria, y dispuso que dejarían de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmaran con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que, expresamente, se estableciera que dejaran de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se aplicaran.

Tal y como hemos señalado con anterioridad, el problema principal de los convenios firmados por España con los países que figuraban en la lista española de paraísos, es que han seguido el modelo de intercambio de información de la OCDE tradicional, ver *supra*, el cual supone un intercambio basado en requerimiento individualizado y justificado, como se ha expuesto anteriormente.

Estos acuerdos no admiten "expediciones de pesca", como han dejado muy claro, por ejemplo, las autoridades de Andorra en el convenio firmado con España.

Además, se han adoptado recientemente algunas medidas legales contraproducentes para la lucha contra los paraísos fiscales, así, el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

En dicha norma se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que establecía la exención de los rendimientos derivados de la Deuda Pública obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España, salvo que esos rendimientos se percibieran por entidades domiciliadas en paraísos fiscales.

Ahora, dichos rendimientos están exentos de pagar impuestos, aunque se perciban por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

Con esta reforma, por ejemplo, el dinero situado en los paraísos por los implicados en casos de corrupción, puede ser reinvertido en Deuda Pública española, pero con la novedad de que sus rendimientos están exentos de tributación.

Propuesta 53ª. Derogación del Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, en lo que se refiere a la exoneración de los rendimientos derivados de la Deuda Pública española obtenidos sin mediación de establecimiento

permanente cuando se perciban por entidades domiciliadas en paraísos fiscales.

E.II. Propuestas contra la utilización de los paraísos fiscales y el fraude, en general

Partiendo de la exposición anterior, desde la IHE pasamos a detallar otras propuestas en este terreno, diferenciando entre la esfera internacional y la nacional, pues en lo referido a la primera, España tiene que adoptar, simplemente, medidas de impulso y apoyo a una serie de iniciativas universales de la OCDE que, ahora, seguirán la senda del BEPS, ver arriba; mientras que, en la segunda, el Gobierno español posee la capacidad para adoptar legalmente tales propuestas.

E.II. a) Propuestas en el ámbito internacional.

Como hemos señalado en este Informe en varias ocasiones, la globalización de la economía y de los movimientos financieros determinan que las iniciativas para la eliminación de los paraísos fiscales deben tener en la mayor parte de los supuestos carácter multilateral.

Las iniciativas han de adoptarse mediante acuerdos del G-20, que deberían ser desarrollados y verificados por las Naciones Unidas y su Comité de Expertos en Cooperación Internacional sobre Asuntos Fiscales, y por la OCDE y su Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información a Efectos Fiscales.

Los acuerdos del G-20, desarrollados y verificados por la ONU y la OCDE, se plasmarán en las correspondientes decisiones legislativas y administrativas que habrán de adoptar la Unión Europea, y cada uno de los Estados, jurisdicciones y territorios del Mundo.

España debería suscribir, apoyar y solicitar que los organismos internacionales indicados adopten las medidas que se relacionan a continuación.

Es necesario proclamar la plena vigencia de la declaración del G-20 de abril de 2009: la era del secreto bancario ha terminado.

El G-20 ha de ratificar su compromiso con esta iniciativa y proclamarlo así en la declaración que emita en sus reuniones, aprobando los acuerdos necesarios para ello.

Propuesta 54ª. Emplazar al Reino Unido para que reconsidere el acuerdo con Suiza de agosto de 2011, que perpetúa el secreto bancario y rompe con el modelo de intercambio de información en materia de rentas del ahorro, propugnado por la UE.

El G-20 ha de emplazar al Reino Unido para que reconsidere el acuerdo con Suiza de agosto de 2011 para percibir determinadas percepciones tributarias sobre los capitales y sus rendimientos situados anónimamente en Suiza por británicos, a cambio de mantener su anonimato y preservar el secreto bancario.

Propuesta 55ª. Desarrollar el acuerdo por el que se exija a los grupos multinacionales la rendición anual de un informe financiero por cada uno de los países en los que operan sus filiales.

Esta medida ya figura en el Informe BEPS de la OCDE y ha sido incluida como Propuesta específica en este Informe.

En el informe han de incluirse datos como los siguientes:

- La razón social de las compañías que operan en cada país.
- Los detalles de sus resultados financieros, incluyendo:
    - Las ventas intragrupo y a terceros países
    - Las compras intragrupo y a terceros países.
    - Los costes laborales y el número de empleados en cada país.
    - Los costes financieros distinguiendo los pagados a empresas del grupo y a terceros.
    - El beneficio antes de impuestos.
- Los impuestos satisfechos en el país en cuestión.
- El detalle del coste y del valor neto contable del inmovilizado material situado en el país del que se trate.
- El valor de los activos que el grupo posee en la jurisdicción.

En definitiva, se trata de disponer de información suficiente y homogénea que permita evaluar la congruencia de las bases imponibles declaradas en cada país por los grupos multinacionales con la estructura de la que disponen y actividad económica que desarrollan en cada uno de esos Estados.

Propuesta 56ª. Generalizar los sistemas de intercambio de información en base al modelo de convenio FATCA, donde las condiciones técnicas lo permitan y como medida de mejora calidad, incluso, que el intercambio de información automática.

Ampliando lo ya propuesto al respecto en páginas anteriores, se plantea que España promueva la firma de este tipo de convenios, que obligan a las Instituciones Financieras extranjeras que tengan depositados fondos propiedad de españoles a informar a la Agencia Tributaria, y retener en el origen una retención del 30%.

Ello, sin perjuicio de su eliminación, para el caso de que los países donde estén establecidas estas entidades hayan suscrito un acuerdo con España de intercambio automático de datos bancarios, que incluya los estándares de intercambio de información y de diligencia debida.

Propuesta 57ª. Obligar a los bancos a proporcionar información de la identidad de los clientes de sus filiales en paraísos fiscales.

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

Propuesta 58ª. Considerar el intercambio automático de información como el estándar de transparencia necesario en los convenios de la OCDE.

Todos los Estados que quieran formar parte de la comunidad internacional, han de comprometerse a facilitar anualmente a los demás Estados la identidad de los clientes de sus bancos y demás Instituciones financieras.

Desde la IHE repetimos que el intercambio automático o rutinario de información es la solución para lograr el estándar de transparencia requerido para lograr la efectividad de los sistemas tributarios con los que se han dotado los países.

La OCDE define el intercambio automático o rutinario como:

"la transmisión sistemática y periódica de información masiva de contribuyentes por el país de la fuente al país de residencia relativa a varias categorías de renta (dividendos, intereses, royalties, salarios, pensiones etc.). Esta información es obtenida periódicamente en el país de la fuente (generalmente por medio del suministro de información respecto a los pagos efectuados por quien satisface el rendimiento (instituciones financieras, empresarios,) …".

"….La autoridad fiscal del país de residencia puede entonces chequear en sus archivos fiscales si los contribuyentes residentes han declarado su renta de fuente extranjera…."

Propuesta 59ª. Impulsar los acuerdos políticos necesarios, para que todos los Estados y jurisdicciones suscriban el Convenio sobre Asistencia Mutua Administrativa en Materia Fiscal modelo OCDE-Consejo de Europa, incluida la cláusula para el intercambio automático de información.[4]

Propuesta 60ª. Volver a Establecer, modernizándola y ampliándola, una lista internacional de paraísos fiscales y territorios no cooperantes.

Hay que clasificar los países como cooperativos o no, como paraísos fiscales o no, en función de si han arbitrado efectivamente las medidas necesarias para intercambiar de forma automática y rutinaria información tributaria con el resto de los países.

En este sentido, Francia ha manifestado que impulsará en la Unión Europea la extensión de los intercambios automáticos de información bancaria, y según ha advertido su Presidente, todo país que se resista al cambio "*será considerado por Francia como un paraíso fiscal".*

La propuesta no será completa sin procurar que todos los Estados y jurisdicciones de la UE se adhieran al régimen de intercambio automático de información que resulte de la nueva Directiva de Fiscalidad del Ahorro.

[4] Es un acuerdo multilateral, diseñado en 1988 por el Consejo de Europa y la OCDE, reformado en mayo de 2010 y abierto a todos los países. Contempla el intercambio de información en sus tres modalidades: previo requerimiento de acuerdo con el estándar de 2005, espontánea y automática, comprobaciones tributarias simultáneas, inspecciones fiscales en el extranjero, asistencia para la recaudación de tributos y medidas de aseguramiento patrimonial. Incluye la posibilidad de realizar auditorías conjuntas.

Propuesta 61ª. Implantar la tasa sobre las transacciones financieras internacionales.

España ha de urgir a la comunidad internacional la implantación de la tasa sobre las transacciones financieras internacionales, incluyendo en la misma, por supuesto, los movimientos desde o hacia paraísos fiscales con un tipo impositivo agravado.

E.II. b) Propuestas en el ámbito doméstico.

Propuesta 62ª. Obligatoriedad de obtener el NIF español cuando se opere en nuestro país, y no reconocer personalidad jurídica a las sociedades constituidas en paraísos fiscales para intervenir en el tráfico mercantil español, o a entidades cuyos titulares sean, directa o indirectamente, residentes en dichos territorios.

No podrán obtener dicho NIF las personas o entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales.

La obligatoriedad de la obtención del NIF español, cuando se opere en nuestro país, así como la posibilidad de establecer obligaciones informativas a cargo de los autorizados de cuentas a nombre de residentes en paraísos fiscales, era una de las medidas contempladas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal aprobado en el año 2005.

Dado que, en nuestra normativa mercantil, resulta de especial importancia el conocimiento de los socios de las entidades mercantiles, se debería reformar la legislación mercantil con el objetivo de no reconocer personalidad jurídica en España a las entidades constituidas en paraísos fiscales, ante la falta de información de la identidad de sus socios.

Propuesta 63ª. Obligatoriedad de identificar a los clientes de filiales y sucursales de entidades españolas radicadas en paraísos fiscales.

Las entidades bancarias residentes en España no podrán tener sucursales, ni establecimientos abiertos en paraísos fiscales, salvo que suministren a la Administración Tributaria española la misma información que proporcionan respecto de las operaciones realizadas en territorio nacional.

Propuesta 64ª. Modificación del régimen de operaciones vinculadas y de las normas de localización de operaciones.

En el ámbito interno se podría modificar la norma de operaciones vinculadas y las normas sobre localización de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Se debería modificar la normativa, de manera que se atendiera más al fondo económico de las operaciones, y que la redacción de la norma permitiera corregir las "lagunas o tecnicismos" de las que se aprovechan las empresas para no pagar impuestos, utilizando la llamada planificación fiscal agresiva. Asimismo se debería introducir en la norma nacional una clausula "anti-abuso" que impidiera que las multinacionales esquiven tasas o impuestos.

Propuesta 65ª. Establecimiento de cláusulas anti-fraude genéricas en los CDI, en base a la Recomendación de la Comisión Europea del 6/12/2012.

El segundo ámbito donde influir es el externo. España debería reforzar sus **Convenios de Doble Imposición** para evitar la falta de tributación en el país por parte de las empresas que están operando dentro del mismo con notables beneficios. Los convenios de doble imposición son medidas para evitar los supuestos de doble imposición fiscal internacional, es decir, evitar que una empresa declare y pague en dos países.

Sin embargo la falta de supervisión de esta herramienta legal puede generar impagos fiscales por parte de las empresas. En este sentido, la propia Unión Europea, a través de la Recomendación del 6/12/2012, se ha dirigido a todos los estados miembros para reclamar que introduzcan en sus Convenios de Doble imposición una nueva norma que permita basar los impuestos en las actividades económicas reales, y apartar cualquier transacción artificial que pretenda eludir los pagos.

Sobre esta línea, plantea que los países miembro pongan en común sus conocimientos para poder identificar rápidamente los montajes económicos artificiales que pretendan evadir impuestos.

Propuesta 66ª. Tipificar como infracción tributaria, o como delito, el ofrecimiento de productos o servicios destinados al fraude.

Se debería tipificar como infracción tributaria, o en su caso, como delito, la conducta de las personas o instituciones que colaboren habitualmente en la

comisión de fraudes u ofrezcan productos o servicios destinados a la defraudación.

Ejemplos de estos productos destinados exclusivamente al fraude se han detectado en alguna ocasión en registros efectuados, con mandamiento judicial, en despachos profesionales, o entidades bancarias.

Propuesta 67ª. Establecer la responsabilidad solidaria de los despachos y entidades bancarias que comercializan productos diseñados con técnicas de ingeniería fiscal.

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

6. ALGUNAS MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL DOMÉSTICO

A. CONSIDERACIONES GENERALES.

Aunque la globalización y las dificultades de inserción de las Administraciones tributarias en este nuevo contexto de internacionalización económica y social, así como respecto de algunas características de la nueva economía del conocimiento, supuesto de la desmaterialización, lleven a considerar que es en el área internacional donde más dificultades encuentre la organización tributaria española para hacer frente a las nuevas formas de fraude fiscal, elusión y, en particular, de planificación fiscal agresiva o abusiva; lo cierto es que la propia realidad de nuestra amplia economía sumergida, citada anteriormente en este Informe (aunque la misma no puede identificarse plenamente, como hemos señalado con anterioridad, con el fraude fiscal) y la persistencia de bolsas de fraude fiscal y fenómenos de elusión tributaria puramente domésticos, ameritan la adopción de variadas medidas para hacer frente a tales aspectos del fraude interno.

En cualquier caso, conviene empezar advirtiendo que no todos los incumplimientos de las normas fiscales pueden ser calificados como “fraude”.

El fraude puede ser definido como el incumplimiento del sistema fiscal, en el que el contribuyente busca engañar a la Hacienda Pública, minorando el pago de los impuestos que tiene que pagar.

Esto se puede realizar en fase de declaración o en fase de recaudación o en fases intermedias, afectadas por diferentes procedimientos de aplicación de los tributos.

En esta parte del documento, nos centraremos en el fraude en fase de declaración y, posteriormente, nos centraremos en algunos procedimientos tributarios intermedios; aunque es preciso señalar que estamos asistiendo a un desplazamiento del fraude hacia la fase recaudatoria y, por la misma razón (además de por otras causas), el Informe incluye asimismo, más adelante,

diferentes propuestas en materia de recaudación y otras materias conexas, no ligadas directamente a la declaración y autoliquidación tributarias.

Por otra parte, existen incumplimientos del sistema fiscal por otras razones como son los errores o la ignorancia de las normas, los cuales no pueden ser calificados en puridad como fraude fiscal.

En este sentido, respecto de los incumplimientos que no pueden considerarse fraude, la situación es la siguiente:

- El sistema de información y asistencia al contribuyente en España desarrollado por la Agencia Tributaria es uno de los más avanzados y exitosos del mundo.
- Sin embargo, la complejidad normativa del sistema fiscal español es muy elevada. Esto hace que el número de regularizaciones, digamos, "menores" en cuantía e intensidad, por ejemplo, las conocidas como "liquidaciones paralelas" que realizan los órganos de control sea también muy elevado.
- Otro factor que incrementa el número de tales regularizaciones, es la extensión del sistema de autoliquidación, cuyas características hacen que sea el propio contribuyente el que tenga que aplicar la normativa fiscal.

No es el objeto de esta parte del Informe el estudio general de los incumplimientos del sistema fiscal, ni su tipología, ni tampoco, como hemos indicado anteriormente, es la finalidad de este trabajo reflexionar ampliamente acerca de las razones y motivos del fraude fiscal, sino centrarnos en medidas y propuestas para su minoración.

Sin embargo, una forma obvia de reducir los incumplimientos mencionados y, por consiguiente incrementar tanto la recaudación como la equidad en el sistema fiscal, es actuar, **reduciéndola, tanto sobre la complejidad del sistema fiscal, así como sobre las obligaciones de autoliquidación que se han trasladado a los contribuyentes.**

Propuesta 68ª. Replantearse si tiene sentido en todos los tributos y en todos los procedimientos tributarios partir siempre del procedimiento de autoliquidación, pudiendo plantearse la posibilidad, con el oportuno análisis coste-beneficio, de que se amplíe el campo de los Acuerdos Previos y se reintroduzca la posibilidad de que la Administración tributaria liquide de oficio a partir de sus datos y de los declarados y aportados por los contribuyentes.

Dado que las cuestiones organizativas y de objetivos se ubican más adelante en este Informe dentro del apartado de la Organización de la AEAT, nos centraremos en el segundo aspecto de la propuesta, las campañas de publicidad, dado su carácter general.

Desde un punto de vista puramente procedimental, sí un contribuyente quiere defraudar, o lo que es lo mismo, no quiere pagar los impuestos que le corresponden, sólo la amenaza del control fiscal puede disuadirle de su empeño.

En este sentido, como esta Organización ya puso de manifiesto en el documento elaborado en su Congreso de 2008[5]:

"*Para analizar esta cuestión hay que partir del hecho de que determinados contribuyentes, algunos con una gran capacidad económica, están dispuestos a adoptar medidas al límite de la legalidad, y en algunos casos sobrepasarla para disminuir así los tributos que tienen que pagar. Un segundo aspecto a considerar es que estos contribuyentes saben que existe la probabilidad de que ocurra alguna de estas circunstancias:*

- *Que sus comportamientos no sean detectados por los órganos de control.*
- *Que, aun siendo detectados, los órganos de control no comprueben estos comportamientos, por ejemplo, por exceso de carga de trabajo.*
- *Que, siendo comprobados, los órganos de control no sean capaces de realizar una regularización que sea efectiva: que se ratifique por los órganos jurisdiccionales y se cobre.*

Ante estas circunstancias es necesario señalar que existe un incentivo para defraudar para algunos contribuyentes. Para compensar este efecto es necesaria la existencia de un sistema sancionador eficaz que sirva para disuadir de la comisión de este tipo de comportamientos insolidarios. De esta forma, los contribuyentes potencialmente defraudadores deberían saber que es posible que tras la comisión de estas conductas, su situación patrimonial, e incluso personal pueda ser más gravosa que si no hubiesen cometido fraude de ningún tipo."

Sin embargo, antes de comprobar y sancionar, es posible luchar contra el fraude fiscal de maneras no coactivas, que suelen olvidarse, desacertadamente, por los propios órganos de la AEAT. Nos referimos a potenciar el convencimiento social en las virtudes de cumplir con el sistema tributario y en la simplificación del mismo, minorando los llamados costes de cumplimentación.

[5] Algunas limitaciones al Modelo de Control Tributario: Propuestas Técnicas de mejora. Documento del Congreso de IHE Valencia 2008 disponible en www.inspectoresdehacienda.org

B. CONCIENCIA SOCIAL Y FRAUDE TRIBUTARIO.

En otro orden de cosas, la lucha contra las diversas variantes del fraude fiscal doméstico suele centrarse en cambios normativos, procedimentales, de organización, etc., pero es, asimismo, una lucha cultural, un esfuerzo por cambiar la cultura permisiva del fraude y de los comportamientos antisociales que, desgraciadamente, sigue caracterizando a ciertos núcleos de la sociedad española, dejando claro desde el primer momento que tales comportamientos son anti-sociales y anti-democráticos, buscando también el apoyo de los ciudadanos.

En este carácter cultural, de formación de una conciencia cívica democrática, solidaria, social y responsable hemos insistido desde el principio en este Informe, al no desligar la lucha contra el fraude tributario de otros comportamientos anti-sociales en las áreas de la economía ilegal, por ejemplo.

> ***Propuesta 69ª. Preparar las campañas publicitarias y de información de la AEAT en materia de lucha contra el fraude, vinculándolas a aspectos pedagógicos, de carácter social, con una visión a largo plazo, coordinándola con campañas contra otras actuaciones anti-sociales y disociándolas del puro discurso recaudatorio.***

Para luchar contra el fraude en cualquiera de sus formas (como hemos indicado el "fraude a la sociedad democrática" es algo mucho más amplio que el puro fraude tributario), no solamente son necesarias medidas coercitivas, sino que tenemos que llegar más allá. Hay que llegar a la conciencia social de los ciudadanos y eso se consigue:

Los nuevos ejes de la campaña publicitaria contra el fraude fiscal podrían ser los siguientes. Se trataría de campañas a realizar por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (en adelante, MINHAP) y la AEAT en una doble vertiente:

a) Campañas puntuales de publicidad, que tratarían diversas materias, en función de aquellos campos de la tributación más deficitarios; y

b) Una campaña permanente de introducción de los temas de fiscalidad en la Red, a través de la utilización imaginativa de Internet (videos en Youtube, ejemplificando supuestos de fraude y sus

consecuencias, por ejemplo) y las redes sociales (creación de cuentas en Twitter para "chatear" con los obligados sobre cuestiones de interés y para la resolución de dudas fiscales genéricas, verbigracia).

La idea central sería resaltar los problemas que genera el fraude fiscal en la sociedad, además del necesario respeto hacia todos los que se dedican a esa tarea.

En la IHE nos gustaría insistir a este respecto que no se trata solamente de alterar el contenido de las campañas publicitarias acerca de la lucha contra el fraude, sino de cambiar la intensidad, oportunidad, integridad y plazo de las mismas.

Hay que hacer pedagogía social, incorporar el cambio cultural en las tareas educativas, integrar la visión negativa del fraude tributario dentro de un universo más amplio: el repudio de la sociedad a todo comportamiento individual falto de ética, individualista e insolidario, desde la corrupción del político y funcionario hasta la percepción de ayudas públicas de todo tipo a las que no se tiene derecho, pasando por el incumplimiento de los contratos.

Eso requiere tiempo, planificación, coordinación con otras entidades, campañas y actuaciones público-privadas, requiere, en suma, una Educación Cívica de nuevo cuño, social e impositiva.

Propuesta 70ª. Integrar la lucha contra el fraude fiscal en la Educación, con campañas destinadas a la educación en las etapas primarias y secundarias de la formación escolar.

Aquí el aspecto fiscal sería uno más a incluir en el marco de materias con un contenido económico, en general. Uno de los déficits que se aprecian en el actual mercado laboral y en nuestra gestión empresarial, es la falta de conocimientos generales sobre Economía, Finanzas y Fiscalidad, lo cual dificulta todo tipo de gestiones de esa índole y la creación de una conciencia fiscal efectiva.

Estas materias deberían incluirse en los planes de estudios primarios y secundarios de todas las ramas del sistema educativo. Deberían adaptarse a la edad de los alumnos (incidiendo en aspectos lúdicos en las edades más jóvenes) y contener, como mínimo, cuestiones dirigidas a conocer interrelaciones económicas básicas (oferta y demanda, precios, tipos de interés, magnitudes macroeconómicas básicas, etc.), cuestiones financieras de uso habitual (rentabilidad, riesgo, diferencia entre los activos financieros más habituales, cuentas bancarias, préstamos y créditos, etc.), formación básica contable y un somero conocimiento de nuestro sistema fiscal (impuestos, gasto público, tramitación de declaraciones, etc.), **con especial énfasis en los componentes ético y deontológico y, coherentemente, en la necesidad de cumplir con nuestras obligaciones fiscales como ciudadanos de una sociedad abierta, moderna y democrática**.

Propuesta 71ª. Creación de concursos de ideas y certámenes sobre fiscalidad y responsabilidad ética en el cumplimiento tributario.

Podrían establecerse, por ejemplo. concursos de ideas para la mejora de ciertos aspectos del sistema tributario y procedimental, o incluso premios dirigidos a resaltar el cumplimiento de obligaciones o la aportación al sistema fiscal por distintos tipos de obligados (grandes empresas, pequeñas y medianas empresas; en adelante, PYME, autónomos, asalariados, etc.).

La idea subyacente sería poner el énfasis en que los cumplidores merecen nuestro respeto y nuestro reconocimiento como verdaderos sostenes de nuestra sociedad.

Sin formación económica básica, se antoja complicado el incremento de la conciencia fiscal. Sin un esfuerzo de las Administraciones Públicas (en adelante, AAPP) en materia de comunicación para el traslado de sus bondades frente a los efectos del fraude, imposible.

C. REALIZACIÓN DE CAMPAÑAS Y PLANES ESPECIALES DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

Uno de los aspectos importantes en la lucha contra el fraude es no bajar nunca la guardia. Por ello, siguiendo el ejemplo de campañas tan efectivas como las de la Dirección General de Tráfico, deberían realizarse campañas "extraordinarias" anuales (en el sentido de ir más allá de lo previsto en los objetivos y planes de control ordinarios que se fijan cada año por la AEAT), en las que hubiera una implicación de toda la organización (con la retribución acorde al trabajo a realizar), con especial hincapié en problemas coyunturales y controles específicos, pero también con vistas a erradicar problemas imposibles de atajar mediante las actuaciones ordinarias.

Propuesta 72ª. La AEAT debe incorporar todos los años campañas especiales de regularización tributaria, al margen del Plan Anual de Control Tributario, con especial hincapié en problemas coyunturales.

Podemos recordar, por ejemplo, algunas campañas que se realizaron en los años 80, como los controles físicos de facturas. Estas campañas deberán alcanzar a todas las áreas e incluso a los Tribunales Económicos Administrativos.

Por lo tanto, la AEAT debe diseñar planes a largo plazo y a corto plazo. A largo plazo, se encuadra dentro de Planes Estratégicos de la AEAT, donde analizarán todos los aspectos más importantes y su proyección hacia el futuro. Mientras que a corto plazo, se deben incorporar campañas que recaigan sobre problemas más coyunturales y tendentes a aumentar el cumplimiento en voluntario de los contribuyentes.

D. OTRAS IDEAS.

D.I Deducibilidad de ciertos gastos "personales".

Propuesta 73ª. Deducibilidad de gastos personales en el IRPF para el afloramiento de actividades e ingresos ocultos

Una medida, de probada eficacia en otras legislaciones fiscales, es el establecimiento de deducciones en la cuota de los impuestos sobre la renta sobre gastos de carácter personal.

Con este tipo de deducciones se busca fomentar en las personas físicas declarantes el hábito de pedir facturas y justificantes de pago de gastos en servicios particulares con elevado índice de ocultación al fisco, de modo que esos ingresos o actividades afloren y aporten al sistema.

Es verdad que estamos ante una tendencia, necesaria, por otra parte, a la simplificación de las figuras tributarias, y en ello juega un papel relevante la supresión de beneficios fiscales como las deducciones que, por demás, tienden a minorar la recaudación líquida, con el pretexto de fomentar determinadas conductas.

Pues bien, se trataría de un recurso excepcional en un único impuesto, el IRPF, cuyos beneficios superarían con creces a sus perjuicios (la mayor complejidad del impuesto). Aflorar este tipo de actividades y sus ingresos supone repercusiones positivas en todo el sistema fiscal, ya sea en la imposición directa, ya en la indirecta e, incluso, en lo que se refiere a la regularización del empleo irregular, que se traduciría en mayores cotizantes a la Seguridad Social, por lo que la cantidad recaudatoria perdida con la deducción será compensada sobradamente.

Su articulación técnica y probatoria, en estos momentos en que la casi totalidad de las declaraciones de IRPF se confecciona por ordenador, es sencilla, pues al cumplimentar la correspondiente casilla se abriría un desplegable en el que se solicitaría el importe y el nombre del prestador de dichos servicios, con lo cual el control de la AEAT para contrastarlo con los prestadores de servicios sería sencillo y automático.

Los gastos que podríamos establecer como deducibles son los servicios a particulares y los gastos domésticos derivados de pequeñas reparaciones. Esto es, actividades que se dirigen mayoritariamente a personas físicas que no realizan actividades económicas y que, por ello, no se deducirán estos gastos y son proclives a no exigir factura para ahorrar el monto de los impuestos indirectos, generando operaciones difíciles de rastrear, especialmente, si media pago en efectivo, también fomentado mediante descuentos en el precio final.

D.II. Limitación de deducciones por bienes suntuarios.

Propuesta 74ª. Limitación de deducciones por bienes suntuarios

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

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

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

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

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

D.III. Deducibilidad del trabajo doméstico.

Propuesta 75ª. Deducibilidad de los gastos por contratación de trabajadores domésticos cuya base de cálculo serían las cotizaciones realizadas a la Seguridad Social

Se trata de una nueva medida que trata de aflorar rentas ocultas, derivadas en este caso del cada vez más extendido servicio doméstico. Por otra parte, parece de justicia que, como toda actividad generadora de empleo, se permita la desgravación al empleador o empresario que realiza la contratación y gestiona su alta como tal en la Seguridad Social.

Se trataría de un gasto deducible en el IRPF, que podría aplicarse en la renta principal del empleador (trabajo, empresarial o profesional), siempre que justificara la necesidad de contratar el servicio doméstico.

Con ello, claramente, se controlarían este tipo de rentas, si bien es cierto que produciría un impacto negativo en la recaudación del IRPF, no compensado por los nuevos declarantes, en muchos casos, por debajo del umbral de dicha obligación, salvo que éste fuese también modificado para rentas no sometidas a retención.

Las contrataciones parciales por horas o para servicios puntuales de limpieza, cuidado, etc., serían también desgravables, pero sólo en un %, dado que no siempre estaría justificada su estricta necesidad para que el contratante desempeñase sus actividades generadoras de renta y su control sería prácticamente imposible.

Por ejemplo, podría limitarse su deducibilidad al 33% del gasto, pudiendo así aflorar también estas rentas que se acumularían en el perceptor, generando más posibles declarantes de IRPF, los cuales compensasen la merma de recaudación.

Claramente, medidas como ésta y la propuesta en el punto a) anterior, de llevarse a cabo, deberían tenerse en cuenta a la hora de establecer las nuevas escalas del IRPF, moduladas para no producir una merma de recaudación demasiado elevada, considerando las rentas que se aflorarían en IVA, IRPF e IS por ambas medidas, y los costes ahorrados a la Administración.

En todo caso, para intentar solucionar este problema, no solamente se debe acudir a vías fiscales, sino al uso de incentivos sociales que pueden lograr resultados similares

E. PROPUESTAS EN MATERIA DEL RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

El bucle del sistema represivo de la Administración tributaria (dejamos de lado los delitos socio-económicos y fiscales, regulados en el Código Penal y a los cuales destinamos otros apartados de este Informe) se cierra con el elenco de sanciones tributarias.

Por ello, después de establecer claramente que la lucha contra el fraude fiscal es anterior al puro inicio de la declaración tributaria, quisiéramos dedicar algunas páginas al final de tal bucle: el sistema sancionador, destinando los apartados siguientes de este Informe a las áreas intermedias de la actividad de comprobación tributaria.

Es evidente que el actual sistema sancionador tributario no está siendo suficientemente efectivo para disuadir estos comportamientos.

La primera idea que se debería proponer y conseguir en este terreno, es aumentar la efectividad de las sanciones tributarias. Para hacerlo, una prioridad debería ser reducir los incumplimientos más graves.

Una de las cuestiones claves, por supuesto, es la situación del delito fiscal, que se abordará en otro Capítulo de esta propuesta de reforma.

Ahora bien, dentro de la vía administrativa, las sanciones siguen sin ser suficientemente disuasorias. No creemos que sea una cuestión de importe sino de lentitud en la exigencia de las mismas.

Por esta causa, nuestra 1ª propuesta es que:

Propuesta 76ª. La suspensión de la ejecutoriedad de las sanciones debería revisarse, sobre todo en las infracciones muy graves, para que fuesen directamente ejecutivas

En este sentido, cabe recordar que la proliferación de comportamientos como la emisión, recepción y deducción de facturas falsas, no sólo obedece a un gravísimo deterioro de la conciencia fiscal, sino también a la ausencia de un mecanismo sancionador adecuado.

En este punto habría que insistir en dos cuestiones. En primer lugar, en adecuar las exigencias de motivación en la normativa, en la actuación de las Administraciones Tributarias y en el control jurisdiccional posterior de las mismas. Evidentemente, los derechos del contribuyente deben estar garantizados, pero que haya manifestaciones públicas de Magistrados que señalan que anulan el 90% de las sanciones que revisan, deberían dar lugar a una seria reflexión y reforma del sistema sancionador en materia fiscal.

Es de dominio público que las sanciones tributarias están, por lo general, mucho más motivadas, verbigracia, que las infracciones de tráfico. Si el

estándar de motivación que se exige en materia tributaria se exigiese en materia de tráfico, prácticamente, no habría multas.

En consecuencia, la 2 ª propuesta en materia de lucha contra el fraude fiscal interno es:

> ***Propuesta 77ª. La revisión global de un sistema sancionador. Esta modificación del régimen sancionador contenido en la LGT debería ser una prioridad legislativa; especificando con claridad las exigencias para que las sanciones tributarias sean efectivas.***

Otro problema que reduce la eficacia del vigente sistema sancionador tributario, además de la probabilidad del contribuyente defraudador de evitar el pago de las sanciones, es el enorme retraso en su exigencia.

Si hasta que, efectivamente, se exigen las sanciones, transcurren muchos años, lógicamente, la sanción pierde efectividad.

Como señalaba el marqués de Beccaría, en su crítica al sistema penal del Antiguo Régimen, disuade muchísimo más un castigo moderado pero inmediato y cierto, que un eventual castigo durísimo dentro de muchísimo tiempo.

Dentro de estos problemas del sistema sancionador destaca, asimismo, con luz propia la ausencia de todo tipo de sanciones para muchas operaciones de ingeniería fiscal; ya que la redacción actual del artículo 15 de la Ley General Tributaria excluye, en todo caso, las sanciones en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma.

La redacción de este precepto por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no puede ser considerada como afortunada. En la casi totalidad de los supuestos, la elección entre la regularización por conflicto, que conlleva la inaplicación de las sanciones o la consideración de la existencia de la simulación, artículo 16 LGT, la cual supone, casi necesariamente, abrir la vía penal, lleva consigo grandes dificultades y favorece la opción por el conflicto en la aplicación de las normas, dejando sin sancionar comportamientos de elusión fiscal muy graves.

Aunque, evidentemente, existen problemas de tipicidad, hay ejemplos como el caso de Francia, donde el fraude de ley se sanciona; con una sanción administrativa superior a otras infracciones tributarias.

Parece obvio que no todos los supuestos de ingeniería fiscal deben ser sancionados, pero la garantía absoluta de que no habrá sanción nunca, alienta

prácticas de planificación fiscal agresiva, cuya expansión permite a grandes empresas y grandes fortunas tributar de forma muy inferior a lo que sería procedente.

Una gran empresa, cuando realiza estrategias de planificación fiscal, se encuentra en la siguiente situación. Si la planificación no se detecta, o incluso detectándose, no hay recursos suficientes en la Inspección Tributaria para iniciar una comprobación en profundidad, dentro del plazo de prescripción, entonces, la empresa "habrá ganado" y, por consiguiente, habrá reducido de forma drástica, y probablemente indebida, su factura fiscal.

Si, por otro lado, la comprobación se inicia, y no hay tiempo suficiente para esta inspección en profundidad o, por cualquier otra razón, la Inspección no regulariza adecuadamente la situación fiscal del contribuyente, entonces, la empresa "vuelve a ganar".

Si, finalmente, los Tribunales, por razones de fondo o forma, le dan la razón a la empresa, total o parcialmente, nuevamente, nos encontramos con que la empresa saca provecho de esta planificación fiscal agresiva.

Incluso, si finalmente la regularización prospera, lo único que habrá ocurrido es que la empresa deberá pagar la cuota, a la que debió hacer frente inicialmente. Evidentemente, tendrá que pagar intereses, pero también habrá experimentado un retraso de años en la exigencia de la cuota.

La empresa del ejemplo, no habrá "ganado", pero a lo más que se arriesga es a que todo el montaje no le sirva para nada.

La exclusión previa, incondicional, y en todo caso, de cualquier tipo de sanción como sucede actualmente con el artículo 15 LGT es un acicate muy importante en la planificación fiscal agresiva, y es una de las causas que, a nuestro entender, está detrás de la caída recaudatoria, fundamentalmente en el Impuesto sobre Sociedades, a lo largo de toda esta crisis.

Propuesta 78ª. Introducir la sancionabilidad en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la Ley General Tributaria.

F. OTRAS MEDIDAS PARA REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE INTERNO.

Abordadas ya algunas cuestiones en materia de infracciones y sanciones tributarias, pasamos a continuación a proponer ciertas reformas en regímenes fiscales que, a entender de la IHE, favorecen el fraude, de una forma u otra, y

que afectan a los tributos en su faceta interna, aunque, el ámbito en el cual debería abordarse en profundidad esta cuestión es en el diseño legislativo de la próxima Reforma Fiscal.

F.I. El régimen de módulos en el IRPF y su imprescindible eliminación o reforma radical.

El artículo 31.1 de la Constitución señala que:

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

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

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

La razón es muy sencilla: si un contribuyente en módulos incrementa su facturación, hasta los límites legales, que actualmente están entre 300.000 y 450.000 euros, de manera general, la tributación que deberá ingresar, no variará.

Sin embargo, el empresario en régimen estimación directa que reciba estas facturas, se las podrá deducir, tanto al 21% en el IVA, como al 30%, en general, en el Impuesto sobre Sociedades. Si el empresario o profesional que recibe la factura, es una persona física, lo único que varía es que la deducción se realiza en el IRPF, al tipo marginal correspondiente (que puede llegar a ser del 52%, o incluso el 56%, por ejemplo, en la CCAA de Cataluña).

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

En estos supuestos, el empresario en régimen de módulos no tiene que realizar un mayor ingreso y el empresario en estimación directa defraudador, disminuye

las cuantías a pagar tanto en el impuesto directo (IRPF o Sociedades) como en el indirecto (IVA).

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

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

En primer término, los módulos no están bien calculados. Nos encontramos sistemáticamente con que los rendimientos que se calculan, son mucho más bajos de lo que, realmente, obtienen los empresarios.

Además, al renunciar el Estado a la información que ofrece la contabilidad de estos empresarios, nos encontramos con una parte de las empresas sobre las que no se dispone de ninguna información fiable, con el problema estadístico, de economía y competitividad que esto conlleva, entrando en una causa clara de "economía sumergida", lo que refuerza, nuevamente, la tesis expuesta en este Informe de que la economía sumergida y el fraude fiscal disponen, en muchos casos, de nutrientes comunes y, por ello, deben ser combatidas de forma coordinada, ver *supra*.

Mucho más grave que esto, es que empresarios que tienen importantes ingresos, no sólo declaran menos que otros contribuyentes, sino que disponen del acceso a determinadas prestaciones sociales como, por ejemplo, prioridad en el colegio de los hijos, frente a trabajadores que obtienen, realmente, muchos menos ingresos, pero que tienen "*la doble maldición de tener que tributar por ellos y de que les excluyan de las ayudas sociales".*

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

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

Otro problema adicional de este régimen de módulos es que la tributación suele ser superior por cada empleado contratado. Esto quiere decir, que como uno de los parámetros más usualmente aplicado en el régimen de módulos es el de trabajador contratado, el régimen perjudica directamente el empleo.

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

Hay dos justificaciones tradicionales de este régimen. En primer lugar, el coste y la complejidad de exigir contabilidad a los pequeños empresarios. En la

actualidad, con los medios informáticos disponibles, este coste ha disminuido drásticamente.

Esta reducción de costes se debería potenciar, incluso, estableciendo una contabilidad simplificada para pequeñas empresas.

Es más, debería proveerse por parte de la AEAT de un programa informático contable que facultase la presentación de las autoliquidaciones, la llevanza de la contabilidad de manera sencilla, la presentación de las declaraciones informativas, reduciendo los costes indirectos.

De todas formas, el Libro Registro de ingresos y gastos que, sin sujeción a modelo, establece la normativa del IRPF como obligación formal de la estimación objetiva (en adelante, EO), no es una exigencia tan difícil de cumplir.

En cuanto a los Libros Registro de facturas emitidas y recibidas que pide el IVA, con una hoja de cálculo cualquiera son de confección bastante sencilla. En consecuencia, en la actualidad, creemos que esta justificación carece de sentido.

La otra justificación es la imposibilidad de control del pequeño comercio. Efectivamente, es sumamente complicado y trabajoso controlar, por ejemplo, a todas las peluquerías, pequeñas tiendas, restaurantes, etc.

Sin embargo, aunque, desgraciadamente este argumento es cierto, hay que tener en cuenta que:

- La inclusión en los módulos de empresarios que facturan a otros empresarios como, por ejemplo, el transporte de mercancías por carretera o gran parte de la industria auxiliar de la construcción, es un disparate en términos puramente recaudatorios.

De cada uno de estos empresarios se acaba obteniendo, en términos de recaudación, a veces, la décima parte de lo que se deducen sus clientes.

- En algunos sectores, se puede obtener la información de los proveedores y, por consiguiente, realizar el control en función de las compras.
- Se deberían dedicar más medios de control a los pequeños empresarios, tal y como propone también la IHE en este Informe. Como se detalla en otro Capítulo, la Agencia Tributaria española es una de las que menos recursos del mundo posee para luchar contra el fraude
- Evidentemente, esto no significa que cualquier solicitud de más recursos esté justificada, pero probablemente sí lo esté si estos recursos se

dedican a potenciar el control fiscal, y permiten, en consecuencia, obtener una mayor recaudación.

Propuesta 79ª. Por razones de equidad, capacidad económica y recaudación, se plantea la supresión escalonada de la estimación objetiva (módulos), tanto en lo que se refiere a la estimación objetiva del IRPF, como respecto del régimen simplificado del IVA.

Propuesta 80ª. Subsidiariamente, eliminar de este régimen todas las actividades que no facturan a consumidor final.

Propuesta 81ª. Transitoriamente, mientras no se produjese la eliminación del régimen de EO y simplificado en el IVA, debería reformarse la normativa del IRPF y del Impuesto de Sociedades, para que no fuesen deducibles las facturas emitidas por empresarios en este régimen, salvo que el emisor hubiese tributado íntegramente por las mismas (por ejemplo, entrega de inmuebles). En IVA, sin embargo, donde una modificación en este sentido también sería deseable, esto no parece posible por cuestiones de armonización fiscal comunitaria.

F.II. Sobre la fiscalidad de las PYME.

La reflexión anterior acerca del régimen de estimación objetiva en el IRPF nos lleva a una visión más amplia de la tributación de PYME

El Impuesto sobre Sociedades en España es el que ha tenido un peor comportamiento recaudatorio en toda la crisis económica. Esto se ha producido tanto en las grandes empresas, como en las pequeñas y medianas. Desgraciadamente, a pesar de que los beneficios empresariales han caído, al ser la caída recaudatoria del Impuesto de Sociedades muy superior, claramente estamos ante un peor cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las empresas.

Este peor cumplimiento, en el ámbito de las grandes empresas, está mucho más relacionado con las cuestiones internacionales, por lo que se estudia, siquiera limitadamente por incluir aspectos también legislativos, en otro Capítulo de este Informe.

En el ámbito de las pequeñas y medianas empresas, sin embargo, los problemas son fundamentalmente internos. En primer lugar, nos encontramos

ante un problema de falta de control efectivo. Muchos pequeños empresarios consideran que nunca van a ser objeto de inspección.

Si se quiere que las pequeñas y medianas empresas declaren mejor, hay que aumentar el control tributario de las mismas.

Para ello, se proponen las siguientes medidas:

Propuesta 82ª. Establecimiento de un sistema simplificado de contabilidad para pequeñas y medianas empresas, que facilite su llevanza, la presentación de autoliquidaciones que se remitan por vía telemática, trimestralmente, a la Agencia Tributaria, reduciendo los costes indirectos y mejorando el control.

Hay que evitar el retraso en la aportación de los libros contables, cada vez que se inicia una comprobación inspectora; además, hay que facilitar la interoperabilidad completa entre los sistemas informáticos de control de la contabilidad de la Agencia Tributaria y los sistemas de gestión contable que tienen las empresas. Asimismo, se reducirán los costes para las PYME, se mejorará la gestión empresarial, el control de las actividades económicas, reduciendo la economía sumergida y se dinamizará la vida empresarial.

Junto con lo anterior, en los últimos tiempos, se ha acentuado la utilización de pequeñas sociedades para huir de la progresividad del IRPF, y para deducirse gastos personales por parte de personas físicas con elevados ingresos.

Aunque la Agencia Tributaria ha combatido estas prácticas a través de inspecciones en las que ha aplicado conceptos como los de operaciones vinculadas, o también los de simulación, esta actuación no es suficiente, y es preciso un cambio en las reglas de juego.

Esta norma desincentivará la utilización indebida de sociedades para acumular rentas, huyendo de la progresividad del IRPF.

En cualquier caso, una mejor tributación de las sociedades pasa indefectiblemente por un aumento de las inspecciones a las pequeñas y medianas empresas, no sólo a las grandes.

Recordemos que, detrás de sociedades con escaso volumen de facturación, a veces también están personas y familias con elevados ingresos, las cuales eluden, o incluso simplemente defraudan, la tributación que les corresponde.

Para aumentar este control fiscal es preciso, no sólo un imprescindible aumento de los medios, sino también una mejor utilización de los mismos.

Las medidas necesarias en este ámbito deberían centrarse en la reestructuración de la Agencia Tributaria, aumentando los recursos destinados

al control fiscal y disminuyendo los órganos puramente burocráticos; y probablemente, mediante un plan de choque que incentive la dedicación de más tiempo del personal inspector al control efectivo.

Propuesta 83ª. Incrementar los controles fiscales sobre las PYME, iniciando inspecciones tributarias completas en algunas áreas.

De hecho en páginas posteriores, la OIE hará propuestas, asimismo, en esa línea.

F.III. El restablecimiento de las competencias de la Agencia Tributaria. El caso de las SICAV.

Uno de los puntos clave de cualquier Reforma Riscal que pretenda tener un mínimo de éxito, es aumentar la conciencia fiscal de la sociedad española, tal h como no cansamos de reiterar en este Informe.

Para conseguirlo, no sólo hay que aumentar la transparencia en la gestión pública y reducir los comportamientos anti-sociales, tal y como se trata en otro apartado de este Informe, si no que los ciudadanos deben tener confianza en que se trata a todos los contribuyentes por igual, en particular, deben tener el convencimiento de que no existen contribuyentes al margen del control fiscal.

El control fiscal del Estado lo ejerce la Agencia Tributaria con una significativa excepción, las Sociedades de Inversión de Capital Variable (en adelante, SICAV), cuyo control fiscal en la cuestión más significativa y clave corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV).

La primera cuestión que debe ser indiscutible, es que el control fiscal en un Estado de Derecho debe corresponder a las Instituciones Fiscales y no a las del Mercado de Valores, ni a ninguna otra.

Ésta es una cuestión de principios, basal para una Administración Pública moderna, democrática y ética y, además, con implicaciones recaudatorias y de equidad muy relevantes.

En el plan de control de las SICAV realizado en los años 2004 y 2005, centenares de estas sociedades no cumplían los requisitos de 100 partícipes para ser Instituciones de Inversión Colectiva. Es decir, muchas sociedades tributaban al 1% como colectivas, cuando eran, y son, puros instrumentos de gestión de personas o familias.

Este inmenso beneficio fiscal se conseguía y se consigue, contratando inversores ficticios, en la jerga "mariachis", lo que, en otros ámbitos del Derecho, se denominan testaferros.

Sin embargo, la CNMV, en la medida en que estas sociedades no crean problemas en los mercados de valores, apenas ha encontrado SICAV que incumplan los requisitos, y cuando los ha encontrado, ha dado un plazo de dos años para que vuelvan a encontrar inversores.

Toda esta cuestión es ampliamente conocida por el público, el cual considera el tipo del 1% como un ejemplo paradigmático de que los ricos no pagan impuestos o, como mínimo, de que pueden retrasar estos impuestos indefinidamente.

Es cierto que de los impuestos sobre los beneficios de las SICAV sólo se pueden obtener unos cientos de millones de euros, pero los efectos negativos que ha tenido, y sigue teniendo, sobre la conciencia fiscal ciudadana que se haya quitado el control fiscal de las SICAV a la Inspección de Hacienda, justifican sobradamente devolver esta competencia.

Propuesta 84ª. Se considera imprescindible la devolución completa del control fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva, incluyendo el tipo impositivo y el número de partícipes a los órganos de control de la Agencia Tributaria (Inspección de Hacienda).

Independientemente de lo anterior, la tributación al 1%, sin tener que hacer frente al correspondiente impuesto directo (IRPF o Impuesto de sociedades), hasta que no se efectúa, voluntariamente, el reparto de dividendos, es un régimen fiscal privilegiado que es difícilmente sostenible en época de crisis.

Por otra parte, en los países de nuestro entorno, este tipo de vehículos inversores tributan con sistema de transparencia, imputando las rentas a los correspondientes socios.

Si esta idea no se quiere aplicar a todos los fondos de inversión, para no perjudicar a los pequeños ahorradores, se estaría renunciando a una importante recaudación, pero puede estar justificado.

Sin embargo, cuando estamos hablando de SICAV con muy pocos inversores, la solución que parece preferible, es como en los países de nuestro entorno, un régimen de transparencia fiscal que evite el diferimiento indefinido de la tributación a voluntad de los partícipes mayoritarios.

Propuesta 85ª. En consecuencia, se propone que las SICAV y los fondos de inversión con menos de 500 partícipes reales, o en dónde

haya participaciones significativas, tributen en régimen de transparencia fiscal, imputando rentas a los titulares de participaciones significativas.

Pero existen también otros vehículos de inversión, con regímenes fiscales privilegiados que están sirviendo para la elusión y evasión fiscales, de manera totalmente "atípica" respecto de su finalidad y, en consecuencia, deben ser objeto de una profunda reforma.

F.IV. Otros regímenes de inversión fiscalmente privilegiados.

En este sentido, los artículos 55 y 56 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades establecen un régimen privilegiado de práctica desfiscalización de las actividades de las empresas de capital-riesgo en España.

Por una parte, las plusvalías obtenidas en el plazo de un año y hasta quince, tienen una bonificación del 99%. Por otro lado, en la medida en que el resto de los gastos se deducen plenamente, estas sociedades, habitualmente, tendrán bases imponibles negativas, lo que puede conllevar que otras rentas de estas entidades, o bien incluso otras entidades "desfiscalicen" en la práctica sus actividades.

Asimismo, los dividendos repartidos por las entidades de capital-riesgo dan derecho a la deducción por doble imposición del 100%, sea cual sea la participación; e incluso se consideran renta no obtenida en España si el perceptor es un no residente (salvo que residiese en un paraíso fiscal, pero a gran parte de estos países, España los ha sacado de la lista mediante acuerdos de intercambio de información de más que dudosa eficacia (ver *supra).*

No parece serio ni coherente con una Política Fiscal digna de ese nombre que, a inversores a largo plazo se les haga tributar por los dividendos y plusvalías que obtengan, mientras que los fondos de capital riesgo operen en España sin pagar impuestos, con independencia de los beneficios que obtengan.

De hecho, en las diversas empresas que han adquirido fondos de capital riesgo, la experiencia reciente muestra sobre-apalancamientos, Expedientes de Regulación de Empleo y, a veces, concursos de acreedores, por lo que no parece que ayuden ni al riesgo, ni al empleo, ni a la actividad económica.

Si se quieren establecer beneficios fiscales, habría que incentivar proyectos industriales a largo plazo. Tampoco habría que incentivar el apalancamiento

excesivo, ni los intentos de obtención de plusvalías a corto plazo que, a menudo, son característicos de muchas operaciones de capital-riesgo.

En fin, estas operaciones pueden ser legítimas, pero no se ve la razón de que gocen de un régimen fiscal privilegiado. En consecuencia:

> ***Propuesta 86ª. Se propone la derogación especial del régimen de capital-riesgo (artículos 55 y 56 TRLIS) y que la eliminación de la doble imposición y la tributación de los dividendos y plusvalías se realice de acuerdo con las normas generales del impuesto de sociedades.***

Continuando con el análisis de la situación tributaria de diferentes vehículos de inversión, toca el turno ahora a las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (en adelante, ETVE).

El régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) no consiste, en la actualidad, sustancialmente más que en un par de mejoras sobre el régimen de exención, que tiene España para eliminar la doble imposición.

Estas dos mejoras se reducen, simplemente, a que no sea necesario tener el 5% de participación para tener derecho a la exención por dividendos y plusvalías de fuente extranjera; y a que los dividendos repartidos no se consideren renta obtenida en España, siempre que el perceptor sea no residente y no resida en un paraíso fiscal.

Sin embargo, España padece una pésima fama a nivel internacional por culpa del régimen de las ETVE, e incluso ha sido incluida en listas de paraísos fiscales por estas entidades.

Por otra parte, en la medida en que un instrumento pensado para la inversión en el exterior, exenta, permitía la deducción de gastos financieros sin límites, generaba bases imponibles negativas de forma continua. Si a esto se añade que se le permitió incluirse en los grupos en consolidación fiscal, la erosión de la base imponible interna alcanzó unos límites muy difíciles de imaginar.

La reciente reforma del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, recogiendo, dicho sea de paso, una reiterada recomendación de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda ha arreglado una buena parte del problema, aunque es susceptible de mejora, tal y como hemos indicado anteriormente en este Informe y expandiremos en los párrafos siguientes.

Sin embargo, la consideración como beneficio operativo de los dividendos, en los que se tenga más del 5%, o cuyo valor de adquisición sea superior a 6

millones de euros, sigue siendo un problema a efectos del control y la lucha contra el fraude fiscal.

Esto quiere decir que si los ingresos por dividendos internos o externos no tributan (por deducción por doble imposición o por exención), y los gastos sí deducen, aunque sea con el límite del 30%, nos encontramos ante una seria erosión de la base imponible interna de las empresas españolas.

Si a esto se añade la posibilidad de consolidar sin límite alguno con otras entidades, evidentemente, la erosión de nuestras bases imponibles será mayor y, por tanto, la recaudación del Impuesto de Sociedades menor.

Este régimen se ha quedado casi sin contenido, pero tiene una pésima fama, tanto interna como internacional para España. El régimen se podría eliminar, y simplemente incluir en la exención del artículo 20 TRLIS, como alternativa al 5% de participación, que el coste de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros.

En cuanto a que los dividendos repartidos no se consideren renta obtenida en España, el mantenimiento de esta cláusula, después de haber llegado a unos acuerdos de intercambio de información sumamente problemáticos, no parece una buena idea.

Para que esta renta quede exenta, lo lógico es que los contribuyentes perceptores de la misma se encuentren en países que, de verdad, compartan información.

En cualquier caso, la eliminación de un régimen que se asocia al privilegio y a grandes beneficios sin tributar siempre es una medida que se ve con buenos ojos.

En consecuencia, en relación con este régimen fiscal privilegiado, se propone:

Propuesta 87ª. Eliminación del régimen de ETVE.

F.V. Sobre el artículo 20 TRLIS del concepto de beneficio operativo de los dividendos.

En el apartado de este Informe destinado a la fiscalidad internacional ya hemos destacado el acierto que ha supuesto la introducción en nuestra normativa de impuestos sobre la renta de restricciones a la deducibilidad de los pagos y gastos financieros, tanto en el artículo 14 como en el artículo 20 TRLIS.

Sin embargo, hemos indicado también que, dada la novedad de las reformas anteriores, habría que seguirlas con atención y que, asimismo, son posibles

nuevos pasos para dificultar este claro de ejemplo de planificación fiscal abusiva.

En este apartado, avanzamos algunas propuestas en tal sentido.

Los dividendos, por concepto, no son beneficio operativo sino financiero. Por otra parte, en la mayoría de los casos del Impuesto de Sociedades no tributan. En consecuencia, permitir que ingresos que no computan, se asocien a gastos que sí deducen, erosiona la base imponible.

En todo caso, sólo debería permitirse esta deducción, cuando o bien, los dividendos efectivamente tributen (bien en España o bien en el extranjero) o, alternativamente, los ingresos operativos en la sociedad que reparte el dividendo, sí han tributado, sin deducción de gastos financieros, en la sociedad que reparte el dividendo.

Aunque la norma de limitación de gastos financieros ha solucionado parcialmente uno de los agujeros más graves en el Impuesto sobre Sociedades español, la norma no es precisamente perfecta y, entre otras cuestiones sumamente problemáticas, permite, eso sí al 30%, una cierta erosión de las bases imponibles de las empresas españolas.

Propuesta 88ª. Alterar, nuevamente, la redacción del artículo 20 TRLIS, permitiendo que, en el límite del 30% del beneficio operativo de la entidad, sólo se computen los dividendos efectivamente sujetos a imposición.

F.VI. Sobre el fondo de fusión.

Entrando en otra materia, resulta que el TRLIS contiene una previsión extraordinariamente problemática en su artículo 89.3. Esta norma establece una deducción del 5% que se aplica en gran número de fusiones. Dentro de una reforma global del IS, este artículo debería modificarse.

El gasto que origina esta deducción, es importante, como lo prueba el hecho de que se ha reducido el porcentaje de deducción, temporalmente, al 1%, con la expresa finalidad de recaudar más.

La redacción legal dice, actualmente, lo siguiente:

"….

3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre

el precio de adquisición de la participación y los fondos propios se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1.º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a esta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

2.º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del activo fijo adquirido tendrá efectos

fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en los apartados 6 y 7 del artículo 12 de esta Ley.

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible.

El importe de la diferencia fiscalmente deducible a que se refiere este apartado se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación, siempre que aquellas se hayan generado durante el período de tiempo en que la entidad adquirente participe en la transmitente."

Propuesta 89ª. Con la finalidad de evitar amortizaciones indebidas del fondo de comercio derivado de una fusión, sólo debería admitirse esta amortización cuando la participación haya sido transmitida por una persona jurídica (no física), que haya tributado a un tipo mínimo en el IS (por ejemplo, el 20%).

Lo que no tiene sentido es que haya una amortización de una "doble imposición", si se ha adquirido la participación a un fondo de pensiones, por ejemplo, que tributa a tipo cero, por la eventual plusvalía.

En este tipo de supuestos, no hay doble imposición y, por consiguiente, la norma carece de sentido alguno.

G. REFORMA FISCAL Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN EL IVA

El IVA, no solo es un tributo de la máxima relevancia en el sistema fiscal español, al tratarse de la segunda fuente recaudatoria o constituir, junto con el Impuesto sobre Sociedades, el gravamen empresarial por antonomasia; sino que conforma el tributo europeo por excelencia, el símbolo máximo de la armonización fiscal europea.

Por ello, luchar contra el fraude fiscal en este gravamen es imprescindible, no sólo para el logro de principios tributarios básicos, supuesto de la generalidad,

sino para conseguir un funcionamiento adecuado del mercado único europeo y el fin de graves ineficiencias y desórdenes provocados, entre otras razones, por la ausencia de un régimen definitivo de tributación en el IVA, adaptado a la realidad del mercado único europeo y a la economía globalizada del siglo XXI.

Precisamente, muchas medidas anti fraude y evasión en el IVA deben ser adoptadas en el ámbito de la UE, a través de instrumentos jurídicos de Derecho Europeo: Directivas, Reglamentos, etc.; sin embargo, España, no sólo tiene que dirigir e impulsar estas medidas europeas, sino que, en el ámbito interno, existen determinadas normas de ámbito nacional en el IVA y cuestiones de otra índole, puramente domésticas, que deberían ser alteradas para mejorar la eficacia de la AEAT en la lucha contra el fraude fiscal.

No podemos sino apoyar, impulsar y patrocinar todas las medidas adoptadas en la UE para combatir el fraude fiscal en el ámbito del IVA, así como el fortalecimiento de la cooperación y de la comunicación de la información en materia de IVA a nivel internacional, sobre todo en el ámbito europeo.

En este doble sentido: europeo y español se proponen las siguientes medidas:

Propuesta 90ª. Revisión en profundidad de los Regímenes Especiales Simplificado (propuesta, además, vinculada a la solicitud de reforma radical o eliminación de la EO en el IRPF

No está justificada la pérdida de ingresos y el trato de favor a los sujetos a ellos sometidos a estos regímenes especiales del IVA, en relación con las cuotas que deberían ingresar con arreglo al Régimen General.

Por otro lado, no se consideran excesivas, para los sectores a ellos acogidos, las obligaciones de conservar y emitir facturas, y llevar los Libros Registro del Impuesto, exigidos para los contribuyentes del régimen general.

Todo lo contrario, el cumplimiento de estos requisitos básicos contribuye al debido control de la marcha del negocio, favorece la neutralidad en la aplicación del tributo y la libre competencia en los mercados respectivos, dejando de ser instrumentos al servicio del fraude en la obtención de deducciones indebidas y amparo de la economía sumergida (fenómeno de los “moduleros”), tal y como hemos detallado anteriormente en este Informe, a la hora de plantearse la necesaria reforma de la EO en el IRPF.

Propuesta 91ª. Aclarar, normativamente hablando, la tributación de los entes públicos y asimilados.

Tal clarificación legislativa es especialmente necesaria en el ámbito autonómico y local, donde, a pesar de la importancia económica de su intervención en el mercado, sigue rigiendo la inseguridad jurídica en este terreno.

A partir de ahí, establecer un control continuo de su cumplimiento, aprovechando los instrumentos públicos de control del gasto.

Y también la mejora en la organización y funcionamiento de las unidades que debe trabajar con este tributo, avanzando en la cooperación internacional con los distintos países y AATT nacionales, avanzando en la colaboración e interpretación común en los ámbitos internos y los intracomunitarios y coordinarlos con los aspectos aduaneros.

Para concluir, deberá promoverse una mejora en la organización y funcionamiento de las unidades de la AEAT encargadas del control del tributo así como las relaciones entre las distintas AATT de los países comunitarios, en la interpretación de conceptos y operaciones a nivel interno y a nivel intracomunitario

H. OTRAS MEDIDAS NORMATIVAS DE CARÁCTER INCENTIVADOR PARA LUCHAR CONTRA EL FRAUDE.

Para mejorar la lucha contra el fraude, se hace necesario, no solamente plantear disposiciones legales o cambios normativos para reducir el mismo, las cuales, insistimos, no son el objetivo fundamental de este documento, sino introducir otro tipo de normas que favorezcan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y, además, mejoren comparativamente la situación de aquellos contribuyentes que cumplen razonablemente con el sistema fiscal y los principios tributarios, convirtiéndolos en cooperadores activos del nuevo sistema tributario.

Para ello, se proponen medidas que, como las siguientes, refuercen la seguridad jurídica en la aplicación del sistema tributario. Además de la genérica, y cada vez más necesaria, simplificación y racionalización del sistema fiscal.

Necesitamos un sistema tributario más sencillo, estable y claro. Unos impuestos más simples, neutrales, eficientes y transparentes ayudarían a reforzar la seguridad jurídica, a reducir la litigiosidad y a disminuir los costes administrativos y de cumplimiento.

Por otra parte, junto con estas medidas generales, es esencial potenciar el papel de los instrumentos con los que ya cuenta nuestro sistema tributario para reforzar la seguridad jurídica.

De esta forma, el procedimiento de consultas vinculantes podría completarse con resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos, en especial, cada vez que se modificase la normativa de manera significativa.

También debería establecerse un sistema de "*rulings*", el cual vaya más allá de los acuerdos previos previstos en la normativa actual en materia de valoraciones o de tributación de intangibles.

Propuesta 92ª. Establecer un sistema de "rulings", más allá de los acuerdos previstos en la normativa de valoraciones

Hay que recordar a este respecto (ve las amplias páginas anteriores que hemos desde la IHE destinado a este asunto) que el debate fiscal internacional está centrado en los problemas que se derivan de la globalización y de las planificaciones fiscales agresivas que aprovechan este fenómeno para situar las bases imponibles, no donde las empresas producen o venden sus bienes o servicios, sino en las jurisdicciones que resulten más convenientes a sus intereses para no pagar impuestos o hacerlo de manera testimonial.

El proyecto BEPS de la OCDE analiza este problema y no hay que ser demasiado imaginativo para adivinar que este proceso terminará provocando la adopción por los Estados de nuevas medidas defensivas y cláusulas anti-abuso que protejan las bases imponibles nacionales.

Sin los denominados "puertos seguros", *"safe harbors"*, en la normativa o la implementación de "*rulings"* es difícil que nuestro país pueda salir favorecido de este proceso, por lo cual también hemos de incorporar este tipo de "puertos seguros" a la hora de interpretar o aplicar nuestro sistema fiscal.

Recuérdese a este respecto que, en el primer asalto del combate para conseguir que la internacionalización incrementase las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades, no hemos salido ganadores.

No podemos perder el segundo asalto y una estrategia meramente defensiva y puramente represora, aun necesaria y para la cual hemos expuesto varias propuestas en este Informe, no será suficiente para evitarlo.

Es importante dejar claro que las medidas defensivas son imprescindibles, sería absurdo renunciar a ellas, pero la estrategia de cerrar vías a los defraudadores, si no se diseña con extraordinario cuidado, puede convertirse en una trampa que se vuelva contra el propio Estado, disuadiendo la realización de operaciones y la materialización de inversiones por temor a la interpretación futura que pueda hacer la Administración tributaria de dichas medidas defensivas.

Con los *"rulings*", por ejemplo, no se trataría, en absoluto, de negociar condiciones de tributación especiales con las empresas, sino de analizar en qué medida sus operaciones y proyectos, sustentados en información económica y contable verificable por la Administración, encajan en la interpretación de la norma que hace la propia Administración.

Lo que necesitamos, en su suma, es un cauce jurídico para analizar conjuntamente las dudas inevitables que surgen en el diseño de algunas operaciones, y que no son estrictamente jurídicas, como la existencia de motivo económico válido en muchas operaciones, la existencia o no de correlación entre ingresos y gastos, la proporcionalidad entre determinadas partidas u obligaciones, etc., para mediante los *"rulings"* o instrumentos interpretativos similares, poder llegar a acuerdos formales con obligados tributarios que eviten conflictos futuros y litigios interminables que, como derivada, terminarán sembrando la duda sobre nuestro país como seguro para los inversores.

A juicio de la IHE, el procedimiento de consultas vinculantes, muy útil, pero limitado en sus efectos y, aun reforzado y ampliado, es insuficiente para este fin, porque el análisis no es tan solo normativo sino que implica analizar la operación empresarial o privada que se consulta a la DGT, desde el punto de vista económico, y no solo eso sino también monitorizarla en el futuro.

Los *"rulings*" son, asimismo, una prueba de la madurez de una organización. Una Administración tributaria insegura de sí misma siempre preferirá no pronunciarse hasta que no le quede otro remedio, es decir, en fase de comprobación, rehuyendo cualquier pronunciamiento previo que le pueda comprometer en el futuro.

Por último, España cuenta con un procedimiento de regularización voluntaria permanente, que es el de los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo, que podría mejorarse.

Hoy en día tiene poco sentido que retrasos en el cumplimiento de la obligación de la presentación de la declaración de un día motiven la aplicación de un recargo del 5%, aun reducible por pronto pago, y que un contribuyente que advierta un error u omisión en su declaración un año después de su presentación, tenga que asumir un recargo del 20%, aun reducible, e intereses de demora.

Es evidente que estos incumplimientos no pueden tratarse como un mero problema financiero a saldar con la aplicación de simples intereses moratorios de mercado, pero tampoco tiene sentido aplicar porcentajes de recargo que se establecieron cuando la inflación era un serio problema y que, en estos momentos, más que favorecer la regularización, la disuaden.

Un sistema de recargos proporcionado sería pieza esencial de la estrategia para mejorar el cumplimiento de las nuevas empresas y para facilitar la

inmediata corrección de los incumplimientos detectados con finalidad más preventiva que punitiva.

No se trata de perdonar deudas, pero téngase en cuenta que la propia OCDE distingue con claridad entre amnistías fiscales y regularizaciones voluntarias: las primeras suponen la renuncia por la Administración tributaria al cobro de todo o parte de la deuda, las segundas exigen el pago total de la cuota tributaria omitida, pero otorgan facilidades en relación con los intereses y sanciones.

El sistema que avala la OCDE es este último y España, a pesar de que cuenta con él desde hace décadas, no está aprovechando todo su potencial.

Por todo ello, como medidas concretas que se proponen en esa línea tenemos las siguientes:

Propuesta 93ª. Reforzamiento de la doctrina administrativa, potenciando todavía más el papel de las consultas tributarias.

En general, el régimen de las consultas tributarias actualmente vigentes, artículos 88 y 89 LGT, requiere un cambio de filosofía.

Esta cambio de filosofía debe partir de un sistema en el que en la resolución de las consultas por parte del órgano administrativo del Ministerio de Hacienda y AAPP (Dirección General de Tributos) pueda participar, debido a la posterior importancia que tiene en su aplicación al día a día, tanto la AEAT como los Tribunales Económico Administrativos, estableciendo entre todos ellos la interpretación de la norma que pueda dar seguridad jurídica a los operadores tributarios.

Una vez obtenida una interpretación “auténtica” vincularía los tres órganos administrativos anteriores.

Además para la correcta gestión de las consultas, debería dentro del Ministerio la dotación de medios personales y humanos necesarios y suficientes para el desarrollo de esta función.

7. DISPOSICIONES EN MATERIA DE ESTRATEGIA, ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

A. CONSIDERACIONES PREVIAS.

No sólo para reducir el fraude fiscal en cualquiera de sus formas, sino para hacer más eficaz y eficiente la recaudación de tributos del Estado Español, así como para minorar los costes indirectos de la fiscalidad (*"compliance costs"*), cada vez más relevantes en un contexto económico de creciente competencia, resulta imprescindible una organización de la Administración tributaria eficaz, eficiente y que, además, sea vista por los ciudadanos como una institución moderna, competente, neutral, alejada de cualquier arbitrariedad y partidismo político, absolutamente transparente, libre de cualquier sospecha de corrupción o influencia externa, política o económica, austera y dedicada al servicio del pueblo español y de los principios constitucionales.

El fin de cualquier Administración tributaria es de sobra conocido y sencillo de enunciar: la aplicación del sistema tributario, con la mayor eficacia, la máxima eficiencia y total objetividad.

Según los países que consideremos, puede haber una institución para la gestión del sistema de tributos internos y otra, diferente para los aduaneros, o bien están gestionados ambos por la misma institución.

En algunos Estados también se le asigna a una única institución la gestión de las cuotas de la Seguridad Social.

Las funciones de una Administración tributaria son variadas, como luego se verá, pero suelen agruparse en dos tareas de perfiles muy diferentes aunque orientadas al mismo fin: de una parte, desarrolla una serie de acciones dirigidas a facilitar y favorecer el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y, de otra, las dirigidas al control de los distintos tipos de fraude fiscal.

En definitiva, todas las Administraciones tributarias desarrollan actuaciones para prevenir y luchar contra el fraude fiscal y el propósito de este Informe es, en general, exponer propuestas que ayuden a mejorar el cumplimiento de esta finalidad.

Las funciones genéricas así descritas, se desarrollan a través de una serie de objetivos asignados a la institución, los cuales, en términos genéricos, son la gestión de la recaudación de una serie de figuras tributarias que les hayan sido encomendadas, tanto en lo que se refiere a ingresos brutos como a la gestión de las devoluciones, la gestión de las deudas tributarias pendientes de cobro, la disminución de los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes, sobre todo, en los tiempos que corren, la minimización de los costes de la institución para los ciudadanos, y otros, entre los que hay un interés creciente por la transparencia.

Es, por lo tanto, muy importante para el buen funcionamiento de una Administración tributaria en general y de nuestra AEAT, en particular, que se identifiquen una serie de objetivos que sean medibles y representativos del trabajo de la misma y éste y otros aspectos se van a tratar en estas líneas, con la única pretensión de ofrecer un marco de reflexión y discusión sobre una serie de propuestas acerca de aspectos estratégicos, con exposición de propuestas orientadas a mejorar el funcionamiento de la AEAT y sin entrar en un excesivo detalle de las medidas concretas a tomar, por entender que el objetivo del Informe de la OHIE, no es tanto enunciar medidas de reforma particulares como identificar puntos débiles a revisar de nuestra organización y su funcionamiento.

B. EL MARCO INSTITUCIONAL Y EL MODELO DE REPARTO DE COMPETENCIAS ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS COMO CONDICIONANTE DEL MODELO DE AGENCIA TRIBUTARIA QUE PRETENDEMOS.

En los apartados siguientes se harán una serie de propuestas de mejora de una serie de aspectos generales organizativos y de funcionamiento de AEAT, pero siempre teniendo en cuenta el marco institucional en el que desarrolla sus funciones.

Es más, dado que este marco institucional (en especial, en lo que hace referencia a impulsar la cooperación entre la AEAT y otras AATT de las CCAA y de las entidad locales) es susceptible de mejoras, en un apartado específico de este Informe volveremos a plantear este asunto.

Para facilitar la comprensión de las propuestas y reflexiones que plantea la IHE, en lo que hace referencia a este terreno, hay que aclarar que parten de una visión pragmática sobre las posibilidades de mejorar nuestra AEAT, es decir, **se opta por aceptar que el modelo territorial y del marco institucional existente en nuestro país condiciona al de las AATT y no al revés, dadas las evidentes dificultades para, en su caso, adaptar el primero a un modelo teórico ideal de Administración tributaria.**

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

Asimismo, y tal como ya hemos analizado en documentos anteriores de IHE, creemos en un modelo de Administración tributaria que integre la gestión de las cuotas de la Seguridad Social en la AEAT, al igual que en otros países de nuestro entorno, aunque somos conscientes de las enormes dificultades organizativas y resistencias que implicarían estos cambios.

Por esa misma razón pragmática, proponíamos inicialmente **un refuerzo de la coordinación con la Inspección de Trabajo, la Tesorería General de la Seguridad Social y otras Administraciones tributarias del Estado Español, (que desarrollaremos en este informe)**, dejando para una segunda fase, la integración total y la recuperación de la unidad institucional.

En definitiva, las propuestas que aquí se defienden, suponen aprovechar el margen amplio de mejora que la AEAT tiene **con el modelo actual**, antes de proponer un modelo de gestión más integrado. Lo cual no impide que sea interesante plantearse como referencia de futuro, cuáles deberían ser los perfiles de una Administración tributaria ideal a la que aproximarse.

Lo que sí resulta necesario, en estos instantes, es fijar los límites a una posible ampliación de los espacios fiscales, sobre todo de las CCAA.

Como es sabido, actualmente existen en nuestro país 3 niveles de Gobierno, cada uno de ellos con su espacio fiscal, ya sea propio o compartido.

El Estado y las entidades locales (en adelante, EELL) poseen su propio espacio fiscal compuesto por los tributos estatales y locales, respectivamente, del que obtienen la mayoría de sus ingresos, con total o amplia capacidad normativa y autonomía gestora plena (en el caso de la gestión de los impuestos locales, el Estado colabora de manera importante a través, sustancialmente, del Catastro).

En cambio, dada la conformación de nuestro sistema tributario y la aparición reciente, históricamente hablando, de las CCAA, a éstas se les ha cedido competencias en los impuestos de origen y naturaleza estatal, las cuales comparten con el propio Estado, gestionando por su cuenta y riesgo una serie

de impuestos cedidos (los llamados tradicionales, como son el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) pero manteniendo el Estado a través de la AEAT la gestión de los demás en los que participan las CCAA (IRPF, IVA e Impuestos Especiales; en adelante, IIEE).

Al mismo tiempo, las CCAA han creado una serie de impuestos propios, menores en cuanto a su capacidad recaudatoria que gestionan a través de su propia Administración tributaria.

Caso especial es el de las dos CCAA de régimen foral (Navarra y País Vasco), que ejercen competencias similares a las del Estado tanto normativas como gestoras en sus respectivos territorios mediante un régimen de Convenio y Concierto con el Estado.

¿Cómo valorar el actual modelo de reparto de los espacios fiscales entre Administraciones tributarias? No es cosa fácil porque existen principios de la Hacienda Pública contrapuestos a tener en cuenta: de una parte, los principios de eficacia, eficiencia, unidad de mercado, etc., justificarían la mayor integración posible de las funciones de Administración tributaria. Pero los principios de autonomía y corresponsabilidad exigen, por otro lado, que cada nivel de Gobierno disponga de los instrumentos propios suficientes de financiación, de manera que no tenga que pedir a otros (verbigracia, el Estado Central) la financiación para desarrollar sus funciones.

En nuestro país hay bastante acuerdo en que las CCAA tienen gran autonomía en el gasto pero muy limitada en los ingresos, situación de la que ha podido derivar y sigue derivando una situación indeseable de permanente reclamaciones al Estado Central de mayores recursos.

Es cierto que, en general, el reparto de competencias gestoras entre las diversas AATT españolas se valora por la ciudadanía como excesivamente complejo y que, seguramente, el resultado es menor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal y mayor presión fiscal indirecta y, por ello, ciertamente, estaremos de acuerdo que lo más eficaz y eficiente sería ~~y~~ una Administración Tributaria~~,~~ que le cueste poco al ciudadano y sea lo más objetiva y profesional posible, pudiendo consistir en una única Administración o en varias coordinadas entre sí (en un modelo de integración en red Expondremos vías para mejorar la coordinación con las AATT de las CCAA, incluyendo las Forales, y las AATT de las EELL partiendo de la premisa de que el modelo competencial compartido entre variadas AATT seguirá vigente, al menos en un futuro próximo.

Si se analizan las distintas figuras impositivas que gestionan las CCAA, cabe razonablemente cuestionarse si fue correcta la cesión de la gestión del Impuesto sobre el Patrimonio y del ISD, puesto que constituyen un subsistema

con el IRPF con evidentes relaciones entre ellos. Asimismo, es evidente que superaríamos mejor los problemas de coordinación entre el IVA y el ITP, si este último fuera gestionado por la AEAT y que, en otro orden de cosas, sería más sencillo que la AEAT asumiera toda la recaudación impositiva en período voluntario y ejecutivo.

Por ello, como ya dijimos en su momento, *"el nuevo estatuto de la Agencia Tributaria debería devolverle la competencia de los tributos cedidos a la nueva Agencia Tributaria, y en ese sentido debería negociarse con las CCAA el nuevo sistema de financiación de las CCAA. Conviene recordar el artículo 103.4 de la Ley 31/1990 que crea la Agencia, que en su párrafo 4 dice que: La Agencia Estatal de Administración Tributaria gestionará los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas cuando dicha competencia se atribuya a la Administración del Estado por las correspondientes leyes de cesión. En ese caso, la recaudación obtenida se entregará a la Hacienda Autónoma titular del rendimiento de los tributos cedidos."*

Somos conscientes de que en esta tesitura se debilita el principio de autonomía de las CCAA, porque no es posible crear figuras impositivas nuevas y propias de las CCAA, cuya existencia suponga para ellas un espacio fiscal propio suficiente, como sí lo tienen el Estado y las EELL con los impuestos municipales y, precisamente, una debilidad, reconocida generalmente, de los distintos modelos de financiación de las CCAA es la falta de autonomía suficiente en el ingresos y de corresponsabilidad fiscal, a pesar de que el patrón común en todas las Reformas Fiscales habidas hasta la fecha es que han evolucionado en el sentido de aumentar la financiación derivada de la participación en los tributos del Estado y disminuir sus transferencias

Por ello, entendemos las opiniones pragmáticas que buscan un equilibrio entre los dos tipos de principios hacendísticos arriba enunciados para no sacrificar totalmente a unos a favor de otros y organizar los distintos espacios fiscales y, en lo que nos interesa ahora, las distintas AATT: la AEAT y las administraciones de las CCAA (instrumentadas o no en Agencias Tributarias) y de las EELL. Por ello, como antes se dijo, interesa identificar los límites a posibles nuevas cesiones de tributos a las CCAA.

Para explorar las posibilidades y límites de modificar los espacios fiscales de la AEAT y de las CCAA (y también de las EELL) hay que tener en cuenta varios aspectos.

Nuestro sistema tributario fue concebido antes del actual despliegue territorial (CCAA) y, por lo tanto, está formado por tributos estatales y otros de ámbito local, hay un espacio muy reducido para encontrar un espacio propio para las CCAA, lo cual ha obligado a repartir tributos estatales.

Por otra parte, hay que diferenciar los tributos según su naturaleza y características, distinguiendo entre aquellos territorializables y los que no responden a esta característica, el más claro el impuesto sobre los beneficios

de sociedades, pero también los impuestos indirectos que recaen, en general, sobre sociedades (IVA e IIEE), como prueba el hecho de que aunque están cedidos parcialmente a las CCAA, el reparto de recaudación a las CCAA se hace mediante índices de consumo. **Carecería de todo sentido plantearse la cesión de capacidad gestora en estos impuestos.**

> ***Propuesta 94ª. No se debe ceder ninguna nueva competencia gestora en los tributos existentes a las Administraciones Tributarias de las CCAA que suponga una pérdida de la eficacia en la lucha contra el fraude y en la dispersión de la información y se debe plantear la recuperación de la gestión de los impuestos cedidos actualmente***

En otro orden de cosas, cabe señalar que, en el modelo de financiación territorial, hay tres aspectos perfectamente separables:

- El rendimiento cedido de los tributos.
- La capacidad normativa tributaria cedida.
- La capacidad gestora cedida.

El importe del rendimiento de los tributos estatales que puede cederse, ya sea a CCAA o a EELL, en principio, sólo depende de las competencias de gasto que se les asigne, es decir, está condicionado básicamente por el principio de suficiencia financiera.

La capacidad normativa tributaria cedida debe atender en cambio al principio de autonomía, de manera que los recursos de cada nivel de Gobierno, no sólo deben ser suficientes sino depender básicamente de decisiones de propias de cada uno de ellos y no de terceros. No obstante, hay límites a respetar en la cesión de estas competencias a las CCAA y EELL:

- En la cesión de capacidad normativa hay que tener en cuenta las normas constitucionales (arts. 133, 157, etc.) y la normativa europea (competencia fiscal perniciosa, ayudas de Estado, etc.), que limitan la cesión, especialmente en los principales impuestos indirectos armonizados (IVA, IIEE).
- En la cesión de capacidad normativa hay que tomar en consideración la eficacia y eficiencia de gestionar un sistema tributario como tal, no figuras aisladas.

En cambio, en el reparto de competencias gestoras, los principios a atender son más bien de tipo económico (eficacia, eficiencia, coordinación, unidad de criterio, unidad de mercado, incluso mayor objetividad, etc.), pero no hay limitaciones legales superiores.

Sin embargo, sería absurdo asignar competencias gestoras sin las previas normativas, lo que implica indirectamente un límite legal. Por lo tanto, nos limitaremos a hacer las siguientes conclusiones:

1ª.- Existe un espacio fiscal propio del Estado y también de las EELL, pero en el caso de las CCAA debe ser fundamentalmente compartido con el Estado, lo cual puede suponer una limitación a su autonomía y corresponsabilidad.

2ª.- De plantearse aumentar el espacio fiscal propio de las CCAA para ganar en autonomía y corresponsabilidad, hay que advertir de que existen limitaciones importantes:

Por una parte hay restricciones al poder tributario de las CCAA derivadas de determinadas normas constitucionales (arts. 31, 133, 156 y 157 de la CE, por ejemplo), de la normativa europea que puede representar límites a la capacidad normativa de las CCAA (ayudas de Estado, competencia perniciosa, armonización fiscal, etc.) y también de la necesaria unidad de mercado.

Por otro lado y, en lo que se refiere a la cesión de competencias en la aplicación de los impuestos, hay restricciones derivadas de las características de nuestro sistema fiscal (verbigracia, algunos impuestos son difícilmente territorializables), por el tipo de actividad gravada (no es lo mismo el control de una actividad económica que de las rentas particulares), de conseguir la máxima eficacia tanto en los servicios al contribuyente como en la lucha contra el fraude, de que la Administración tributaria sea lo más eficiencia posible y también de la necesidad de preservar en este aspecto la unidad de mercado.

3ª.- Que, desde el punto de vista de la eficacia y eficiencia en la gestión del sistema tributario, es compatible una mayor participación territorial en el rendimiento de los impuestos e incluso una mayor cesión de capacidad normativa a las CCAA con una gestión lo más integrada posible de los impuestos compartidos y sin perjuicio de que entendamos más eficaz y eficiente la recuperación de las competencias gestoras por parte del estado de los tributos cedidos.

4ª.- En el escenario de futuro más previsible habrá que insistir en la colaboración entre la AEAT y las Administraciones tributarias de las CCAA, incluidas las de régimen foral, y también de las EELL, por ejemplo es imprescindible mejorar los intercambios de información (aunque se ha avanzado en los últimos años) y, por ello, dedicaremos a este aspecto diversas propuestas, ver *infra*.

5ª.- Se pueden planear propuestas más posibilistas, entendemos, y sugerentes de cara al futuro, como por ejemplo la denominada en otra ponencia de "INTEGRACIÓN EN RED" de todas las AATT y es probable que, en el próximo futuro, haya que ir en esa dirección, **no solamente a nivel nacional sino europeo**

6ª.- También hay que valorar para el medio y largo plazo una mayor integración de funciones en la AEAT **con otros órganos administrativos de igual o diferente nivel territorial**, con vistas a la creación de la Administración Tributaria Nacional, que sin duda mejoraría la eficacia en la lucha contra el fraude. No obstante no debemos olvidar que toda integración de organizaciones con culturas muy diferentes es difícil, costosa y no asegura resultados en el corto o medio plazo, por lo que debemos actuar con cautela.

Lo cual no impide defender que se orienten los cambios en las AATT a las características de las funciones a desarrollar: en una economía cada vez más globalizada, donde existen cada vez más contribuyentes y empresas con objetivos y comportamientos globales cuyo comportamiento fiscal difícilmente pueden controlarse con instrumentos y planteamientos solamente locales, lo cual nos anima a pedir, en última instancia, una Administración Tributaria única nacional.

Asimismo, dada la internacionalización de las economías, nos podíamos plantear este esquema de integración a nivel europeo, pretensión actualmente muy utópica y escasamente realista, pero que debe exponerse, al menos, como finalidad última en el proceso de globalización.

> ***Propuesta 95ª. Deben darse los pasos necesarios para una administración tributaria nacional única. Asimismo debemos plantearnos que en un futuro funcione una Administración tributaria europea, adaptada a la creciente globalización y la realidad del mercado único europeo.***

7ª.- Caso aparte es el supuesto del régimen foral. No parece posible plantear en el actual marco legislativo actual, por sus propias características, que hacen muy difícil su modificación, otras opciones que no sean de una mayor colaboración entre Administraciones tributarias, para lo cual hay un gran margen de mejora, tal y como insistiremos en este Informe después.

8ª.- No hay una modelo claro en Derecho comparado de reparto de competencias gestoras entre distintos niveles de Gobierno, pues, simplificando mucho, en nuestro entorno más próximo encontramos ejemplos extremos de países federales como Alemania (los Lander gestionan la mayoría de los tributos) y como Francia, donde ocurre lo contrario.

Al margen del reparto por niveles de Gobierno, hay países en los que una institución gestiona los impuestos internos (el "Internal Revenue Service" americano, IRS, por poner un ejemplo) y otra, los aduaneros y, en algunos países, la integración es máxima puesto que la misma institución gestiona tributos internos, aduaneros y las cutas de la Seguridad Social. Y no está probado qué modelo es más eficaz.

9ª.- En definitiva, entendemos que desde el punto de vista pragmático, puede ser más interesante hablar de coordinación y de integración en red de las distintas AATT que de análisis teóricos de ampliación de espacios fiscales.

C. PROPUESTAS DE ASPECTOS ESTRATÉGICOS PARA MEJORAR EL FUNCIONAMIENTO DE LA AEAT.

C.I. Introducción.

Al margen del modelo elegido respecto a las competencias a desarrollar por la AEAT y de sus relaciones con las AATT territoriales españolas, hay una serie de aspectos estratégicos clave para el buen funcionamiento de la AEAT que hay que revisar y son objeto expresamente de propuestas por parte de la IHE.

C.II. Eficacia y eficiencia en las Administraciones tributarias.

El objetivo de la Administración tributaria, tal y como hemos avanzado en páginas anteriores, debe ser conseguir la adecuada aplicación del sistema tributario, de forma que los recursos públicos obtenidos a través de los tributos sean utilizados para la provisión de servicios públicos y para los fines redistributivos que constituyen su razón de ser.

Los principios de eficacia y eficiencia requieren que los costes de la Administración tributaria se limiten a lo necesario que exija la justa aplicación del sistema.

La eficiencia de la Administración tributaria se traduce en unos bajos costes de obtención de los recursos públicos. Pero eso no es algo que se consiga con una simple política de reducción de costes. Depende, por una parte, de las características del sistema impositivo a aplicar, así, la complejidad del sistema impositivo y la multiplicidad de objetivos a alcanzar a través del mismo suelen incrementar los costes de administración.

Depende también de cómo se organizan correctamente los recursos disponibles, utilizar las tecnologías y métodos más adecuados y motivar a las personas que tienen que realizar las distintas tareas.

Por otra parte, no cabe olvidar que el sistema más barato es aquel en que los contribuyentes cumplen voluntariamente sin necesidad de ser forzados a ello por la Administración tributaria.

El coste de administración de los recursos gestionados por la AEAT fue, en 2012, del 0,76%, oscilando en los últimos años entre un mínimo de 0,64% en 2007 y un máximo de 0,97% en 2009.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
España	0,74	0,68	0,64	0,82	0,97	0,88	0,86
Media OCDE	1,05	1,02	0,99	0,89	1,00	1,10	1,04

Fuente OCDE Tax Administration 2013 Comparative information.

La OCDE ofrece datos comparativos del coste de obtención de los recursos por las AATT de los Estados miembros. Esos datos muestran que los costes de la Administración tributaria en España están por debajo de la media.

Se trata de una comparación que debe hacerse con muchas cautelas, pues los sistemas impositivos ofrecen diferencias significativas y las Administraciones comparadas no siempre realizan funciones análogas.

No obstante, dado que los costes de la Administración tributaria española incluyen las funciones aduaneras, lo que no ocurre, en general, con los del resto de Administraciones tributarias, se puede afirmar que la Administración tributaria española muestra niveles de eficiencia comparables con los de las AATT más avanzadas.

A la misma conclusión se llega, cuando se compara el tamaño relativo de la Administración tributaria española, medido por número de personas, con el de las Administraciones que gestionan sistemas impositivos similares.

Esta realidad viene avalada también por numerosos reconocimientos internacionales a lo largo de los últimos años. Pero este hecho no quiere decir que no existan áreas en las que sea posible la mejora, aspectos de los costes que no han recibido suficiente atención y, sobre todo, que, de cara al futuro, sea necesario afrontar importantes retos para mantener los niveles de eficiencia que la sociedad reclama.

También es clave analizar la relación y el equilibrio entre los principios de eficacia y eficiencia y otros principios que deben regir el ejercicio de uno de los poderes del Estado como es la aplicación del sistema impositivo.

Pues bien, para mejorar la eficacia y la eficiencia de la AEAT, deben introducirse importantes reformas en todos los órdenes de la vigente AEAT, como las siguientes:

C.III. Estatuto de la AEAT.

Propuesta 96ª. La AEAT tiene que definir su Estatuto básico, el cual lleva pendiente demasiados años y en el que se establezcan elementos esenciales en cualquier organización moderna: autonomía, objetivos fundamentales, misión, valores, etc.

La aprobación del Estatuto de la Agencia Tributaria, mandato legal incumplido desde hace veinte años, es una oportunidad para resolver estos problemas, por ello, la insistencia de IHE en su aprobación como elemento central para la reforma de la AEAT.

Siguiendo los documentos que sobre esta cuestión ha ido aprobando la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda, el nuevo Estatuto de la Agencia Tributaria debería recoger los aspectos básicos de la regulación de la AEAT.

Este Estatuto debe ser consensuado con todas las asociaciones, organizaciones y sindicatos de la AEAT, bajo el impulso de la Dirección de la propia AEAT.

El primer elemento importante, como así, ya ha expresado la IHE en diversas ocasiones es el tema del nombramiento del Director de la AEAT. Se debe entender que debe nombrarse por el Congreso de los Diputados, a propuesta del Gobierno, por mayoría de 3/5 de la Cámara. El mandato del Director

General será de 5 años, y sólo podrá ser cesado por causas legalmente tasadas. Con esto se daría una estabilidad a la Institución con independencia de los vaivenes políticos que se produzcan y a su vez, esto dará una seguridad jurídica a los operadores tributarios.

El Director, así nombrado, debería ser un Inspector de Hacienda de reconocido prestigio y con suficientes años de antigüedad.

La nueva Agencia Tributaria debería elaborar un Contrato Programa (estrategia plurianual, planes anuales, prioridades, compromisos, objetivos y sistema de seguimiento) aprobado por el Parlamento y del cual se dará cuenta ante el mismo de los resultados obtenidos en el periodo correspondiente.

En definitiva, se trataría de que el Parlamento debatiera sobre la estrategia y prioridades de la organización, y sus resultados.

> ***Propuesta 97ª. Nombramiento del Director General de la Agencia Tributaria por el Parlamento. Que la AEAT presente con carácter periódico un contrato-programa ante el Parlamento. Podría, incluso, plantearse que existiera un contrato-programa a 5 años, con una visión estratégica a largo plazo y una actualización, ejercicio a ejercicio, de este Contrato-programa.***

Nuestra propuesta desde IHE es impulsar la mayor transparencia social posible en lo que se refiere a la actividad y resultados de la AEAT, lógicamente con escrupuloso respecto a la confidencialidad, pero consideramos que es bueno para que la sociedad española, en su conjunto, valore positivamente a la institución, su rigor y profesionalidad

C.IV La autonomía institucional de la AEAT.

También es deseable dotar de una mayor autonomía financiera y presupuestaria a la AEAT sin que, por ello, escape totalmente a las prioridades presupuestarias generales, pero a través de la generación de crédito por resultados, tal y como se indica anteriormente, puede tener un margen suficiente y básico para cubrir sus necesidades.

En este sentido, cabe afirmar que no hay al respecto un modelo de referencia en Derecho comparado, pero si hubiera que elegir uno de referencia podría ser interesante el modelo del IRS americano, el cual es valorado como eficaz y

objetivo, está integrado en el Departamento del Tesoro, quien marca sus objetivos generales pero los concreta el propio IRS, y en el que en el que su Comisionado es nombrado directamente por el Presidente del país, aunque pasa un examen por el Congreso, por un periodo de 5 años sin que pueda ser removido libremente.

En este apartado nos remitimos al documento de IHE sobre el Estatuto Jurídico de la AEAT, y nos limitaremos a enumerar las siguientes propuestas:

> ***Propuesta. 98ª. Introducir una mayor transparencia en la información de los resultados, actividad y objetivos de la AEAT en orden a la nueva regulación de la Transparencia de las AAPP.***

Ello supondría que a la hora de la rendición de cuentas de la AEAT, no se queden exclusivamente los resultados en una cifra numérica sino que se plasmen todas las actuaciones realizadas por la AEAT y los efectos inducidos.

> ***Propuesta 99ª. Dotar de mayor autonomía financiera y presupuestaria a la AEAT.***

C.V. Integración en Red con otras Administraciones.

> ***Propuesta 100ª. Integración en Red de las Administraciones tributarias para compartir la información mediante bases de datos integradas y para comprometerse a adoptar estrategias y objetivos comunes.***

La AEAT gestiona en torno al 50% de los ingresos tributarios, correspondiendo el resto a la Seguridad Social, las Administraciones tributarias autonómicas, incluidas las forales, y las locales.

Podría pensarse en una integración orgánica progresiva de las Administraciones Tributarias mencionadas, tal y como hemos señalado con anterioridad, para lograr un uso más eficiente de los recursos públicos, la concentración de todas las funciones tributarias en una única Administración Pública especializada en la gestión de los ingresos públicos coactivos y la reducción de los costes administrativos y de cumplimiento.

Pero no se pueden olvidar los problemas institucionales que ello acarrearía, la complejidad provocada por los diferentes marcos normativos aplicables, las dificultades desde el punto de vista de la política de recursos humanos y el riesgo de que determinadas tareas muy especializadas no recibiesen la atención necesaria.

En cualquier caso, el futuro de las AATT españolas, Seguridad Social incluida, pasa por la integración **en red**, porque la dispersión de la información en Bases

de Datos distintas supone una clara pérdida de eficacia y eficiencia.

La coordinación es una medida paliativa, no la solución. Sin embargo, un modelo integrado no tiene por qué dar lugar inexorablemente a un ente público único que sea el resultado de la fusión en él de todas las Administraciones tributarias preexistentes, ya que cabe pensar en modelos de integración en Red, en los que las estrategias y la información sean compartidas, pero sin que sea necesario fusionar las estructuras administrativas ya existentes.

En este sentido, las AATT tienen dos activos: su personal y la información. Gestionar de forma integrada la información, soslayando los enormes problemas que plantean las integraciones de personal es, a nuestro juicio, la solución.

El desafío, no obstante, sería considerable: la información se obtendría, se gestionaría y se explotaría sistemáticamente de acuerdo con procedimientos comunes y se soportaría en un único sistema de información con plena interoperabilidad entre las diferentes bases de datos integradas.

La convergencia de los procedimientos sería, no solo deseable sino inevitable, lo que exigiría también una fuerte convergencia normativa. La formación y la gestión del conocimiento serían un reto permanente.

Con una planificación a medio plazo, los costes de transición serían asumibles y todo este proceso podría terminar suponiendo una fuerte reducción de costes administrativos y de cumplimiento.

La gobernanza en Red no es sencilla, la UE es un buen ejemplo de modelo imperfecto, pero en el caso de las Administraciones tributarias españolas estamos hablando de órganos gestores, no de sujetos políticos con intereses en ocasiones contradictorios.

Las AATT tienen objetivos claros: gestionar el sistema tributario, favorecer el cumplimiento voluntario, controlar el fraude, etc. La convergencia primero y la integración de estrategias y objetivos después constituirían las dos fases del proceso.

Este modelo de integración en Red es predicable, no solo en el ámbito interno de la administración del Estado Central (Agencia Tributaria, Catastro, Seguridad Social), sino también a nivel europeo y, por supuesto, en el ámbito doméstico, con las AATT autonómicas y locales.

Esta idea es plenamente compatible, además, **con llegar a acuerdos con las** AATT en los que cada Administración conservaría su ámbito gestor propio, sin perjuicio de compartir la información y de fijar estrategias y objetivos comunes. Es muy destacable que en Alemania, país que según la Comisión Europea tiene ante sí un importante reto global con su Administración tributaria, se estén planteando acuerdos entre el Gobierno Federal y las Administraciones Regionales para establecer objetivos vinculantes para todas las

Administraciones tributarias.

> ***Propuesta 101ª. La integración en Red de las AATT que conforman el Estado Español debe suponer, también, el diseño de estrategias comunes y el desarrollo de procedimientos e instrumentos comunes en diferentes áreas de trabajo, así como en la formación del personal humano, pudiendo llegar a la centralización en la compra de material, contratos, etc.***

Desde el punto de vista teórico, son muy interesantes planteamientos como la creación de una Agencia Tributaria Europea o, a nivel español, de una Agencia Tributaria Integrada, pero las consideramos en este momento como inviables, salvo que se modifique radicalmente la arquitectura institucional europea y española.

C.VI. La AEAT y las nuevas tecnologías.

La AEAT es la encargada de la aplicación práctica del sistema tributario español, a través de la implantación efectiva de los principios legales y reglamentarios que regulan el amplio concepto de "aplicación de los tributos", establecido en el artículo 83 LGT y que, seguidamente, esta norma básica de nuestro Ordenamiento Financiero y los diferentes Reales Decretos que desarrollan los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos, establecen.

En esta materia medial, donde la AEAT ha de llevar a la práctica los fines y los principios del sistema tributario, existen también importantes áreas susceptibles de reforma, a las cuales dedicamos este apartado.

Todos sabemos que la informatización es una de las ventajas comparativas más importantes de la Agencia Tributaria, y la que le ha permitido seguir manteniendo una gran eficiencia, tal y como también hemos citado en páginas anteriores.

Así, de acuerdo con los datos de la OCDE de 2011, la Agencia Estatal de Administración Tributaria española gasta sólo 86 céntimos de euros por cada 100 Euros de recaudación, lo que es uno de los costes de recaudación más bajos del Mundo[6].

Por ello, en cualquier propuesta de Reforma Fiscal, no sólo hay que reformar lo que no funciona, sino también insistir en lo que ha tenido éxito, perfeccionándolo y mejorándolo.

---

[6] Los datos de la OCDE provienen del suministro de las propias Administraciones Tributarias. Los datos más actualizados pueden obtenerse del documento de la OCDE*: "Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies".*

Propuesta 102ª. La AEAT mantendrá unos niveles de inversión en tecnologías que le permitan continuar siendo una Administración de referencia en la utilización de las tecnologías de la información.

Uno de los elementos básicos que determina en la actualidad la eficacia y eficiencia de la Administración tributaria es el sistema de información. Las AATT no son, realmente, instituciones de gestión de dinero sino, fundamentalmente, instituciones de gestión de información.

En las últimas décadas se ha producido una auténtica revolución en las tecnologías de la información, y las Administraciones que han conseguido alcanzar los mayores niveles de eficiencia, son las que han incorporado con éxito estas tecnologías.

La Administración tributaria española así lo ha hecho a través de un esfuerzo continuado durante más de dos décadas, y esa es una de las razones de que pueda mostrar en la actualidad unos resultados satisfactorios.

La continuación del avance tecnológico permitirá reducciones adicionales de los costes de obtener y explotar cantidades cada vez mayores de información digitalizada, por lo que, no hay duda, que el futuro de una Administración eficiente pasa por continuar la apuesta por los sistemas de información.

Son tres las áreas donde el impacto de las tecnologías de información puede ser todavía significativo:

1. Prestación de servicios al contribuyente continuando el reforzamiento de los servicios "*on line*",
2. Utilización de información para el análisis de riesgo y la lucha contra el fraude y,
3. En tercer lugar, desarrollo de las herramientas internas de trabajo potenciando la flexibilidad en la utilización de los recursos.

Sin entrar aquí en el desarrollo detallado de esas cuestiones, sí es necesario mencionar que el avance tecnológico exige el mantenimiento de un cierto esfuerzo inversor.

El éxito en la aplicación de nuevas tecnologías no es una simple cuestión de "gastar" dinero, sino de acertar en las soluciones más adecuadas. Pero no será posible el desarrollo y aplicación de esas nuevas soluciones, si no se habilitan los recursos necesarios para la inversión.

En lo últimos años se ha producido un fuerte recorte el presupuesto para inversiones de la AEAT, que hace dudar de que vayan a tener los recursos suficientes para mantenerse a la cabeza en la utilización de las tecnologías de información.

De esta forma, en la década 1999-2008, el promedio anual de inversión en la AEAT ascendió, en términos nominales, a 78 millones de euros. En el período 2009-2012, el promedio de inversión cayó a 43 millones de euros. Desde el año 2007, no se publican cifras de la inversión en equipos y aplicaciones informáticas, pero el promedio en el período 1999-2006 ascendió, en términos nominales, a 27,5 millones de euros.

Con las cifras actuales de inversión cabe concluir que los recursos destinados a tales usos, han sufrido un recorte importante, cuya cuantía, apenas, permitirá el mantenimiento de los actuales niveles de servicio, lo cual debe ser revertido drástica y rápidamente.

Por otra parte, la informatización es una ventaja comparativa importante, pero no hay que olvidar que los ordenadores sólo proporcionan información que, previamente, se ha introducido en los mismos y sus programas son un resultado de la misma y de la combinación de los datos y algoritmos introducidos en el sistema y las Bases de Datos.

La información, en términos generales, procede de los distintos operadores. El riesgo de un sistema tan avanzado y moderno es evidente: aquellos contribuyentes que se salen completamente del sistema y sobre los que no hay información.

A estos contribuyentes hay que ir a buscarlos, y para eso siempre hacen falta medios humanos. Por otra parte, el control fiscal de impuestos complejos exige también personal expresamente dedicado. Por ejemplo, revisar contabilidades para el Impuesto de Sociedades no se puede hacer por ordenador (aunque los medios informáticos ayudan), sino que es necesario un especialista revisándolo y auditándolas.

En este punto, la inmensa ventaja de la informatización se puede volver un inconveniente si no se dedican los suficientes medios al control intensivo

Esto, desgraciadamente, es lo que ha venido ocurriendo en España en los últimos años. España dedica menos medios que los demás países a la lucha contra el fraude, y además estos medios se han ido reduciendo, a medida que avanzaba la crisis, disminuía la recaudación, se reducían las bases imponibles de los impuestos y aumentaba el fraude.

En consecuencia, habría que seguir insistiendo en los puntos fuertes de informatización, mejorando la inversión en esa área y complementarlos con más medios en las áreas de control intensivo

La solución, obviamente, es el incremento de los medios informáticos en mano de los Equipos, tanto en conexiones de red inalámbrica como en equipos

portátiles para los Equipos de Inspección, Recaudación y Aduanas que realizan actuaciones "*in situ".*

Si se quiere que "*los inspectores salgan a la calle",* hay que darles medios para que su trabajo resulte productivo y que no se enfrenten con un bloc y un bolígrafo (que no siempre escribe) a una multinacional.

C.VII. Hacia la configuración de un código de buenas prácticas de la AEAT.

Así como se fomenta, desde un punto de vista tributario, un "Código de Buenas Prácticas" para sociedades mercantiles en sus relaciones con el Fisco, lo mismo se podría reclamar para la AEAT, como responsable de la debida aplicación del sistema tributario.

De hecho, la realización de "buenas prácticas" por parte de las instituciones públicas es una de las finalidades de la precitada Ley de Transparencia y, además, las instituciones europeas plantean que los organismos públicos y privados adopten las "mejores prácticas" internacionales en materia de gestión, mediante técnicas de *"benchmarking".*

La idea que late como base de ello, consiste en la convicción de que la batalla contra el fraude tributario ha de ganarse más con la colaboración que con la represión.

En cualquier caso, no está en manos de la Agencia, más allá de la recomendación basada en la experiencia en su aplicación, el diseño del sistema y la configuración de las distintas figuras tributarias, que corresponde al poder político democráticamente designado, tal y como hemos insistido a lo largo de este Informe.

Pero sí que le incumbe una especial responsabilidad en cuanto que ha de relacionarse directamente con el ciudadano contribuyente para su aplicación. Es evidente que el grueso de la recaudación ha de proceder del cumplimiento voluntario antes que de las actuaciones de regularización de la Administración tributaria. Y en un sistema de gestión basado en la autoliquidación del contribuyente, todo ello adquiere especial relevancia.

Es cierto que se ha avanzado mucho, desde un punto de vista formal, en facilitar el cumplimiento de sus deberes al contribuyente, mediante programas de ayuda, página "web", Administración Electrónica, etc. y que se siguen planteando avances en estos terrenos.

Sin embargo, no está tan claro que se haya dado el paso decisivo en la Agencia Tributaria a la hora de crear aliados en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Habría que preguntarse cuál es la percepción del

ciudadano que pretende cumplir razonablemente sus obligaciones tributarias respecto de la AEAT.

Una Administración *al servicio* del ciudadano, consciente del peso de la presión fiscal indirecta, en quien puede encontrar el apoyo necesario en caso de duda o situaciones especiales, y que siempre tiene presente la alta probabilidad de error en estos difíciles e intrincados deberes, apoyando su corrección para el futuro y sabiéndolo distinguir de las situaciones de claro incumplimiento a las que corresponde la aplicación de la correspondiente sanción. O una Administración al servicio de sus propios fines, ensimismada en sus objetivos recaudatorios, a la búsqueda del posible error o distracción del contribuyente, o de la interpretación de la norma a su favor, en orden a conseguir la recaudación que no obtiene de los que permanecen al otro lado de la fiscalidad, frente a la que el ciudadano requerido para contrastar un posible error en su declaración se siente tratado como presunto delincuente.

Está claro que el ciudadano contribuyente se verá motivado a colaborar con el primer tipo de Administración y retraerse *en todo lo posible* de la segunda y también desde la IHE tenemos claro que la lucha contra el fraude tiene que fundarse en la colaboración social y el convencimiento de la ciudadanía en que apoyando a la Administración tributaria se apoya también la realización del Estado Social y Democrático de Derecho que figura como fin último de la sociedad española.

Propuesta 103ª. Preparar y publicar un "Código de Buenas Prácticas" de la AEAT en sus relaciones con los obligados tributarios que se adjunte a la Carta de Servicios oficial y que se actualice y adapte periódicamente.

De hecho, para lograr estos fines, ínsitos en las medidas que exponemos en este Informe, creemos conveniente, asimismo, realizar determinados cambios en la organización y funcionamiento de la AEAT que mejoren todavía más las relaciones con los contribuyentes, tal y como hemos expuesto con anterioridad y, en consecuencia, configuren un Cuadro de "buenas prácticas" administrativas.

Entre estas medidas destacamos las siguientes:

- Habilitar y dotar de una formación especial a los funcionarios de la AEAT encargados de la relación directa con el público.Se trataría de vigilar que las personas (debidamente identificadas) que ocupan los puestos de asistencia directa al contribuyente, sean las más idóneas, ya no sólo desde el punto de vista técnico (pues siempre pueden y deben consultar

con su superior jerárquico, cuando la cuestión planteada exceda el caso habitual), sino para poder proporcionar al consultante el trato pronto, exquisito y deferencial que merecen. La antigüedad no debe ser el criterio preferencial para la provisión de estos puestos de trabajo, los cuales deben ser objeto de remoción inmediata, en cuanto quede constancia de la falta de idoneidad de la persona que lo ocupa. También deberían tener una especial consideración en incentivos de productividad.

- Tener en sitios bien visibles y recordar siempre al ciudadano la posibilidad que le asiste de acudir para sus quejas, reconocimientos y sugerencias al Consejo de Defensa del Contribuyente.
- Incluir en el "Código de Buenas Prácticas" de la AEAT la filosofía de que no cabe olvidar que el cumplimiento de la misión constitucional de la AEAT consiste en que cada uno pague de acuerdo a su capacidad económica, medida ésta según las reglas de aplicación de las distintas figuras tributarias aprobadas por el Parlamento. Ello se consigue, no sólo evitando la elusión fiscal, sino también propiciando que nadie pague más de lo que le corresponde.
- Insistir como "buena práctica" interna a la AEAT en la profesionalización de los funcionarios públicos, en la configuración de una carrera administrativa, Se trataría de profesionalizar, más allá de los avatares políticos, a los funcionarios a quien se encomiende la dirección de las tareas de gestión y control tributario, permitiéndoles culminar los Planes y Proyectos iniciados, evitando su previa remoción, salvo en el caso de incumplimiento grave de los objetivos asumidos, dándoles el trato que sus desvelos en el ejercicio de su función les ha hecho acreedores en el momento de su relevo. Lo contrario produce desmoralización en el conjunto de la Organización, despilfarro de medios personales, ralentización en el alcance de las metas, y que los efectivos más capaces y experimentados tiendan a refugiarse en los denominados puestos de concurso.

C.VIII. Una policía fiscal al servicio de la AEAT.

Propuesta 104ª. Ampliar la capacidad investigadora de los Inspectores de Hacienda, en línea a la futura creación de una Policía Fiscal.

Propuesta 105ª. Configuración de una Policía Fiscal, a partir de la experiencia del Servicio de Vigilancia Aduanera. La nueva Policía

Fiscal no sólo se ocuparía de la lucha contra el delito fiscal y las infracciones tributarias, en general; sino de actuar contras las diferentes manifestaciones de las actividades económicas "ocultas" (vgr. blanqueo de capitales) que se relacionan y favorecen el fraude tributario.

Es imprescindible atacar profundamente el fraude, entendido en un sentido amplio y es especialmente necesario en momentos como los actuales, en los que además de un acto de justicia y equidad, es necesario equilibrar nuestros ingresos con el gasto, es necesario también reducir las actuales magnitudes de la economía sumergida para que la fiscalización de las mismas equilibre el déficit y sea un instrumento de justicia distributiva.

Por tanto, las investigaciones de los fraudes más graves, que siempre estarían dirigidas por Inspectores de Hacienda, requerirían (como se verá al tratar del procedimiento inspector) un procedimiento especial que se ha de caracterizar fundamentalmente por la no sujeción a los plazos del artículo 150 de la LGT, la realización de actuaciones sin conocimiento del obligado tributario, el uso de técnicas especializadas en detección y lucha contra fraudes más graves, introduciendo, asimismo, métodos policiales en su investigación (registros, vigilancia de las comunicaciones, seguimientos, interrogatorios…) y la utilización de la Policía Fiscal.

Para ello, continuando con una reivindicación de hace muchos años del IHE que tiene, en cuenta, asimismo la experiencia del Servicio de Vigilancia Aduanera es por lo que pedimos la implantación de una auténtica Policía Fiscal, porque la creemos el instrumento necesario para dotar a la AEAT de unos medios concretos de lucha contra una delincuencia económica y fiscal muy resistente.

Nunca se ha llegado a crear la Policía Fiscal - a pesar de estar prevista en la Ley de creación de la AEAT, LPGE 1991- , por falta de acuerdo entre el Ministerio del Interior y el de Hacienda –el último intento se produjo en 2004 con ocasión de la preparación del Plan de Prevención del Fraude-.

Por ello, habría que plantear nuevamente su creación mediante la creación de la Oficina Nacional de Antifraude (ONAF) y de una Policía Fiscal dependiente de la AEAT –dependencia funcional y orgánica- en la que se integren unidades especializadas de la Policía Nacional y la Guardia Civil, junto con las unidades operativas de Vigilancia Aduanera, junto con Inspectores de Hacienda que desempeñen funciones de investigación. Asimismo se crearían equipos descentralizados en el ámbito de las delegaciones especiales, para cubrir todo el territorio nacional en función de sus necesidades.

Esta Policía Fiscal tendría una doble condición permitiendo, como policía administrativa, el apoyo a las actuaciones administrativas de investigación y como policía judicial, la investigación penal de los delitos fiscales, de blanqueo de capitales, de contrabando, alzamiento de bienes así como de delitos de corrupción y urbanísticos.

El elemento básico de policía fiscal que buscamos es el de ser una policía de la AEAT, que permita el uso de toda la información disponible en las bases de datos de la AEAT, y que se trabaje en equipos en el que tengan representación los cuerpos mas especializados en este ámbito, y dirigidos y coordinados por los funcionarios con los conocimientos mas altos de fiscalidad: los IHE.

En esta Policía Fiscal debería integrarse la potencialidad de las unidades operativas de Vigilancia Aduanera, actual Policía Fiscal "de facto, y puntualmente algún miembro de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y las policías autonómicas,

Sus competencias se centrarían en la lucha contra la delincuencia económica de carácter fiscal-tributario directa e indirectamente (delito fiscal, tramas delictivas tributarias, contrabando, blanqueo de capitales, etc.) y también tendría competencias en el ámbito de las infracciones tributarias y otras actividades de apoyo a las funciones de la AEAT.

Esta Policía Fiscal, integrada en de la AEAT, dependería en concreto del Director General, de la que dependería directamente la ONAF, con lo que sería un instrumento para toda la organización, y tendría diferentes subunidades, entre otras un centro de coordinación contra el Delito Fiscal, Tramas Delictivas Tributarias, Contrabando, Blanqueo de Capitales, etc.

Dado que las técnicas utilizadas para la comisión del fraude y del blanqueo son multidisciplinares, se recomienda favorecer la formación especializada de sectores profesionales diversos en los procedimientos y métodos utilizados por las organizaciones criminales en la comisión de aquellos delitos (actuaciones encubiertas, entregas vigiladas, intervención de las comunicaciones, etc.), fortaleciendo así la eficacia de la actuación de aquellos colectivos implicados. ritos a los diversas Administraciones involucradas.

D. HACIA LA PLANIFICACIÓN PLURIANUAL DE LOS OBJETIVOS Y LAS ACTIVIDADES DE LA AEAT.

D.I. Una planificación plurianual de la AEAT.

Propuesta 106ª. Reformulación de la planificación de la AEAT, convirtiéndola en plurianual, como revulsivo para el cambio en busca de la mayor eficacia y eficiencia posible en el nuevo entorno. Evitar la orientación tan solo al corto plazo.

Todas las Administraciones tributarias desarrollan acciones para favorecer el cumplimiento voluntario y prevenir y luchar contra el fraude fiscal. Para lograr la máxima eficacia, dichas acciones se deben integrar en una estrategia a medio y largo plazo. El día a día manda y, en muchas ocasiones, se suele confundir la táctica, por definición orientada a lo inmediato y condicionada por la coyuntura, con la estrategia.

Desde la creación de la AEAT se han ido sucediendo los documentos estratégicos, de muy diverso alcance y presentación,

Los antecedentes inmediatos son el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 y su actualización de 2008. Y todos los años se publican en el "Boletín Oficial del Estado" las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, conforme a lo dispuesto en el artículo 116 LGT..

Por tanto, la Agencia Tributaria, históricamente, ha contado con una planificación estratégica plurianual y planes anuales; sin embargo, la prioridad la han constituido en todo caso estos últimos y los objetivos se han formulado siempre en términos anuales.

Además, nos encontramos en un momento de encrucijada: la anunciada Reforma del sistema tributario, la caída de la recaudación desde el comienzo de la crisis y la necesidad de incrementar los ingresos públicos, los cambios normativos en materia de lucha contra el fraude, la globalización económica y la internacionalización de la economía, la coordinación internacional contra los paraísos fiscales y la planificación fiscal agresiva, entre otros factores que conforman un nuevo contexto para el actuar de la AEAT.

Todo ello, hace aconsejable una reformulación del sistema planificador de la AEAT, centrándolo en la planificación plurianual, como principal herramienta estratégica, como revulsivo para el cambio en busca de la mayor eficacia y eficiencia posible en el nuevo entorno.

Lo que, realmente, tenemos que plantearnos es si estamos en condiciones de dar un salto cualitativo en la lucha contra el fraude y en la adaptación de la Administración tributaria a los nuevos retos y eso supone repensar la estrategia de la AEAT para los próximos cinco años, incorporando, entre otros aspectos, las Propuestas de la IHE.

D.II. Sobre el Plan Estratégico de la AEAT.

En toda organización, y sobre todo del tamaño de la AEAT se hace necesaria la existencia de planes a largo plazo, en los que se examine cómo va a ser la organización, los procedimientos dentro de 5, 10 más años. Para ello deberá establecerse un Plan Estratégico a largo plazo. Uno de los puntos básicos de este Plan serían los objetivos que deben existir en la AEAT.

No se trata de propugnar planteamientos rupturistas, inviables en momentos de incertidumbre como el actual, sino de poner en marcha una estrategia de cambio a medio y largo plazo que potencie los aspectos positivos de la organización y que ayude a afrontar sus puntos débiles.

A estos efectos, se puede distinguir entre el *core business*, de la Agencia Tributaria, es decir, sus líneas de actuación tradicionales, y nuevas líneas de actuación que pueden permitir dar un verdadero salto cualitativo.

Por *core business* habría que entender la información y asistencia al contribuyente, la administración electrónica, los controles masivos, las inspecciones basadas en los criterios de riesgo tradicionales, la gestión recaudatoria y la gestión aduanera.

Estas líneas de actuación, debidamente actualizadas, deberían mantenerse en todo caso, lo que exige que la plantilla dedicada a estas tareas no decrezca.

Queremos ahora concretar cómo se desarrollaría el Plan Estratégico de la AEAT:

- En el citado Plan Estratégico una de las medidas importantes debe ser el cambio en el sistema de planificación:
    - Nuevo cuadro de indicadores a concretar.
    - Nuevos objetivos anuales, y plurianuales que representen mejor el trabajo y los resultados de la AEAT
    - etc...

Debe existir, asimismo, un plan de objetivos de la AEAT pero no ligado estrechamente a los objetivos presupuestarios anuales sino plurianuales. Hay que recordar que una de las finalidades últimas de la AEAT es la reducción del fraude y esto, básicamente, vía efecto inducido más que directo.

Resumir la actuación de la AEAT en la cifra de resultados exclusivamente ingresos de las actuaciones de control (el objetivo 3) es una simplificación que perjudica la correcta orientación de la institución y su forma de trabajo, por

mucho que en las circunstancias actuales exista la perentoria necesidad de tesorería.

El Plan de Objetivos de la AEAT debe ser un instrumento de comunicación interna y externa.

- Elaborar de forma sistemática Planes integrales y plurianuales contra el fraude. Es muy conveniente que, cada varios años, se haga una puesta en común de experiencia y conocimientos entre los miembros de la propia AEAT que permitan valora si estamos en el buen camino.

- **Coordinar el Plan Estratégico de la AEAT con aquellos planes que pudieran elaborar otras instituciones como la TGSS, la Inspección de Trabajo y las AATT europeas, autonómicas y locales**

> ***Propuesta 107ª. Establecer un Plan estratégico de actuaciones de la Agencia Tributaria con un horizonte temporal amplio (4 o 6 años) y coordinado con el Plan con la Seguridad Social, la Inspección de Trabajo y las AATT autonómicas y locales***

En cuanto a otras nuevas líneas, las cuales pueden permitir dar un salto cualitativo en la gestión de los tributos y que avalarían que se incrementase la plantilla, para llevarlas a cabo, pueden citarse las siguientes:

- Diseño y soporte de la infraestructura para que la Agencia Tributaria esté en condiciones de impulsar la integración en Red de las AATT estatales y no estatales y su conexión futura con la Agencia Tributaria europea.

- Estudio significativo y profundo sobre la estructura general y territorial de la AEAT, así como su plasmación en los recursos humanos necesarios para llevarlo a cabo.

- Establecimiento de un marco de desarrollo continuo tecnológico que permita mantener las inversiones y el nivel de eficiencia.

- Estudio de los procedimientos tributarios y no tributarios, para ver cuáles son las líneas de reforma que se deberían establecer en los próximos años.

- Estudio del sistema de autoliquidaciones, declaraciones y modelo de colaboración entre los contribuyentes y la AEAT, que sirva para establecer las reformas que se deberían llevar a cabo en los próximos años.

- Aumento sustancial de las actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude en las áreas de inspección y recaudación: investigación, planificación fiscal agresiva, fraude internacional, medidas cautelares, derivaciones de responsabilidad, delito fiscal, contrabando, colaboración con jueces y tribunales.

- Actuaciones preventivas (incluyendo las "*rulings"*).

- Y en definitiva, cualquier esquema que nos permita visualizar cómo debería ser una Administración Tributaria a partir del año 2020.

D.III. El sistema de objetivos de la AEAT.

Los objetivos más comunes a cumplir por las Administraciones tributarias en el ámbito de la OCDE son el importe de los ingresos a obtener en la gestión del sistema tributario, la disminución de la deuda tributaria pendiente, la reducción del fraude fiscal, la mejora de la satisfacción de los contribuyentes, la disminución de los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias y la reducción de costes operativos o de plantilla.

Como ya hemos señalado anteriormente, pensamos que la AEAT necesita una Planificación estratégica, a largo plazo, una redefinición de sus objetivos estratégicos.

En España, en las comparecencias parlamentarias y las declaraciones a los medios de comunicación de los altos cargos del MINHAP se presenta a la Agencia Tributaria como una organización que cuenta con un sistema de dirección por objetivos y que mide sus resultados en términos recaudatorios y por el número de actuaciones de control realizadas, los porcentajes de presentación telemática conseguidos, los borradores y datos fiscales remitidos a los contribuyentes y las actuaciones de colaboración efectuadas con jueces y tribunales.

Por su parte, la Memoria 2012 de la Agencia Tributaria explica que el principal indicador de su actividad es la recaudación tributaria gestionada que, en términos líquidos, es decir, una vez practicadas las devoluciones procedentes, supuso 168.567 millones de euros en dicho ejercicio, un 4,2% más que el año anterior.

También subraya el monto de la recaudación obtenida en 2012 por las actuaciones de prevención y control tributario y aduanero: 11.517 millones de euros, un 10% más que en 2011.

Como puede verse, los resultados se presentan en términos comparativos con los logrados el año anterior y, en ambos casos, se resalta el grado de variación (positivo en los últimos años).

Este tipo de sistemas de objetivos, ligado incluso a determinados complementos salariales, se ha mostrado útil para promover la eficacia en numerosos tipos de organizaciones, y así ha sido también en la AEAT.

El sistema de objetivos presenta, sin embargo, limitaciones. Son tantas las tareas que debe realizar una Administración tributaria que, difícilmente, se pueden resumir en un puñado de variables cuantitativas.

Por otra parte, algunos de los fines clave de la Administración tributaria difícilmente pueden reducirse a una medición cuantitativa precisa y objetiva.

Un sistema de gestión por objetivos que tenga éxito, provoca que el conjunto de la organización encamine sus esfuerzos para su consecución. Pero el propio éxito de los mismos puede generar distorsiones en su funcionamiento y en la validez, así, si se pone el énfasis en atender muchos contribuyentes, se puede resentir la calidad del servicio; si se prima en exceso la celeridad de las devoluciones, se puede resentir el control de las mismas; si se centra el esfuerzo en las cantidades recaudadas, se pueden descuidar otros aspectos disuasorios del control tributario y así, sucesivamente.

De hecho, el programa de objetivos para la AEAT necesita estar en continua valoración y reforma.

Propuesta 108ª. Revisar, conforme al Plan Estratégico, los objetivos de la AEAT de manera periódica y consistente.

Sin perjuicio de revisiones más inmediatas y concretas, de carácter anual, creemos conveniente que la AEAT revise, al menos cada cinco años, el sistema de objetivos de la organización para asegurar que los comportamientos inducidos por el mismo están alineados con la estrategia fundamental de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude.

E.REVISIÓN DEL MODELO ORGANIZATIVO DE LA AEAT Y PROPUESTAS AL RESPECTO.

Aunque la aprobación del nuevo Estatuto de la AEAT es la clave de bóveda sobre la cual sustentar la nueva organización de la AEAT, la IHE no quiere dejar pasar esta oportunidad sin señalar algunas cuestiones organizativas de la AEAT que inciden directamente en la lucha contra el fraude fiscal.

Entre ellas destacamos las siguientes:

E.I. Sobre la organización territorial de la AEAT.

Los Servicios Territoriales de la AEAT cuentan con 17 Delegaciones Especiales -una en cada Comunidad Autónoma- y 51 Delegaciones -normalmente, coincidentes con el ámbito de las provincias-, en las que se integran 237 Administraciones, 36 de ellas de Aduanas.

Esta vasta red territorial coincide, con escasas variaciones, con la de hace 25 años.

En aquellos años, Internet no existía, la Administración tributaria (todavía no la AEAT) no contaba con una Base de Datos central sino con cincuenta bases de datos provinciales, los contribuyentes tenían que desplazarse a las oficinas de la Administración tributaria para cualquier trámite, los expedientes de cualquier tipo se documentaban en papel y era necesario, para cualquier gestión, el acceso físico a ellos.

Todo eso se ha transformado radicalmente en 25 años pero la Red Territorial de la AEAT sigue siendo, básicamente, la misma.

Sí es cierto que se han reordenado funciones de esas oficinas, convirtiendo algunas Administraciones de la AEAT en centros de asistencia al obligado tributario, centralizando o regionalizando ciertos servicios y desvinculando ciertas funciones del lugar físico donde se originan los trámites.

Pero parece difícil creer que una Red Territorial, cuyas características y extensión podían ser las adecuadas para la situación de los años ochenta del siglo XX, sea la más adecuada y eficiente para el momento actual, cuando se han multiplicado las posibilidades de acceder a los servicios de la Administración sin necesidad de desplazarse y de reorganizar las tareas internas con una menor sujeción a los condicionamientos geográficos.

Por otra parte, la estructura de 17 Delegaciones Especiales, que se ajusta a la división política por Comunidades Autónomas, no es la idónea, desde un punto de vista de la eficiencia, para un organismo que presta servicios a nivel de todo el Estado, dadas las sustanciales diferencias de población y de dimensiones geográficas de las áreas cubiertas por las distintas Delegaciones.

Existiendo ya un sistema de Delegaciones del Gobierno y del MINHAP, que cubre la presencia política, la AEAT podría organizar territorialmente la prestación de sus servicios con criterios de maximización de la eficiencia.

Propuesta 109ª. Reorganización completa del despliegue territorial de la AEAT, tomando en consideración el impulso de las nuevas tecnologías, la necesidad de austeridad en los gastos públicos y principios de eficiencia.

Como plasmación de dicha estrategia, debería reducirse el número de Delegaciones Especiales, revisando y refundiendo las actuales demarcaciones, especialmente, en lo que se refiere a las Delegaciones uniprovinciales.

Paralelamente, debe revisarse la necesidad de mantener abiertas las oficinas de la AEAT que desarrollan funciones limitadas cuando las cargas de trabajo no lo justifiquen. Donde sea posible, se establecerán acuerdos con otros organismos u otras Administraciones (como la local), y en particular, la Tesorería de la Seguridad Social, para prestar conjuntamente servicios de atención al público, reduciendo el número de oficinas que deben permanecer abiertas, avanzando en la colaboración y la integración de las Bases de datos con la TGSS.

En base a lo dicho en los párrafos anteriores, debemos plasmarlo en el sistema de trabajo de cada Dependencia/Delegación:

Propuesta 110ª. Regionalización plena y efectiva de competencias dentro del ámbito de cada Delegación Especial para homogeneizar las actuaciones y lograr la máxima eficiencia posible en cada una de ellas, y su plena implicación con las estrategias y planes de los servicios centrales, en especial con los nuevos órganos centralizados, y mayor integración de la planificación y selección también en el ámbito territorial.

Las mejoras tecnológicas en el proceso de datos y la generalización de canales de prestación de servicios no presenciales facilitan la transición a un nuevo modelo con un menor despliegue territorial.

El concepto de oficina asociada a un edificio con un rótulo en la puerta está en claro retroceso. Como se suele decir, la Administración está en cualquier

dispositivo electrónico con conexión a Internet. El reto es la transición al nuevo modelo.

El modelo territorial de la Agencia Tributaria está claramente condicionado por el Estado de las Autonomías, así el ámbito espacial de las 17 Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria coincide con el de las 17 Comunidades Autónomas.

Con esta importante restricción, dos son las líneas de evolución del modelo en el ámbito del control tributario: la regionalización plena de competencias dentro del ámbito de cada Delegación Especial para homogeneizar las actuaciones y lograr la máxima eficiencia posible en cada una de ellas, y su plena implicación con las estrategias y planes de los servicios centrales, en especial con los nuevos órganos centralizados, para que la organización en su conjunto se adapte y responda a las nuevas prioridades.

Sin olvidar, por supuesto, la necesidad de una mayor integración de la planificación y selección también en el ámbito territorial.

E.II. El modelo organizativo interno de la AEAT.

La estructura de la AEAT desde el punto de vista externo de organización ya ha sido analizada, ahora tenemos que avanzar algo más, cómo se plasma esa estructura en el modelo organizativo interno de la AEAT.

El modelo es español es básicamente funcional y la Agencia Tributaria cuenta con Departamentos de Inspección, Gestión, Recaudación ~~y~~ Aduanas e Impuestos Especiales, Informática Tributaria y Recursos Humanos junto a Servicios (Servicio Jurídico, de Gestión Económica, de Estudios Tributarios y Estadísticas y de Planificación y Relaciones Institucionales. Sin embargo, los matices son muchos:

- En el caso del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales prima le especialización por razón de la materia y este Departamento y sus servicios desarrollan funciones tanto de gestión como de inspección, pero no recaudatorias.

- El Departamento de Gestión y sus Servicios Territoriales ejercen funciones de información y asistencia a los contribuyentes (excepto en el ámbito de Aduanas e Impuestos Especiales) y de control extensivo (además de controles intensivos de los contribuyentes que aplican regímenes objetivos de tributación).

- El Departamento de Inspección y sus servicios ejercen funciones de control intensivo (excepto en el ámbito de Aduanas e Impuestos Especiales) y, además, de control extensivo respecto de las grandes empresas (a partir, en general, de 6 millones de volumen de operaciones).

- El Departamento de Recaudación se ocupa del cobro de las deudas tanto en período voluntario, incluida la gestión de aplazamientos y fraccionamientos, como en vía ejecutiva.

- Existe una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para las entidades más grandes (100 millones de euros de cifra de negocios, en general) y determinadas personas físicas, en lo que constituye un claro ejemplo de segmentación de los principales contribuyentes, en línea con la tendencia internacional.

El modelo de la AEAT descrito sucintamente es ciertamente complejo, aunque su arraigo en España es notorio. Podría pensarse en un modelo más integrado, pero no es sencillo y, no solo por la inercia histórica, los costes de transición o las incertidumbres que produciría el cambio de un modelo que ha funcionado razonablemente.

Condicionantes como el elevado número de autoliquidaciones a gestionar y, en especial, el enorme número de devoluciones que genera el sistema tributario español, dificultan el cambio de modelo.

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

Además, Aduanas e Impuestos Especiales realiza funciones gestoras e inspectoras especializadas en función de la materia.

Con un sistema tributario más sencillo, menos incentivos fiscales y declaraciones a devolver, y un censo de empresarios o profesionales menos atomizado, el modelo organizativo interno de la Agencia Tributaria podría ser bien distinto, pero el modelo actual no es fruto del azar sino de la adaptación constante a una realidad compleja, así que dicho modelo, corrigiendo sus ineficiencias, para hacerlo más integrado, en especial, en las fases de planificación y selección de las actuaciones, parece la opción más aconsejable, al menos en tanto no se renueve la estrategia, de acuerdo con lo expuesto en los puntos anteriores, puesto que los cambios organizativos deben ser la consecuencia y no la causa de los cambios estratégicos.

En el Plan Estratégico de la AEAT deberá plantearse si el modelo organizativo vigente es el apropiado para las nuevas funciones que la Administración tributaria ha de asumir y el nuevo contexto al que se enfrenta.

Y una vez desarrollado el estudio sobre el modelo organizativo que se desea, habría que avanzar en el modelo de la estructura del modelo de Equipos de trabajo de la AEAT-

Todos sabemos de los problemas de coordinación existentes entre las propias áreas funcionales de la AEAT, por cuanto, cada una de ellas atiende generalmente a objetivos distintos y no siempre bien conectados, tiene limitaciones de personal y adolece de elevada carga de trabajo, lo cual conlleva que cada área de trabajo de la AEAT se centre en sus propios objetivos y no se coordine adecuadamente con otras unidades.

En el Plan Estratégico, una vez decidido el modelo organizativo apropiado, se debe estudiar los modelos que se necesitan para los Equipos de Trabajo para las nuevas funciones que la Administración tributaria ha de asumir y el nuevo contexto al que se enfrenta

Los modelos de las unidades de trabajo, pueden ser muchos y diferentes. Un modelo inicial sería el sistema actual de separación de los equipos de Recaudación, Gestión e Inspección. Este sistema tiene beneficios pero también tiene problemas.

Otro sistema sería una especie de integración limitada de algunas áreas, como por ejemplo, la desarrollada en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el área de Recaudación y Gestión. Este sistema al ser limitada la integración no cierra el círculo completamente de las actuaciones tributarias.

Una tercera propuesta sería la integración de Equipos de Trabajo. Esta integración podría depender del tipo de obligados tributarios se distribuirían por tipología, de modo que se haría una distinción entre personas físicas no empresarios y profesionales, salvo módulos, y el resto.

Respecto a los primeros, se realizarían separadamente las funciones de gestión (en toda su amplitud) y recaudación, ya que no cabe -prácticamente- una verdadera función inspectora, estando sus rentas controladas por la Administración.

Las tareas se realizarían en oficinas especializadas en actuaciones de tipo masivo y muy informatizado, a la imagen de lo que ya se realiza actualmente.

Respecto de los segundos, se organizarían Equipos de trabajo, de mayor o

menor tamaño en función de la dotación de cada Delegación de la AEAT, pudiendo segregarse por sectores económicos para especializar más a los trabajadores que realizasen las comprobaciones.

Estos Equipos serían integrales, y realizarían funciones de comprobación, investigación y recaudación, incluyendo las funciones gestoras de verificación y devolución, comprobación limitada, la inspección en profundidad, incluyendo deudas de comercio exterior, y la gestión recaudatoria, no siendo necesarias funciones de coordinación entre áreas.

E.III. Funciones no tributarias o aduaneras de la AEAT

Además de la gestión del sistema tributario y aduanero estatal, la AEAT tiene encomendadas por Ley otras funciones. Realiza, por una parte, funciones recaudatorias de tributos o derechos de ingreso público de otros Organismos o Administraciones, ejecuta también funciones de colaboración con los Tribunales en la persecución de delitos, ayuda a estos últimos en variadas funciones de peritaje y auxilio judicial, etc.

Estas funciones implican la dedicación de significativos recursos humanos y económicos. Hay, sin duda, importantes razones para encomendar estas funciones adicionales a la AEAT, pero también de reflexionar sobre sus costes y en qué particular sobre qué entidad u organismo debe soportarlos que, lógicamente, ha de ser aquella entidad mayormente beneficiada por la prestación del servicio.

Por lo que se refiere a las funciones de gestión recaudatoria se analizan en varios epígrafes posteriores de este Informe algunas propuestas. También sobre las funciones aduaneras de la AEAT se hablará en el momento oportuno.

En relación con la colaboración en la persecución de delitos y, sin perjuicio de consideraciones más profundas en otros apartados del texto, tiene pleno sentido que el órgano encargado de aplicar el sistema tributario y aduanero sea el encargado de apoyar a los Tribunales, cuando las características del caso determinan que se den las condiciones del delito contra la Hacienda Pública o de contrabando u otro tipo de figuras delictuales contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, las funciones de la AEAT en este ámbito han ido más allá de la colaboración en relación con estos tipos de delitos, dedicando grandes recursos al auxilio judicial que no se destinan al control directo del fraude fiscal.

La experiencia de los funcionarios de la AEAT en materia de investigación económica y financiera, el hecho de contar con importantes bases de datos de información económica y los limitados recursos de los Tribunales en esa materia han hecho que la AEAT colabore con los Tribunales de manera intensa en la persecución de una amplia categoría de delitos con contenido económico

y financiero.

Se trata de colaboraciones que requiere la dedicación de amplios recursos humanos altamente cualificados y también materiales, empezando por el tiempo.

Es necesario que esta dedicación se realice sin comprometer el desempeño de lo que es la función básica de la AEAT, la aplicación del sistema tributario o, en todo caso, que se compense adecuadamente a la Agencia Tributaria por tales servicios, tanto en medios personales, materiales y presupuestarios.

Propuesta 111ª. En relación con otros delitos de índole económica y financiera, deberá dotarse a la AEAT de recursos humanos suficientes para que pueda hacer frente a las tareas solicitadas por los Juzgados y Tribunales.

E.IV. Desarrollo de propuestas en materia de organización de la AEAT.

A partir de las consideraciones y propuestas generales anteriores, se desarrollan en los párrafos siguientes de manera más amplia algunas medidas en materia de organización de la AEAT:

Aunque se han dado algunos pasos en la dirección correcta (supresión de las Delegaciones en la sede de Delegación Especial, regionalización de Recaudación y de la Gestión aduanera, racionalización de algunas administraciones y Administraciones de aduanas), queda mucho por hacer, por ejemplo, continúa prevaleciendo el modelo de organización territorial original de la AEAT, cuyo diseño acusa el paso del tiempo y es ineficiente:

- Reproduce en las Delegaciones Especiales la misma organización funcional de los Servicios Centrales (en adelante, SSCC) aunque no sea necesaria.
- La estructura es la misma en Delegaciones de gran tamaño como Andalucía como en las más pequeñas, como la Rioja, lo cual no tiene lógica alguna.
- Persisten el problema de encaje de los Delegados Provinciales en una organización regionalizada; por ello, hay que darles contenido claro, más allá de la representación en la provincia (aunque sea importante).
- Mantiene una estructura de Administraciones de Hacienda obsoleta e ineficiente, pensada para un despliegue territorial muy ambicioso en

los años 80 del siglo XX pero que, ahora, carece de fundamento con las nuevas tecnologías.

- La distribución territorial de la plantilla no es la correcta, porque parece que hay una gran falta de personal en regiones con más actividad y riqueza y un exceso en otras.

En consonancia con lo expuesto, para la mejora estos problemas organizativos deberían definirse cuestiones tales como:

- Decidir, si el modelo organizativo que queremos para la AEAT, debe ser más integrado o más funcional, adaptándolo a la realidad territorial y a un mundo con gran desarrollo de las tecnologías de la información
- Tomar medidas para corregir una distribución de efectivos geográfica y funcionalmente, para lo cual es necesario estudios lo más riguroso posible de carga de trabajo por áreas funcionales y por delegaciones territoriales a la hora de adaptarlos al Siglo XXI.
- Examinar los Servicios Centrales para dimensionarlos de manera correcta a sus funciones.
- Acudir a otro tipo de despliegue territorial más acorde con la distribución geográfica de la actividad económica.
- Plantearse si es lógico reproducir en cada Delegación Especial todas y cada una de las áreas.
- También sería objeto de examen el alcance territorial y la organización de las dependencias y unidades de Recaudación y de Inspección
- Estudiar el número de Administraciones de la AEAT y su adaptación tanto al territorio como a realidad de los uso telemáticos en la presentación de las autoliquidaciones.
- Flexibilizar la distribución territorial y la adscripción funcional del personal, de manera que se hagan recolocaciones de personal cuando los procedimientos han cambiado.

F. PROPUESTAS EN MATERIA DE ORGANIZACIÓN DEL PERSONAL DE LA AEAT.

A partir de las ideas anteriores, queremos desarrollar de manera más concreta algunas propuestas en relación al funcionamiento, personal, objetivos y

organización de la AEAT. En este apartado vamos a empezar por los RRHH generales de la AEAT.

Unido a lo ya comentado de la estructura territorial general de la AEAT, se hace necesario el examen de la política general de personal.

Propuesta 112ª. En general, debe procederse a una reestructuración de la distribución del personal en el seno de la AEAT.

Habría que obtener un aumento de los medios humanos disponibles en la AEAT, ya hemos visto que es una de las organización tributarias con menos personal proporcionalmente a la población con esto se podría, aumentar la proporción de recursos destinados directamente al control tributario y aduanero; de tal forma que se incrementen los medios directamente dedicados a luchar contra el fraude, aumentado la eficiencia de la AEAT.

F.I. Redimensionar la plantilla de la AEAT.

Propuesta 113ª. Aumentar los medios personales de la AEAT, revirtiendo la situación de minoración del personal que se está viviendo en los últimos ejercicios.

Ya hemos dicho que la plantilla actual de la AEAT no es suficiente para cumplir sus objetivos y asumir nuevos retos y que, además, está envejeciendo a pasos agigantados.

Pero no basta con solicitar, como hemos hecho, mayores recursos humanos, sino que es preciso redimensionarlos, formarlos de manera diferente, buscar otros tipos de cualificaciones, alterar sus funciones, etc.

Por edades, en España, solo el 1,2% de la plantilla de la AEAT tiene menos de 30 años, frente al 9% de la OCDE o al 8% de la UE. A esta realidad no es ajeno el reducido número de incorporaciones que se está produciendo en la plantilla de la Agencia Tributaria en los últimos años, debido a la tasa máxima de reposición del 10% de las bajas.

En los dos últimos años, un 58% de las Administraciones tributarias de la OCDE han reducido su plantilla y solo un 33% la han incrementado. En el caso español, las cifras son descendentes en los últimos años y no parece que vaya a haber cambios en el corto plazo: la Agencia Tributaria contaba con 27.531 empleados en 1996, 27.951 en 2008 (su momento más alto) y 26.962 en 2012.

Además, el sistema de acceso a la función pública española es riguroso, pero también lento: oferta de empleo público, convocatoria de las oposiciones, realización del proceso de selección, etc.

Según la OCDE, la Agencia Tributaria española presenta un alto índice de eficiencia, ya que el coste presupuestario de la Agencia suponía en 2011 tan solo un 0,86% de los ingresos por ella gestionados. Solo los países nórdicos, Austria y Estados Unidos presentan porcentajes más reducidos. De los grandes países europeos, Reino Unido lograba un porcentaje similar (el 0,83%), mientras que las Administraciones tributarias de Francia y Alemania, aun sin incluir en su ámbito las Aduanas, se situaban en porcentajes muy superiores (el 1,20% y el 1,40%, respectivamente).

Si calculamos el coste de la Administración tributaria española sobre el PIB, los resultados eran todavía más favorables a la Agencia Tributaria, puesto que su coste tan solo representaba un 0,13% del PIB frente al 0,237% que representaba la Administración tributaria británica, el 0,226% de Francia y el 0,284% de Alemania.

Ello es así, no solo por la eficacia de la organización, sino también porque la Agencia tributaria española tiene un tamaño muy reducido ya que el ratio de ciudadanos por empleado de la Agencia Tributaria española es de 1.958, lo que nos sitúa en el séptimo lugar de la OCDE y en un muy significativo primer puesto entre los países de la Unión Europea miembros de esta organización.

El debate es estratégico y tiene que ver con el modelo de Agencia Tributaria que se desee en el futuro, análisis que, por otra parte, no puede efectuarse aisladamente del debate sobre el sistema tributario.

Centrar la discusión en el dimensionamiento de la plantilla y avalar su crecimiento con simples reglas de tres, del tipo: con un 5% más de plantilla, los resultados se incrementarán de inmediato también un 5%, no es el camino a seguir, sino que se deben, en primer lugar, establecer las prioridades estratégicas en el nuevo contexto normativo y económico y, a partir de ahí, ver cuál es el modelo organizativo más idóneo y las necesidades de personal que dicho modelo exige, tanto por lo que se refiere al número de empleados como al perfil de la plantilla.

Nos encontramos en un momento de encrucijada. La economía se ha globalizado, los sistemas tributarios están cambiando, la manera de relacionarse los ciudadanos con la Administración también y los riesgos fiscales han evolucionado.

Y hay problemas enquistados como la denominada “brecha de incumplimiento”, en parte relacionada con la economía sumergida y la atomización del censo de empresarios y profesionales, así como otras causas ya enunciadas en este Informe.

En un contexto de restricciones presupuestarias, plantear simplemente el

crecimiento de la plantilla de la Administración tributaria, sin renovar la estrategia y con un enfoque continuista, basado en intentar superar los resultados del año anterior, constituye un error.

Se trataría de evitar la pérdida de más recurso humanos, pero también es necesario es replantearse los procesos de renovación, dimensión y cualificaciones de la plantilla de la AEAT.

Por consiguiente, deberá replantearse, en el marco del Plan Estratégico, el redimensionamiento de la plantilla de la Agencia Tributaria en todos sus aspectos: número, cualificaciones, funciones, distribución territorial, formación, etc.

F.II. Otras propuestas en materia de RRHH de la AEAT.

Una organización tributaria vale lo que la calidad, cualificación y motivación de sus integrantes suponga y aporte al funcionamiento de la organización; por ello, la motivación, formación y calidad de sus Recursos Humanos es esencial en cualquier organización moderna y como IHE creemos que la AEAT tiene mucho que mejorar al respecto.

Por ello, proponemos una revisión de la Política de Recursos Humanos de la AEAT.

En este apartado hay que replantearse los temas de formación, retribuciones, evolución de efectivos (tasa de reposición), envejecimiento de plantilla, falta de motivación, problemas de comunicación interna y externa.

Algunas propuestas en este apartado son las siguientes:

> ***Propuesta 114ª. Mejora en cuanto a medios materiales, número de efectivos, eliminar la limitación del 10% de reposición, etc. Pero después de tener claro el modelo de funcionamiento y los objetivos de la AEAT.***
>
> ***Propuesta 115ª. Recuperación de la pérdida retributiva, junto a mejoras retributivas ligadas a objetivos. La estrategia de renunciar a unas retribuciones más dignas a cambio de menos trabajo ("moscosos", vacaciones, horarios, etc.) es un error grave para la eficacia de cualquier organización, con el desincentivo y pérdida de los mejores profesionales.***

Propuesta 116ª. Debe establecerse una carrera administrativa mínima obligatoria que pueda ir desarrollando todo el personal de la AEAT.

En este sentido, la aprobación del Estatuto de la Agencia Tributaria, mandato legal incumplido desde hace veinte años, es una oportunidad para resolver estos problemas de ahí, la insistencia de nuestra IHE en su aprobación como elemento central para la reforma de la AEAT.

Sobre este tema ya hemos hablado en páginas anteriores.

8.- ACTUACIONES EN MATERIA DE DELITO FISCAL Y OTROS DELITOS SOCIO-ECONÓMICOS

A. INTRODUCCIÓN.

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

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

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

B. PROPUESTAS EN MATERIA DE DELITOS SOCIO-ECONÓMICOS.

B.I. Creación de un nuevo tipo de delito.

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

La tipificación de este delito permitiría castigar la riqueza injustificada sin connotaciones tributarias[1].

La equiparación entre lo inexplicable y lo delictivo es la única manera no ingenua de afrontar la lucha contra la criminalidad de nuestro tiempo, es necesario dar respuesta a todos los sentimientos sociales de escándalo ante obscenas exhibiciones de riqueza cuyo origen no puede explicarse.

Se trata de atacar la riqueza acumulada por personas cuyas actividades conocidas o sus rentas declaradas no justifiquen su patrimonio.

Además se puede tipificar:

> ***Propuesta 117ª. Debe de tipificarse un delito de "ofrecimiento de servicios e instrumentos idóneos para cometerlo" con independencia de sus resultados y de la organización de estructuras y redes al servicio instrumental o técnico jurídico del fraude.***

B.II. La AEAT y la lucha contra el blanqueo y la delincuencia económica.

Es necesario que se mantenga la implicación de la AEAT y de las demás instituciones en la lucha contra el blanqueo y la delincuencia económica y financiera más grave, es necesario en la lucha contra el fraude.

Tal y como señala este Informe, el fraude fiscal no es, en el fondo, sino una subespecie de los fraudes sociales y de las actividades económicas ilegales. Por esto luchar contra el mismo no puede hacerse al margen de una visión general de tales fraudes sociales y actividades económicas ocultas.

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

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

Cuando se quiere usar o disfrutar de esos beneficios o ganancias previamente ocultados, tratando de justificar su origen, se utilizan los mismos medios en muchos de los casos: uso y disfrute de patrimonio a nombre de terceros o

sociedades fiduciarias, billetes de lotería premiados, operaciones en los mercados de valores...

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

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

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

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

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

Propuesta 118ª._En particular, configurar unidades especializadas en la localización y administración de bienes procedentes de la delincuencia económica.

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

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

La lucha contra la delincuencia económica lleva aparejada sentencias con un gran peso económico, desgraciadamente, la práctica y realidad de esta parte

de la ejecución de las condenas demuestra, en general, la gran ineficacia del Sistema Judicial, en lo que respecta a la incautación de bienes y cobro de multas.

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

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

Por otra parte, un problema derivado del anterior es la necesidad de administrar adecuadamente estos bienes, autentica asignatura pendiente de nuestro sistema; sirva como ejemplo de buena práctica a seguir la administración del Pazo Bayón y, como ejemplo negativo, la práctica habitual de nuestros Juzgados.

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

Propuesta 119ª. Creación de Juzgados especializados en delitos económicos.

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

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

Propuesta 120ª. Reconocer a la AEAT la competencia para investigar los delitos contra la Hacienda Pública.

La AEAT no tiene competencias propias en la investigación, persecución e instrucción de los delitos contra la Hacienda Pública, teniendo encomendado, por Ley, el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento, y represión de los delitos públicos en el ámbito de sus competencias, siendo la principal competencia de la AEAT que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios[2].

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

En los conocidos como expedientes de investigación, la AEAT está realizando una función de auxilio judicial muy relevante, pero con muchas limitaciones, sería y mucho más eficiente que la AEAT tuviese entre sus competencias la persecución e investigación de los delitos contra la Hacienda Pública, y que pudiera con respecto a estos delitos convertirse en Policía Judicial.

La nueva Policía Fiscal debería encargarse de la persecución de los delitos fiscales; mientras no se cree la misma, determinadas unidades de la AEAT podrían ver atribuidas esta función, siendo catalogadas como Policía Judicial.

Esto debería suponer que, determinadas unidades de la AEAT tendrían la consideración de Policía Judicial a efectos de la persecución de los Delitos contra la Hacienda Pública o bien que se encargase de tales cuestiones la Policía Fiscal

Incluso, podría articularse, de manera semejante a como se hace en Alemania, que determinadas unidades u oficinas de la AEAT (distintas de las que realizan comprobaciones tributarias) pudieran ocupar el lugar del Ministerio Fiscal, con todos sus derechos y obligaciones para investigar delitos contra la Hacienda Pública.

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

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

Siendo este un procedimiento altamente ineficiente. Si alguna oficina u órgano de la AEAT tuviese competencias para la investigación de los delitos, no debería paralizar su investigación y solo judicializaría el expediente en el momento en que las actuaciones requirieran actuaciones que afectaran a derechos fundamentales.

Además, esta situación determina en ocasiones situaciones indeseables, en las que, en determinados procedimientos judiciales que tienen por objeto entre otros delitos el Delito contra la Hacienda Pública (en adelante, DHP), se requiere por los jueces a la AEAT para que nombre a Inspectores o Técnicos de Hacienda para que auxilien a la Policía en sus investigaciones.

Propuesta 121ª. Creación de equipos mixtos con la Fiscalía para la investigación de delitos económicos graves.

La investigación de los delitos fiscales y de los delitos económicos y financieros[3] graves requiere conocimientos técnicos, contables y fiscales. Los nuevos modelos que se propugnan, en los proyectos de reforma procesal penal, otorgan al fiscal la dirección de la investigación.

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

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

- La simplificación de los procedimientos de investigación, sin necesidad de nombrar peritos o funcionarios en auxilio, sin tener que ser habilitados para cada actuación.
- La utilización de facultades policiales en la fase de investigación.
- La pronta judicialización de los asuntos.

Todo ello conllevaría la existencia de un Equipo cohesionado, coordinado y especializado en la lucha contra el fraude, integrado por personal de la Administración Pública y la Administración de Justicia, el cual garantizaría un funcionamiento eficaz y ágil, permitiendo la simplificación del procedimiento con ahorro de tiempo y sin la pérdida de ninguna garantía procesal para el investigado.

Propuesta 122ª. Reorganizar las distintas unidades de la AEAT que tienen encomendadas tareas relacionadas con Delitos contra la Hacienda Pública y la colaboración con jueces y fiscales.

En la actualidad, las "competencias" en materias relacionadas con DHP y otros delitos están repartidas y distribuidas de manera poco eficiente. Produciendo en su funcionamiento duplicidades, en ocasiones, descoordinación y, sobre todo desde fuera de la AEAT, el desconocimiento por Jueces y Fiscales de a quién han de dirigirse.

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

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

- La Oficina Nacional de Información e Investigación de Aduanas e Impuestos Especiales,
- Vigilancia Aduanera, etc.

Debería estudiarse una reorganización de tareas y simplificación e integración de unidades con funciones en esta materia, consiguiendo que cualquier comunicación de la AEAT con los Jueces y Tribunales pasase por un órgano u oficina única en la AEAT4, facilitando la interlocución y ordenando racionalmente las tareas. Nuestra propuesta es que dicha oficina única sea la ONAF, y sus equipos operativos, y se construya en base a la actual ONIF, manteniendo y ampliando sus competencias.

Propuesta 123ª. Creación en el ámbito de la AEAT de equipos integrados especializados en delitos contra la Hacienda Púbica en sentido amplio, integrados en la futura ONAF.

El descubrimiento de los DHP y su investigación es una cuestión compleja, en ocasiones, reviste caracteres supranacionales, de criminalidad organizada, de utilización de estructuras opacas y que, con mucha frecuencia, engloba una conducta defraudatoria en la que se consuman delitos fiscales, de alzamiento de bienes, de blanqueo, corrupción…. Causando un gran perjuicio económico, no sólo a la Hacienda Pública sino al sistema económico, y a la propia estructura del Estado, en general y generando, cada vez más, un elevado grado de alarma social.

Si entre todos no somos capaces de darle un tratamiento adecuado a estas conductas, se produce el descrédito de la AEAT y del sistema judicial.

A nivel interno de la AEAT, debieran potenciarse y homogeneizarse las competencias de los Equipos encargado de temas relacionados con el delito, que deberían estar conformados por personal de las áreas de Inspección y Recaudación.

Esto permitiría investigar y denunciar conjuntamente los delitos fiscales y de alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, junto con otros delitos que, en su caso, se detecten por la Administración.

Las ventajas de la creación de estas unidades conjuntas o integradas son:

- Esta actuación coordinada permitiría la denuncia conjunta de los hechos delictivos, la incoación de un solo procedimiento penal, que permitiría el enjuiciamiento de los comportamientos delictivos complejos que constituyen una unidad delictiva cohesionada de modo material, como sucede en aquellos supuestos de delitos instrumentales en el que uno

de los delitos constituye un instrumento para la consumación o la ocultación de otro, así, en múltiples ocasiones, un delito fiscal está relacionado con un cohecho, una falsedad documental, una malversación de bienes, una alzamiento de bienes, un blanqueo de capitales, etc.

- Mostrar la conducta defraudatoria en su totalidad, resultaría más eficaz y eficiente, permitiendo y reforzando la convicción del juzgador respecto a la intención delictiva de los denunciados.

Estos Equipos acompañarían al procedimiento hasta su finalización, permitiendo que la AEAT pusiera más esfuerzo en conseguir que las sentencias por delito sean condenatorias y que se ejecuten las sentencias por DHP, para que se cumplan las funciones de la pena, para que las penas cumplan su finalidad preventiva, para que ningún obligado tributario "PREFIERA" la vía penal y teniendo claro que la vía penal no es ni la AEAT la considera un "instrumento de cobro".

Estos equipos estarían adscritos a la ONAF.

Propuesta 124ª. Introducir el principio existente en la legislación alemana de "prohibición de compensación" a efectos del cálculo de la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública.

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

Esta última conducta, únicamente queda sancionada cuando se materializa en un dejar de ingresar o en una obtención indebida de devoluciones.

Muchas veces una conducta claramente defraudatoria queda impune por el juego de las compensaciones previstas en la normativa de los tributos que permiten que una conducta defraudatoria se diluya.

Por ejemplo, pensemos en una empresa que contabiliza facturas falsas en enero por una cuantía de 1.000.000 €. Tanto su deducción como gasto como la deducción como IVA soportado del importe de IVA reflejado en la factura suponen una defraudación superior al importe establecido como umbral del DHP.

Si la empresa deja de ingresar ese importe en IVA u obtiene una devolución superior a la debida como consecuencia de esa factura falsa, habrá cometido un DHP, siempre que el resultado de la última liquidación sea a ingresar o a devolver.

Sin embargo, si al final del ejercicio el resultado de la liquidación es "a compensar" (porque, con posterioridad a la defraudación, soportó gran cantidad de IVA), no habrá cometido nada más que una infracción administrativa. El cálculo de la cuantía defraudada "a efectos penales" se cuantifica "anualmente", permitiendo la compensación hacia atrás. Si ese importe lo va compensando poco a poco en los años siguientes sin que nunca se dé la falta de ingreso por más de 120.000 €, no existirá delito.

Siguiendo con nuestro ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades, si la entidad, teniendo resultado contable positivo, no tenía bases imponibles negativas de años anteriores pendientes de compensación o deducciones pendientes de aplicar, habrá cometido un delito contra la Hacienda Pública.

En el caso de que tuviera bases imponibles negativas, pedirá a la Inspección que se compensen y que se modifiquen, en su caso, las liquidaciones relativas a años posteriores si en ellas ya se habían compensado esas mismas bases imponibles negativas.

No existirá cuota defraudada superior a 120.000 € como resultado de la aplicación de bases negativas o de deducciones pendientes de compensar de ejercicios anteriores.

Si, además, ese ejercicio la entidad tiene resultados negativos, las facturas falsas, únicamente incrementarán las bases imponibles a compensar en ejercicios futuros y tampoco se habrá cometido delito en el momento de su acreditación.

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

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

Propuesta 125ª. Definir en la LGT, mediante una enumeración cerrada de los mismos, qué son "beneficios o incentivos fiscales" y, por ello, concretar la pena accesoria de "pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales" prevista en el Código Penal.

El artículo 305 y el 310 bis del Código Penal prevén como pena accesoria, para el caso de delitos contra la Hacienda Pública, la pérdida de beneficios e incentivos fiscales.

En un sistema fiscal como el nuestro, plagado de regímenes especiales que, en muchas ocasiones, son verdaderos beneficios fiscales, bonificaciones, deducciones, incentivos, etc.; en aras de la seguridad jurídica y, para facilitar el cumplimiento de esta pena accesoria, debería incorporarse un listado en la LGT que enumere qué se considera expresamente incentivo o beneficio fiscal, al menos, a estos efectos.

Propuesta 126ª. Modificar el artículo 180 de la LGT, para adecuarlo al artículo 305 del Código Penal.

Teniendo en cuenta que el artículo 305.5 del Código Penal es posterior a la redacción del artículo 180 de la LGT, y el primero prevé que la Administración tributaria liquide los conceptos vinculados con un delito fiscal, urge que se desarrolle el artículo 180 de la LGT, para establecer cómo y cuándo la Administración debe liquidar.

Si no se desarrolla este extremo, considerando que el 305.5 dice que la Administración "*podrá liquidar*" y no especifica cuándo y cómo se podrá hacer, y solo se remite a la LGT, para decir que esa liquidación seguirá la tramitación que, al efecto, establezca la normativa tributaria, no queda claro si en este momento la Administración debe o no liquidar.

Propuesta 127ª. Desaparición del blindaje frente a la sanción del denominado "conflicto en la aplicación de la norma".

Es necesario adoptar medidas de potenciación de la credibilidad de las instituciones en general y de la AEAT y el sistema tributario en general.

En este sentido resulta necesario la Simplificación y coherencia de nuestro sistema fiscal: Una normativa fiscal que establezca un sistema justo, claro, sin ambigüedades, y razonablemente simple.

La principal competencia de la AEAT es que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios.

El Derecho Penal, al perseguir las conductas defraudatorias más graves, otorga la mayor protección (que prevé el Estado de Derecho) a la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La actuación de la AEAT frente a los contribuyentes tiene que ser **seria, eficaz** y **previsible** porque es la encargada de que esa obligación constitucional se cumpla mediante la aplicación del sistema tributario.

Si como resultado de los plazos de las actuaciones, del carácter de las mismas, de las necesidades de recaudación urgente, de figuras como el "conflicto en la aplicación de la norma", que ampara conductas claramente defraudatorias,

blindándolas de sanción, los contribuyentes tienen la sensación de que la Administración tributaria no les ha exigido aquello que debían haber ingresado, o no les ha sancionado, cuando eludieron el ingreso de aquello que les correspondía ingresar, la actuación de la AEAT no tendrá los efectos deseados de prevención general y especial frente al fraude. Lo que, a su vez, redundará en que el sistema tributario no se aplique con generalidad a TODOS los obligados tributarios.

Si trasladamos este tipo de actuaciones, poco serias, a quienes cometen delitos fiscales, este tipo de actuaciones no solo dejan de ser ejemplarizantes, intimidatorias, disuasorias... sino que puede volverse en incentivadora de conductas defraudatorias, y más en un ámbito en el que el delito supone un importante beneficio económico para el delincuente.

Si los contribuyentes incumplidores tienen la sensación de que no ocurre nada, o nada más que consecuencias económicas, pueden hacer un estudio de las posibilidades de que le inspeccionen descubran su defraudación y le hagan pagar por ella, y que, aun así, valoren que, financieramente, le sale "a cuenta".

El Derecho Penal entonces, no podrá cumplir su tarea de proteger la obligación de contribuir, castigando a aquellos que de manera más grave la vulneren o incumplan.

Propuesta. 128ª Dar publicidad desde la AEAT a las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública.

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

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

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

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

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

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

La reforma del Código Penal en la Ley Orgánica 7/2012, establece la continuación de las actuaciones recaudatorias para el cobro de la deuda, salvo la suspensión concedida por el Juez. Esta nueva regulación debe desarrollarse y trasponerse a la Ley General Tributaria

Propuesta 129ª. Equiparación de las deudas por responsabilidad civil derivadas de delitos, con las tributarias, a los efectos de su gestión recaudatoria.

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

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

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

menos, que lo sea en aquella cuantía que no exceda la de la sanción administrativa que hubiese procedido, de no haberse juzgado el caso en la vía penal.

Propuesta 130ª: Establecimiento de consecuencias de la falta de aportación de garantías ofrecidas, en las condenas por delitos frente a la Hacienda Pública.

La Ley Orgánica 7/2012 ha supuesto la posibilidad de continuar actuaciones recaudatorias para asegurar el cobro de las deudas surgidas de una eventual condena por delito frente a la HP, siempre y cuando el Juez no determine la suspensión por aportación de garantías por el acusado o su dispensa. Pero no se prevé que ocurriría si, suspendidas las actuaciones recaudatorias, la garantía no llegare a aportarse.

Se propone, en consecuencia, que se regule expresamente el mantenimiento de medidas cautelares, en tanto no se aporte la garantía ofrecida; transcurrido el plazo otorgado para la aportación de la garantía, sin que se haya producido, aquéllas continuarían vigentes.

Propuesta 131ª. Se propone transformar al excusa absolutoria del 305.4 del Código Penal en una atenuante, introduciendo un concepto material de espontaneidad de forma que su concurrencia quede excluida cuando quepa suponer racionalmente que el defraudador sabía que la autoridad judicial o la administración tributaria habían descubierto los hechos de los que pretenda autoinculparse.

La excusa absolutoria no cumple con su pretendida función de estimular el cumplimiento espontáneo de las normas tributarias, porque:

a) La existencia de la excusa absolutoria supone un privilegio injustificado para los delincuentes fiscales; la reparación de los efectos del delito no elimina en las demás figuras delictivas la responsabilidad penal.

b) la actual configuración de carácter formal de la espontaneidad permite, especialmente en los incumplimientos más graves (cometidos a través de testaferros y sociedades interpuestas), tener permanentemente abierta la posibilidad de regularización. Ello elimina en gran medida el efecto de prevención general y especial que debe tener el tipo penal.

Los problemas expuestos pueden solucionarse con las siguientes medidas:

Propuesta 132ª. Supresión o limitación de los efectos del atenuante de reparación del delito fiscal del artículo 305.6 del Código Penal

Con el actual artículo 305.6 del código penal, al contribuyente que es cogido "in fraganti", se le reduce la pena hasta un 75% (dos grados), siempre que reconozca los hechos y repare el daño. Esto provoca que muchos delincuentes fiscales, eludan su castigo a cambio de devolver el dinero que Hacienda ha demostrado que ha defraudado. Con ello, la ejemplaridad y fuerza del castigo queda totalmente aligerada, así como se lanza el mensaje de que el contribuyente defraudador nunca irá a la cárcel si paga.

La gravedad del delito fiscal, nos hace instar la desaparición de este atenuante, o al menos rebajar sus efectos.

Propuesta 133ª. Elevación del tipo penal del delito frente a la Hacienda Pública a los 600.000 euros. Consideración del delito fiscal como delito continuado. Ingreso automático en prisión. Aumento del plazo de prescripción del delito fiscal.

Finalmente, aunque la cifra de 120.000 euros que hay que sobrepasar pudiera parecer elevada, la realidad es que hay miles de expedientes que saturan los juzgados de lo penal por causas de delito fiscal, incrementando los tiempos de tramitación de estos expedientes. Ello provoca que cuando recae sentencia, las posibilidades de cobro son nulas. Asimismo, por el juego de los atenuantes penales, las penas que están próximas al umbral del tipo penal, suelen ser castigadas con multas en sus tramos mínimos, inferiores en ocasiones a los que recaerían en el ámbito administrativo, sin llevar aparejado el ingresos en prisión, por lo que el reproche jurídico es menor que si las actuaciones se culminaran por la AEAT.

Ello, unido a la severidad del castigo de ingreso en prisión, nos lleva a valorar la conveniencia de aumentar el umbral del delito, hasta los 600.000,00 euros, y aumentar la pena para que, aún en el caso de que se repare el daño, o no se tenga de antecedentes penales, se ingrese real y efectivamente en prisión, de recaer sentencia condenatoria.

Con ello se pretende distinguir los casos graves de delito, que comportarían el ingreso en prisión automático, de los menos graves, que se rebajarían penalmente y se les aplicaría el procedimiento inspector.

Por otra parte, se propone que este aumento de los tipos no se aplique de manera retroactiva, para evitar los efectos de despenalizar a contribuyentes, no queden impunes, ya que el procedimiento inspector ya estaría prescrito en la mayoría de los casos.

Asimismo se propone la modificación del código penal, en el sentido de considerar los delitos fiscales de un contribuyente como delitos continuados, a los efectos de suma de cuotas defraudadas. Es decir, que se sumen los correspondientes delitos, para ver si se supera el límite de los 600.000 euros. Actualmente el Código establece que los delitos se computen ejercicios a ejercicio, por lo que un contribuyente que defraude cada año 119.999 euros, no sería enjuiciado, a pesar de que en cinco años podría haber defraudado casi 600.000 euros.

Finalmente se propone el aumentar el plazo de prescripción a los de 5 a 6 años.

1 Según Gonzalo Quintero Olivares la creación del delito de TENENCIA INJUSTIFICABLE DE BIENES está recomendado en documentos de la OCDE.

2 LEY 31/1990, DE 27 DE DICIEMBRE. Art. 103. Uno.6 (redactado conforme a la disposición adicional trigésima cuarta de la LEY 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE núm.313, de 30 de diciembre).

3 El término “delitos económico y financiero” se refiere, en términos generales, a cualquier delito no violento que da lugar a una pérdida financiera. (Undécimo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Justicia Penal, 2005).

Estos delitos, por lo tanto, comprenden una amplia gama de actividades ilegales, incluidos el fraude, la evasión tributaria y el blanqueo de dinero.

4 Sin perjuicio de que necesariamente tuviera implantación en las Delegaciones con más carga en esta materia

9.- PROPUESTAS EN MATERIA DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES.

A. NOTA PREVIA.

Aunque relacionadas intensamente con las medidas propuestas para luchar contra el contrabando, como manifestación de la "economía ilegal", ver *supra*, la existencia dentro de la AEAT del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (IIEE), así como la tradicional especialización de la Inspección de Hacienda en este terreno, nos llevan a exponer diferentes medidas al respecto.

B. ÁMBITO DE LAS PROPUESTAS.

Estas propuestas se dirigen a exponer las reformas formuladas por la IHE en este Informe, en el marco de algunas de las competencias del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

B.I La naturaleza y el ámbito de los órganos de Aduanas e IIEE.

A estos efectos, es de destacar que este marco es amplio y variado, tanto por razones históricas, como organizativas, y aunque, "*grosso modo",* las competencias de este Departamento pueden agruparse en las dos grandes rúbricas que le dan su nombre, Aduanas e Impuestos Especiales, hay que hacer algunas consideración y matizaciones a las mismas, que condicionan completamente su análisis:

B.I.a) Aduanas.

Así, en materia de Aduanas, hay que considerar lo siguiente:

1º) Amplias funciones de Aduanas: Las tareas de control van mucho más allá de la simple recaudación de los derechos aduaneros que, por otro lado, desde la segunda mitad del siglo XX, están sufriendo un proceso de continua reducción, fruto de la liberalización del comercio internacional que, previsiblemente se incrementará de forma notable, si llega a aprobarse el Tratado de Libre Comercio entre la UE y EEUU[7].

De hecho, entre las cuatro misiones que tiene la Aduana, según el Código Aduanero de la Unión[8], solamente la última se refiere al control aduanero e. incluso en este supuesto no lo establece de forma principal, sino del siguiente modo: *"mantener un equilibrio adecuado entre los controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo".*

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

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

Hay que tener en cuenta, también, que la Unión Aduanera es una competencia exclusiva de la Unión Europea (art. 3 a) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en adelante, TFUE) y, de hecho, es uno de sus pilares históricos básicos.

Ello comporta que toda la normativa básica en esta materia sea comunitaria y

---

7 La recaudación actual por derechos aduaneros en España es inferior a la que se obtiene, por ejemplo, del impuesto sobre las primas de seguros.

8 Aprobado por Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, pero todavía no en vigor. La misión de las autoridades aduaneras se concreta en su art. 3.

no nacional.

Sin embargo, en el estadio actual de construcción de la Unión Europea, son los Estados miembros quienes gestionan la frontera exterior común, por lo que la normativa sobre organización aduanera y, en parte, sobre procedimientos aduaneros, sí es nacional. y el conocimiento de esta normativa (compleja y ajena a nuestra concepción jurídica tradicional), así como el contacto con la Comisión Europea o con las Administraciones Aduaneras de otros Estados miembros, es mayor que en otras áreas.

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

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

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

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

Los medios materiales con los que debe contar la Aduana y, por lo tanto, su

Presupuesto, difieren bastante de los tradicionales en una "Administración tributaria", pues en el Presupuesto de la Aduana debe contemplarse los siguientes conceptos, a menudo de importes extraordinariamente elevados:

Los medios propios de Vigilancia Aduanera, como puedan ser barcos, aviones, vehículos terrestres, sistemas de vigilancia y escucha, o partidas reservadas para el pago de confidentes, etc.

Medios propios de los recintos aduaneros, como puedan ser escáneres para los reconocimientos no intrusivos, balanzas y básculas de todos los tamaños, reactivos antidroga, medios propios de los laboratorios de Aduanas, dispositivos y medios para escanear personas o animales, precintos, recintos para animales incautados, etc.

B.I.b). Impuestos Especiales.

En lo que hace referencia a los Impuestos Especiales, la IHE desea hacer las advertencias siguientes:

a) Sobre las competencias de los órganos de Aduanas de la AEAT respecto de los IIEE, hay que tener en cuenta que:

a.1) Éstas alcanzan a Impuestos que, técnicamente no tienen la consideración legal de "Especiales", como puedan ser todos los nuevos tributos energéticos[9].

a.2) La competencia no es completa, porque la gestión del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte está conferida al Departamento de Gestión Tributaria.

a.3) La importancia de la figura de la Intervención de Impuestos Especiales regulada en el artículo 48 del Reglamento de Impuestos Especiales como forma de control más inmediato y cercano al contribuyente en la prevención temprana del fraude y asesoramiento

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

en una materia compleja de los establecimientos sujetos a la misma y que supone en este ámbito el ejercicio de una función intermedia entre la dicotomía gestión-inspección.

a.4) El Departamento tiene competencias que no encajan en ninguna de estas dos categorías, como puede ser el control de la producción y transformación del azúcar y al isoglucosa o la gestión y régimen sancionador relativo al Intrastat.

a.5) Las bases imponibles de la mayoría de los Impuestos Especiales, a diferencia de lo que ocurre con el resto del sistema tributario, son unidades físicas, no magnitudes monetarias, por lo que el control de los mismos pasa más por un control de unidades de productos, que de valores o precios, lo que supone la explicación de porqué la competencia del control de estos tributos está conferida a este Departamento.

C. PROPUESTAS A MEDIO PLAZO EN ADUANAS E IIEE.

Las propuestas de este apartado son aquellas sobre las que la sociedad y la IHE deben ir reflexionando para su consecución ulterior.

C.I. Constitución del Servicio de Vigilancia Aduanera como resguardo aduanero y como verdadera Policía Fiscal.

Ya hemos insistido en la importancia de crear una verdadera Policía Fiscal cuyo embrión es el Servicio de Vigilancia Aduanera. Como paso previo resulta imprescindible reforzar este Servicio de Vigilancia Aduanera, para permitir transformarlo, a medio plazo, en el resguardo fiscal y aduanero del Estado. Solo esta medida permitiría que la AEAT ejerciera verdaderamente su función de control de los recintos aduaneros y eliminaría las situaciones de falta de coordinación con otras Fuerzas y Cuerpos de Seguridad.

Este refuerzo conseguiría, además, dotar a Vigilancia Aduanera de los medios humanos necesarios para que se pudiera constituir en una verdadera Policía

Fiscal del Estado[10], que es una propuesta ya recogida en apartados anteriores de este informe.

Propuesta 134ª. Reforzar en todos los órdenes al Servicio de Vigilancia Aduanera como paso previo para su configuración como Policía Fiscal.

C.II- Cambios en la formación y competencias del Cuerpo de Inspectores en relación con la policía fiscal.

Este refuerzo debería complementarse con un replanteamiento de la formación y de las competencias del Cuerpo de Inspectores de Hacienda, que como cuerpo directivo de la Administración tributaria del Estado, debería ser capaz de dirigir también a este órgano policial.

Por ello, en la formación de los Inspectores de Hacienda deben incluirse materias de tipo policial, además de las propias de la Dirección Pública.

Propuesta 135ª. En preparación de la futura Policía Fiscal, introducir en la formación de los Inspectores de Hacienda materias y técnicas de carácter policial.

D. PROPUESTAS A CORTO PLAZO EN ADUANAS E II.EE.

A corto plazo, dado que el modelo de control aduanero y de IIEE es similar al existente en el ámbito de la Inspección Financiera y Tributaria y en el de Gestión Tributaria, la mayoría de propuestas de mejora que se pueden efectuar son comunes a las planteadas para estas otras áreas. No obstante hay problemas específicos en esta área: por ello se recogerán algunas propuestas en este sentido.

---

10 Las plantillas de Vigilancia Aduanera han sufrido, en mayor medida quizá, que otras áreas, una reducción de su capacidad operativa, tanto por el envejecimiento de su personal y la disminución de efectivos, como por el hecho de que se han demandado sus actuaciones en apoyo de otros órganos de control tributario, y en la apertura de nuevas líneas o campos de actuación (delitos de blanqueo de capitales y contra la Hacienda Pública), que exceden de las tradicionales de lucha contra el contrabando.

Propuesta 136ª. Redimensionamiento de las plantillas de Aduanas e II.EE., potenciando las unidades de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales, así como las de Intervención de II. EE., mediante la adecuada asignación de subinspectores y de agentes tributarios y la ampliación del ámbito de competencias de la función interventora.

En general, las plantillas de Aduanas de la AEAT adolecen actualmente de dos graves problemas:

3.2.1 Muy reducido número de efectivos. Aunque este problema es general en toda la AEAT, entendemos que, en el ámbito de Aduanas, es más acuciante, tanto por la mayor incidencia del envejecimiento de la plantilla en los funcionarios del antiguo Cuerpo de Inspectores de Aduanas, como por el incremento constante de funciones que se han asignado a este Departamento en los últimos años, lo cual ha llevado a que la recaudación de los tributos a la importación ya no sea su labor esencial.

3.2.2 Incorrecta distribución del personal existente entre las distintas Regionales entre sí, y con los Servicios Centrales, problema también común, en parte, con el resto de áreas de la AEAT, producido por la necesidad de reforzamiento de los Servicios Centrales, frente al hecho de que, hasta hace muy poco, la Aduana se estructuraba en torno a la figura del Administrador de recinto o del Administrador de Aduanas (provincial), y de los cambios en los circuitos logísticos nacionales e internacionales.

Propuesta 137ª. Realizar una mayor y mejor integración de los órganos de la Inspección de Aduanas, con los de la Inspección Financiera y Tributaria, de modo que existan verdaderas unidades integradas por personal de los dos ámbitos de trabajo.

Propuesta 138ª. Mientras ello no se consiga, o adicionalmente al punto anterior, habilitar a los órganos de la Inspección de Aduanas e IIEE a realizar comprobaciones de tributos interiores, especialmente en la defraudación de IVA relacionada con productos sujetos a impuestos

especiales como el sector de hidrocarburos y bebidas alcoholicas.

Esto permitiría, en el momento actual de crisis económica y de limitación de recursos personales en la Agencia Tributaria, que personal altamente cualificado sea rentabilizado en actuaciones de control tributario de otras figuras tributarias afines y relacionadas con los impuestos de su competencia, como es el caso del IVA, cuando la metodología de este tipo de fraude está claramente experimentando un desmesurado crecimiento.

Propuesta 139ª. Creación de Unidades de Investigación en los Servicios Territoriales de Inspección de Aduanas e II.EE. Estas unidades se integrarían funcionalmente en la ONAF.

Para llevar a cabo actuaciones de control de tramas organizadas, como las indicadas en la propuesta anterior, o para desarrollar actuaciones de control en muchos de los tipos de metodología fraudulenta de Aduanas e II.EE. descritos, o para llevar a cabo actuaciones judicializadas frente a delitos contra la Hacienda Pública o de blanqueo de capitales, se requiere una especialización, unos procedimientos de investigación y un personal operativo que una Unidad de Inspección convencional no tiene.

De hecho, en la actualidad, la Aduana ha cedido casi completamente sus funciones de investigación al Servicio de Vigilancia Aduanera, con los peligros, para la eficaz dirección de estas actuaciones por parte del Cuerpo de Inspectores de Hacienda, que se señalaban anteriormente.

Propuesta 140ª. Incremento del control de las exportaciones, tanto en análisis de riesgos, como en controles físicos e inspectores, especialmente de aquellas mercancías más sensibles (consumo masivo, poco volumen y alto valor, etc), y tanto de su realidad como de su valor, para evitar su desvío al mercado sumergido interior.

El fin fundamental de esta medida es mejorar el seguimiento y control del cumplimiento por parte de los correspondientes obligados tributarios de la correcta presentación y, en su caso, subsanación de las declaraciones tributarias modelos: 512, 521, 544, 547 y 548, dotando a la ONII de los medios personales operativos necesarios para poder efectuar operaciones de campo y de comprobación necesarias para poder sondear y detectar tempranamente comportamientos y organizaciones tendentes al fraude fiscal.

Propuesta 141ª. Mejora en las herramientas de análisis de Aduanas.

Se perciben carencias en determinadas informaciones importantes contenidas en las declaraciones ENS o DUAS de importación. En el caso de bienes muebles perfectamente identificados y que sirven como medio de transporte para las mercancías, sería muy útil y eficaz indiciar y crear dominios en la herramienta corporativa Zújar (ENS y DIP, DEP y DTP) para permitir realizar búsquedas a través de la funcionalidad colectivos referida a dicha información, especialmente, en lo que se refiere a la información sobre matrículas y números de bastidor de los vehículos que se utilizan como medios de transporte internacional.

Propuesta 142ª. Revisión de los supuestos de no sujección y exención del IEDMT, con medidas como la supresión de la exención de matrícula turística y la revisión de las condiciones para la aplicación de la exención por minusvalía.

La exención para la llamada "matrícula turística" pudo tener justificación en el momento de su creación en los años 60, como mecanismo para el fomento del turismo extranjero pero, en la actualidad, ha quedado como una figura claramente regresiva, cuya existencia permite la matriculación, sin el pago del impuesto, de coches de alta gama por residentes en países terceros que pasan períodos vacacionales en España, normalmente en invierno, con la única limitación de que no pueden usarlo más de 6 meses durante cada año.

La exención de vehículos de minusvalidos ha sido tradicionalmente foco de fraude y de inequidades, ya que no se establecía limitación alguna del valor de los vehículos. Ello recomendaba haber establecido limitaciones cuantitativas sustituyendo la exención por una bonificación del Impuesto. Actualmente, tras la modificación operada en la tarifa del Impuesto y su vinculación con el gardo de emisión hacer perder mas aun el sentido de la exención al existir ya numerosos vehículos que tributan a un tipo cero, incluido vehículos de gama alta.

Propuesta 143ª. Extensión de la obligación de pago mediante tarjeta bancaria a los suministros de gasóleo bonificado

Se trataría de los suministros efectuados mediante el procedimiento de ventas

en ruta, pues son de los pocos suministros de este tipo de gasóleo, cuyo coste para el Erario Público es importante, que no están controlados a través del sistema EMCS o de medios específicos de pago, considerando como tal sólo las tarjetas de gasóleo bonificado.

Propuesta 144ª. Inclusión de los cigarrillos electrónicos en el ámbito objetivo del IE Labores de Tabaco, en caso de contener nicotina o sustancias potencialmente nocivas y el establecimiento de un tipo efectivo reducido del vino como medida de control más que por los efectos recaudatorios.

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

Sin embargo, la existencia de fraudes e irregularidades en la circulación del vino y en la fabricación clandestina de alcoholes hace aconsejable la fijación de un tipo efectivo para el vino ya que determinadas infracciones especificas de la ley al incumplimiento de normas de control vinculan la sanción a imponer a un porcentaje de la cuota que en el caso de tratarse de vino no pueden imponerse por existir un tipo cero y por ende cuota cero.

Propuesta 145ª. Revisión de la imposición energética y particularmente en relación con los Impuestos sobre la electricidad para evitar supuestos similares a lo ocurrido con el Impuesto sobre Venta Minorista de determinados Hidrocarburos aulado por la reciente sentencia del TJ CE de 27 de febrero de 2014.

E. LA LUCHA CONTRA LA "ECONOMÍA ILEGAL". ACTUACIONES EN MATERIA DE CONTRABANDO.

E.I. Introducción.

El fraude fiscal, en cualquiera de sus formas y manifestaciones, es un comportamiento anti-social y anti-solidario, pero no el único. Además, suele o puede vincularse con una cultura permisiva con relación a determinados comportamientos delictuales que, por diferentes razones, no tienen la adecuada sanción social, tal y como se ha indicado en este Informe en el Capítulo destinado a la exposición de medidas relacionadas con la llamada

“economía ilegal”.

En otro orden de cosas, al igual que es difícil la definición e identificación del fraude fiscal, especialmente, en áreas cono la planificación fiscal agresiva, es muy compleja la delimitación entre fraude fiscal y actividades como la economía ilegal/sumergida; es más, delimitar éstas no es nada sencillo ni existe consenso al respecto.

En cualquier caso, las actividades delictuales generan ingresos, es más, algunas como el tráfico de estupefacientes, producen cantidades ingentes de recursos que suelen, asimismo, no ser declarados al Fisco.

Por otro lado, una estrategia coherente de lucha contra actividades contrarias al Código Penal y el Derecho Público en general plantea una visión integrada de las mismas y de las actuaciones contra tales actividades.

Por ello, es imprescindible plantearse la lucha contra la ocultación de resultados y patrimonios vinculados a actividades delictuales como un elemento más en la lucha integral, planificada y a largo plazo contra el fraude.

Por último, actividades ilegales y sancionadas penalmente como el contrabando inciden directamente en la recaudación impositiva, en especial, de los IIEE; es más, parte de las actividades de la Agencia Tributaria están destinadas a la lucha contra la misma, mediante acciones del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y el Servicio de Vigilancia Aduanera.

Todo ello, conlleva la necesidad de exponer en este Informe una serie de propuestas para mejorar la lucha contra las actividades ilegales y delictivas, pues de esta manera se reducida el fraude fiscal, negaría cualquier clima social permisivo al respecto, se aumentará la recaudación y se mejorará la eficacia y eficiencia de la Agencia Tributaria.

Dado que en epígrafes anteriores nos hemos centrado en el área aduanera de la AEAT, parece conveniente que centremos la atención en una actividad ilícita, perseguida clásicamente por las Aduanas como es el contrabando.

E.II. Propuestas en materia de lucha contra el contrabando.

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

Al respecto se propone lo siguiente:

Debe mejorarse la delimitación normativa del concepto de comercio ilícito.

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

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

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

Propuesta 146ª. Mayor control sobre los productores, fabricantes y comercializadores de productos sobre los que se observa mayor incidencia del contrabando.

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

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

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

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

Departamento de Aduanas.

Propuesta 147ª. Especialización y dotación de mayores recursos humanos en el Departamento de Aduanas e IIEE para luchar contra el contrabando.

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

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

Propuesta 148ª. Regular el pago a confidentes para supuestos de denuncia de delitos y no solamente en los casos de contrabando.

Creemos que una medida eficaz, no sólo contra el contrabando, sino contra cualquier tipo de delito fiscal, sería el que la AEAT, dispusiera de fondos para pagar informaciones confidenciales de cuyo conocimiento se deriven el afloramiento o recuperación de cuotas defraudadas, similar al que ya se dispone para el pago de operaciones relacionadas con la persecución del contrabando, autorizado por la Disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando y que actualmente se gestiona por el Departamento de Aduanas e II.EE, conforme a un estricto procedimiento controlado trimestralmente por la Intervención General del Estado.

Este tipo de actuación se podría establecer algún tipo de control, ya sea judicial o de alguna autoridad administrativa.

Hay que señalar que el pago siempre es "*a posteriori*" de la actuación, en función de resultados y de lo que cueste llegar a ellos.

La modificación normativa solamente consistiría en ampliar los supuestos en que se pudieran utilizar las partidas para operaciones confidenciales. En este sentido, a propuesta de la AEAT, la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, en su Disposición Adicional Segunda, según redacción dada por la Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, quedó redactada del siguiente modo:

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

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá consignar en sus presupuestos partidas específicamente destinadas a operaciones confidenciales relacionadas con la ***persecución de los delitos que tenga encomendada****.*
2. La fiscalización y control de estas partidas se llevará a cabo mediante el procedimiento que establezca la Intervención General de la Administración del Estado, en el que se regulará en todo caso la confidencialidad antes indicada. Del resultado de la fiscalización y control referidos se dará traslado al Tribunal de Cuentas.».(La negrita es nuestra).

La modificación que se propone, es que dicha norma contemple las partidas confidenciales ya no solo para la persecución del contrabando, sino también, para las investigaciones de la AEAT que pudieran dar como resultado la denuncia por delito fiscal.

10.- PROPUESTAS EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO INSPECTOR

El procedimiento inspector constituye, sin ningún género de dudas, una de las claves para lucha contra el fraude fiscal. Su actual regulación básica, artículos 141 y siguientes de la LGT y normas concordantes del RGAT es evidente que no ha supuesto ningún cambio significativo sobre la situación anterior y su aplicación práctica (como demuestra la conflictividad producida en lo que respecta a los plazos de duración del procedimiento) conlleva importantes problemas de litigiosidad, conflictos con los contribuyentes, falta de agilidad, etc., que deben ser resueltas en aras de una mayor eficacia.

Además, la Inspección de Hacienda está necesitada de profundas reformas en áreas organizativas, de medios humanos y materiales, de retribución, de diseño de objetivos, etc., que han de plantearse y realizarse, si se desea mejorar la eficacia de un procedimiento tributario esencial en el proceso de control y represión del fraude.

Para conseguir una mayor eficacia y eficiencia en el actuar inspector, la IHE expone las siguientes medidas:

A. AMPLIACIÓN DE PLAZOS DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.

Propuesta 149ª. Ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

El plazo de la duración del procedimiento de Inspección, su duración, los criterios para ampliarlo, en su caso, su motivación, etc., es, sin ningún género de dudas, el aspecto más conflictivo del procedimiento inspector y el más utilizado por los contribuyentes remisos al cumplimiento de sus obligaciones fiscales para, al menos, dilatar las actuaciones inspectoras.

Conviene señalar a este respecto que este plazo no existe en las actuaciones

judiciales, ni tampoco en los procedimientos inspectores de otros países. Sin embargo, es la causa más común de anulación de las actuaciones inspectoras, puesto que lleva anudada la no interrupción de la prescripción.

En la IHE seguimos sin entender por qué razón un contribuyente defraudador queda exento de su obligación constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (artículo 31 de la Constitución) por el exceso de trabajo de los órganos inspectores.

Sin embargo, lo más grave, no son las pérdidas directas de recaudación por prescripción sino las pérdidas indirectas; es decir, las inspecciones no realizadas en profundidad, toda la información que se renuncia a analizar y que ha supuesto que el fraude haya quedado impune definitivamente; y aquéllas otras que no han podido realizarse o que no se han ampliado las correspondientes actuaciones porque no iba a haber plazo suficiente para concluirlas.

Los mayores beneficiarios de esta norma han sido grandes defraudadores o grandes empresas en las que no existe tiempo material para realizar una comprobación en profundidad de todos los aspectos.

Todo esto se ve agravado con todas las triquiñuelas que algunos contribuyentes, y sus asesores han ido elaborando para ir dilatando el procedimiento o para no entregar información y documentación que estaban obligados a entregar.

En general, el plazo de las actuaciones inspectoras debe extenderse de 12 a 24 meses y a 30 meses en algunos supuestos tipificados legalmente.

Se propone, en consecuencia, la modificación del artículo 150 de la LGT, para que, con carácter general, **el plazo de duración de las actuaciones se establezca en 24** (en lugar de los 12 actuales), sin perjuicio de que, de forma automática, desde el inicio de actuaciones, sin necesidad acuerdo motivado de ampliación aunque sí información al obligado tributario de dicha circunstancia en la comunicación de inicio, o bien de forma sobrevenida, en un momento posterior, informando al obligado desde que se tenga conocimiento de la circunstancia concreta que lo determina, **dicho plazo sea de 30 meses, cuando se den los supuestos especial complejidad de actuaciones** regulados actualmente en el artículo 184.2 del RGAT (volumen operaciones, entidades vinculadas, grupos que tributan en consolidación fiscal, tramas organizadas, dispersión geográfica de actividades…), **cuando se oculten actividades** en los términos del art. 184.3 RGAT o **cuando el obligado tributario no comparezca ante la Inspección** desde el inicio del procedimiento o en un momento posterior.

Sin perjuicio de la ampliación de los plazos para el ejercicio de las actuaciones inspectoras, debe conservarse la vigencia del artículo 104.2 LGT en lo referente a los periodos de interrupción.

Procede eliminar cualquier incertidumbre sobre el plazo en la nueva regulación, manteniendo la existencia de las interrupciones previstas en la actualidad que recogen supuestos debidos a causas ajenas a la Administración Tributaria (petición de informes a otras Administraciones Tributarias, remisión de expedientes al Ministerio Fiscal o jurisdicción competente en caso de apreciar indicios de delito, existencia de actuaciones que dependen de procesos penales, etc.), eliminando la interrupción por petición de datos o informes a unidades de la propia Administración.

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

Ante la negativa de muchos contribuyentes a permitir la entrada en sus oficinas a la Inspección o a obtener documentación con trascendencia tributaria de sus archivos, incluidos los programas informáticos, lo excepcional sigue siendo la obtención de una autorización judicial de entrada y registro (tanto del orden Contencioso-Administrativo como del Penal), el cual requiere una recopilación previa de pruebas para aportar al juez, acreditando la existencia de indicios objetivos de fraude fiscal, lo cual no concurre en muchas ocasiones en esa fase del procedimiento (generalmente estas entradas domiciliarias coinciden con el inicio de actuaciones).

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

secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado."

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

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

Entendemos que el hecho de que unos determinados documentos concretos de obligada aportación a la inspección se encuentren dentro del domicilio constitucionalmente protegido no puede amparar el comportamiento de quien se opone a facilitarlos en un procedimiento inspector. En estos casos la inspección no pide entrar en el domicilio para realizar un registro de documentación en papel o informática (para lo cual necesitaría autorización judicial o consentimiento del titular) sino la aportación de documentos concretos cuya existencia conoce y que son de obligada aportación o presentación a la inspección: contabilidad, facturas, datos del programa de gestión, ficheros con trascendencia tributaria declarados ante la Agencia Española de Protección de Datos, documentación de las operaciones vinculadas, entre otros. Es cierto que la nueva redacción del artículo 203 de la Ley General Tributaria por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude, ha supuesto un gran avance en este sentido al fijar unas sanciones agravadas para los contribuyentes incursos en un procedimiento inspector, que incluyen comportamientos como no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. Esta organización considera positivo que la obligación de aportación esté apoyada por la normativa sancionadora pero más importante es que la información llegue a la inspección. Para ello es preciso reforzar las facultades de toma de datos respetando la protección constitucional

del domicilio.

A tal fin proponemos que se establezca la obligación de todas las empresas de designar los lugares de conservación de determinada información con trascendencia tributaria, “tax room”, que han de ser de libre acceso a la Administración Tributaria: contabilidad, facturas que documenten ingresos, gastos deducibles o IVA soportado deducible (o sistemas de acceso a sus imágenes o a copias de las mismas), justificación de operaciones vinculadas y de operaciones con paraísos fiscales, justificantes de deducciones y bonificaciones fiscales, entre otros. Adicionalmente, para los datos en soporte magnético debería establecerse la obligación de disponer de consultas abiertas a la Administración Tributaria directamente con el servidor de datos de la empresa o, en su defecto, con el ordenador donde se lleve el programa de gestión empresarial, definidos previamente los parámetros de la consulta, que podrá ser tanto de análisis del sistema por si pudiera contener o permitir la existencia de operaciones fuera de la facturación oficial o con doble contabilización, como de los propios datos con trascendencia tributaria. El incumplimiento de estas obligaciones debería tipificarse como infracción del tipo agravado del 203 aun cuando el contribuyente no estuviera siendo objeto de un procedimiento inspector, lo que permitiría su control preventivo (en actuaciones de obtención de información, por ejemplo). La sanción por no cumplir estas obligaciones de diseño de libre acceso a la Administración tiene su fundamento en la responsabilidad de las personas jurídicas incumplimiento del debido control (en paralelismo con su responsabilidad penal: véase la Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado sobre este asunto).

Propuesta 150ª. Que se establezca la obligación de conservar determinada información tasada (contabilidad oficial, libros registros de IVA, facturas o copias de las mismas –o medios de acceso a sus imágenes-, justificantes de deducciones o bonificaciones, documentación sobre operaciones vinculadas o con paraísos fiscales u otras que se determinen por el legislador) en un lugar de libre acceso a la Administración previamente determinado por el contribuyente. Asimismo deberán establecerse las consultas sobre los programas de gestión y de contabilidad que habrán de poder ser realizados por la Administración actuando directamente sobre el servidor o sobre el ordenador donde consten los datos, en su defecto. El incumplimiento de estos deberes, que podrán ser verificados en procedimientos distintos del de comprobación inspectora se tipificará como infracción tributaria con iguales sanciones que las previstas en el artículo 203 para los contribuyentes en inspección.

C. REGULACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE INSPECCIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN DE LOS FRAUDES MÁS GRAVES

Propuesta 151ª. Regulación de un procedimiento especial de Inspección Tributaria para la investigación de los fraudes más complejos.

Como fraudes más complejos podríamos establecer los asociados a operadores en el tráfico internacional de bienes y servicios, operaciones complejas de gran trascendencia económica o fraudes que afecten a una pluralidad de empresas.

Este procedimiento especial podrá contemplar medidas como la toma de información previa al incio por funcionarios de la inspección actuando de incógnito o el pago a confidentes en el caso de fraudes organizados o que afecten a una pluralidad de personas.

Se debe potenciar en la LGT la función tributaria de investigación que desarrolla la Inspección frente a su función de comprobación, y, en paralelo, ampliar las competencias de Gestión Tributaria en materia de comprobación administrativa para que puedan asumir parte de las comprobaciones de carácter más formal que actualmente efectúa la Inspección.

En estos fraudes complejos es donde caben figuras como las actuaciones previas al inicio con personal inspectora recabando información de incónito aunque documentando las actuaciones en diligencias que posteriormente podrán ser incorporadas a los procedimientos una vez iniciados o los pagos a confidentes para la investigación de fraudes organizados o que afecten a una pluralidad de personas.

El plazo de duración de las actuaciones inspectoras podría extenderse al máximo de 24 meses para estos supuestos.

D. INTRODUCCIÓN EN LA LGT DE UN RÉGIMEN ESPECIAL PARA DETERMINADOS CONTRIBUYENTES DEFRAUDADORES.

Propuesta 152ª. Introducción en la LGT de un régimen especial para determinados obligados tributarios defraudadores.

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

Estos procedimientos son utilizados por los defraudadores para entorpecer, dilatar o impedir las actuaciones de la Administración.

Este es el caso de los asuntos de delincuencia organizada como, por ejemplo, las tramas de fraude del IVA.

El régimen especial se aplicaría a personas o entidades, y supondría que no pudieran efectuar inscripciones en los Registros de la Propiedad y Mercantiles, ni operar en las entidades bancarias.

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

a) Se incluirían en dicho régimen a los contribuyentes que figuren en alguna de las situaciones que se regulen legalmente, entre las que se podrían citar las siguientes:

- Personas o entidades ilocalizadas.
- Personas o entidades que no comparecen reiteradamente en la Administración, a pesar de haber sido notificadas al efecto.
- Personas o entidades que se hayan utilizado como testaferros, sociedades pantalla, personas o entidades interpuestas, etc.
- Personas o entidades que figuren en una trama organizada de defraudación.
- Personas que hayan sido declaradas responsables solidarias en los procedimientos tributarios de entidades cuya deuda no haya sido ingresada.
- Personas sancionadas por infracciones tributarias, cuando las sanciones sean firmes en vía administrativa (incluyendo la económico-administrativa) y superen un importe mínimo a fijar.
- Personas o entidades condenadas por delito frente a la HP por sentencia firme.

Se aplicaría a los contribuyentes en los que se den las circunstancias legalmente previstas, mediante acuerdo motivado del Director de la Agencia

Estatal de Administración Tributaria, susceptible de recurso. Igualmente, por acuerdo motivado, se podría ser excluido de este régimen especial.

Propuesta 153ª. Creación de un Registro de Contribuyentes de Situaciones Especiales. Se crearía un Registro de Contribuyentes en Situaciones Especiales en el que figurarían los contribuyentes, respecto de los que se hubiera acordado su inclusión en el mismo, constituido a su vez por censos independientes para cada una de las situaciones descritas.

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

- Se regularían los efectos de la inclusión en el Registro en los procedimientos de aplicación de los tributos, en especial, los referentes al inicio de actuaciones, investigación de cuentas bancarias, plazo de duración de las actuaciones, plazos de prescripción de las deudas tributarias y reforzamiento de las medidas cautelares a adoptar.
- En la tributación de personas o entidades incluidas en el Registro Especial se podrían aplicar valores de mercado a las operaciones que realizaran, así como tratar de que tributaran los verdaderos titulares, en el caso de testaferros o personas interpuestas.
- En el caso de entidades mercantiles, la inscripción de una entidad en dicho Registro Especial se inscribiría también en el correspondiente Registro Mercantil, pudiendo en determinadas situaciones (como la incomparecencia reiterada) el cierre registral, en tanto no se comunicara por Hacienda la exclusión del Registro Especial, por haber normalizado su situación tributaria.
- Las personas físicas o jurídicas inscritas en este Registro estarán sometidas a requisitos especiales para inscribir bienes a su nombre en los Registros de la Propiedad.
- Reglamentariamente se regularía la forma de comunicar dichas situaciones a los Registros Mercantiles, Colegios Notariales, Registros de la Propiedad y entidades financieras, así como las obligaciones de dichas entidades.
- Los censos deberían ser públicos, lo cual los haría realmente eficaces por ejemplarizantes, y dicha publicidad sería en la Sede Electrónica de la AEAT y en su página “web”, que deberían ser actualizadas a estos efectos con una elevada periodicidad, para servir también de mecanismo de saneamiento de los distintos

sectores en los que las personas o entidades publicadas pudieran intervenir.

E. PROCEDIMIENTO ESPECIAL EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES.

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

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

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

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

En este sentido, se estima que el mejor modo de avanzar en una eficiente utilización de los limitados recursos disponibles es elegir nuevas prioridades, al tiempo que contribuir a despejar las dudas que se ciernen sobre el control que la Administración tributaria ejerce sobre los grandes contribuyentes, coadyuvando así a la legitimidad global del sistema, arbitrando los mecanismos de que se dispone para garantizar que, como mínimo, todos los agentes económicos que superen una cierta dimensión, sean sometidos a un especial seguimiento en orden a verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones

tributarias, debiéndose de implementar las medidas, todas ellas, en manos únicamente de la propia Administración tributaria, para que ese objetivo sea alcanzado.

Propuesta 154ª. Introducción de un procedimiento especial de comprobación de grandes contribuyentes.

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

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

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

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

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

Por tanto, dicho modelo, el de garantizar que todos los agentes económicos de una cierta dimensión y relevancia, sean comprobados con periodicidad cuatrienal, evitando la prescripción de periodos sin ser revisados por la Inspección, y que tiene precedentes en otras Administraciones tributarias, va a contribuir a incrementar la recaudación, al disuadir a quien acostumbra a asumir riesgos fiscales, como consecuencia de la reducida probabilidad de ser

comprobado, al tiempo que ofrecerá una adecuada seguridad jurídica a quien desea ajustar su conducta fiscal a los criterios de la Administración tributaria.

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

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

Resulta fácil de comprender que nadie sin una profunda experiencia previa en tareas de Inspección y, singularmente, en materias de consolidación fiscal, precios de transferencia/operaciones vinculadas, Operaciones FEAC, etc, está en condiciones de dirigir adecuadamente el tipo de comprobaciones que se realizan sobre los grandes contribuyentes y, en concreto, las que en la actualidad se ejecutan dentro del ámbito de la DCGC (Delegación Central de Grandes Contribuyentes).

Propuesta 155º. Creación de una unidades especiales dedicadas a la inspección de los grandes patrimonios en todo el territorio nacional.

Hay que admitir que la imposición patrimonial en España no arroja resultados satisfactorios. Esto no sólo tiene una lectura recaudatoria directa sino también de falta de información. El Impuesto de Patrimonio, y el impuesto de Sucesiones y Donaciones tienen un resultado recaudatorio escaso.

Sin embargo, lo más grave es que hay una gran falta de información sobre los grandes patrimonios en España. Este hecho ha obligado al establecimiento, por ejemplo, de la declaración de bienes en el extranjero.

Por otra parte los grandes patrimonios generalmente proceden de grandes empresarios o empresas, y su existencia y movimientos suelen estar muy vinculados a las actividades que los han generado. En ocasiones están esparcidos en pléyade de sociedades, y materializados en activos muy heterogéneas y muchas veces dispersos internacionalmente, incluso en paraísos fiscales, y otros territorios opacos.

Asimismo, la evolución de estos patrimonios, genera una actividad de inversión, que aconseja un control específico, por unidades especializadas en este tipo de control.

Por ello se plantea la creación de equipos especializados en estos patrimonios, incardinando su régimen y facultades en el procedimiento para las grandes empresas.

F. ESTANDARIZACIÓN DE LOS PROGRAMAS CONTABLES DE EMPRESAS CON VOLUMEN FACTURACIÓN SUPERIOR A TRES MILLONES DE EUROS

Propuesta 156ª. Estandarización de los programas de entidades con volumen de facturación anual superior a 3 millones de euros.

Se solicita el establecimiento de unos parámetros mínimos de compatibilidad de los programas informáticos contables y de registro de las empresas con un volumen de facturación superior a tres millones de euros (o la cuantía que se fije en la Ley u otro indicador como por ejemplo el número de registros del diario, estableciendo dicha obligación a partir de 1.000, 2.000,…registros), para adaptarlos a los parámetros que determine la AEAT.

G. MODIFICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA.

Propuesta 157ª. Modificación del método de estimación indirecta.

Se propone la modificación de los artículos 53 y 158 de la LGT para indicar las fuentes de las que pueden proceder los datos y antecedentes utilizados en la estimación indirecta, destacando los datos económicos obtenidos del propio obligado tributario, ya sean de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado, los ratios sectoriales del mismo periodo objeto de regularización, procedentes de estudios estadísticos efectuados por entidades públicas o privadas y los datos de muestras obtenidas por la Inspección sobre empresas similares del sector, sin que se hayan de identificarse a las empresas que forman parte de dicha muestra por vulnerar tanto el deber de sigilo como la Ley de Protección de Datos.

Respecto a esta última opción, hay que resaltar que los promedios que utiliza

en ocasiones la Inspección para aplicar el régimen de estimación indirecta, se obtienen de datos declarados por los contribuyentes con fines fiscales y no estadísticos como en el caso de los ratios sectoriales, por lo que hay que preservar la identidad de las empresas y debería ser suficiente con acreditar de la existencia de un número de empresas con determinadas bases imponibles y determinados rendimientos declarados, es decir, debería bastar con incluir un cuadro con los nombres de las empresas blanqueados y sus respectivas bases imponibles, cifras de negocio u otros datos declarados que interesen para la aplicación del método estimación indirecta.

H. PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA.

En la actualidad el incumplimiento de normas contables no tiene ningún efecto práctico en su vertiente fiscal y muy escasa e ineficaz en la mercantil.

En caso de incumplimientos contables y formales, la sanción tiene que ser sustantiva con consecuencias en forma de presunción de cuotas a liquidar, por ausencia de pruebas.

Propuesta 158ª. Sustituir sanciones fiscales por incumplimientos contables, formales o de documentación, por presunciones, con consecuencias sustanciales y materiales tributarias.

I. POSIBILIDAD DE REALIZAR ACTUACIONES DE LA INSPECCION SOBRE PERÍODOS PRESCRITOS.

Propuesta 159ª. Alterar la redacción de la LGT relativa a la capacidad de la Inspección de Hacienda para actuar en períodos prescritos, a efectos de los procedimientos de comprobación tributaria.

Sería importante introducir una reforma legal que modificase los artículos 23.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Ley General Tributaria de 2003, en sus artículos 70.3 y 106.4, para intentar habilitar definitivamente la comprobación plena de los periodos o ejercicios prescritos para determinar sus efectos en otros no prescritos, pues las redacciones vigentes de estos artículos no han resultado plenamente eficaces, a la vista de

los últimos pronunciamientos judiciales (verbigracia, sentencias del Tribunal Supremo de 2012 y, sobre todo, de 2013, de 19 de enero de 2012 (rec. casación núm. 3726/2009) y de 20 de septiembre de 2012 (rec. casación 6330/2010), de 14 de noviembre de 2013 (rec. casación núm. 4303/2011) y de 9 de diciembre de 2013 (rec. casación núm. 2883/2012).

Esta doctrina parece aceptar que los artículos 23.5 del TRLIS y 70.3 y 106.4 de la LGT, suponen un cambio legislativo que demanda una rectificación de la jurisprudencia anterior, reconociendo a la Administración facultades de comprobación sobre períodos prescritos, las cuales serían las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos y que, sin afectar a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobadas y firmes, sí inciden en el ejercicio de derechos eventuales o las expectativas de compensación de varios parámetros tributarios, verbigracia, bases imponibles negativas.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013, entiende que los nuevos preceptos imponen al obligado tributario sólo un deber de exhibir la documentación mencionada en los citados artículos, recayendo sobre la Administración la carga de probar la improcedencia de las magnitudes compensadas.

Es imprescindible pues rectificar la letra de los artículos concernidos para aclarar, de una vez por todas que la Administración tributaria puede y debe de comprobar con todas las facultades legales los ejercicios prescritos, en tanto afecten a los no prescritos, imponiendo presunciones en contra del contribuyente, en los casos en que éste no demuestre su derecho a créditos fiscales generados en ejercicios prescritos.

Debe de eliminarse por fin la prescripción de la facultad de comprobar.

11. PROPUESTAS EN MARTERIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA

A. NORMATIVA Y CUESTIONES GENERALES.

El esquema de funcionamiento de la Agencia Tributaria actual es complejo y fruto de su devenir histórico. Uno de los órganos más importantes actualmente, es la correspondiente a la gestión tributaria. Con esta denominación tan genérica, que se le podía haber adjudicado a cualquier servicio de la agencia tributaria, se refiere a aquel ámbito de actuación vinculado a la tramitación de declaraciones, comprobación y realización de devoluciones, información y asistencia, así como de manera residual, las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección.

El origen de la gestión tributaria es tan antiguo como el de la propia AEAT, y con la generalización de las autoliquidaciones, y el boom de la informática y de los procedimientos masivos, adquirió un gran protagonismo.

Actualmente se podría afirmar que las inspecciones a las personas físicas que no son empresarias o profesionales, las realizan los funcionarios de gestión tributaria. Pero lo cierto es que el sobredimensionamiento de la gestión tributaria, ha llevado a la posibilidad de que desde estos órganos realicen actuaciones sobre empresarios y profesionales a través de los procedimientos como de comprobación de datos, o de verificación imitada.

En lo relativo a los procedimientos de comprobación, una de las cuestiones más debatidas es la delimitación de las competencias de los órganos de gestión, pues en lo relativo a un empresario, puede ser comprobado por actuarios de inspección o de gestión tributaria.

Todo ello ha provocado que las comprobaciones de los órganos de gestión se hayan limitado a comprobaciones formales, es decir, a labores de verificación de datos declarados y errores aritméticos.

De esta complejidad administrativa, se han valido determinados despachos de asesores que conocen la debilidad organizativa en los casos de una gran mayoría de contribuyentes que son demasiado difíciles para ser comprobados por gestión y demasiado pequeños para ser investigados por inspección.

Esta estructura, si bien funciona con eficacia en cuanto a los contribuyente no empresarios y profesionales, quiebra con relación a los procedimientos con contribuyentes con actividades económicas.

Para resolver tales problemas ya planteamos en el informe sobre el estatuto jurídico la conveniencia de reunir en una sola área el control de todos tipo de contribuyentes. Esa área debe ser el departamento de inspección, dejando en gestión tributaria exclusivamente el control de la presentación de declaraciones, no su análisis, y la asistencia al contribuyente.

Simultáneamente se deberán crear en inspección equipos que analicen a la tipología de contribuyente que gasta ahora comprobaba gestión tributaria, pero sin la limitación de competencias o procedimientos.

Por ello se plantea la siguiente:

Propuesta 160ª. Necesidad crear Equipos pluridisciplinares que realicen actuaciones coordinadas de gestión, inspección y recaudación, con el correspondiente respaldo normativo.

Propuesta 161ª. integrar en un solo departamento las facultades de control: el departamento de inspección.

B. ORGANIZACIÓN.

Dentro de las funciones de gestión, hay que distinguir claramente la información y asistencia a los contribuyentes de las funciones destinadas a la verificación y control.

En este sentido, los criterios organizativos son muy distintos: en lo que respecta a la información y asistencia a los contribuyentes, hay que enmarcarlos dentro de la organización territorial en la que se priorizan los valores de educación cívica tributaria, contribución al clima social de conciencia tributaria, proximidad a los ciudadanos, etc.

Esta labor se podría enmarcar dentro de los actualmente denominados “Puntos de Información y Asistencia”. Para este tipo de atención es necesario personal especializado capa de manejar herramientas tecnológicas para poder llegar al contribuyente por todos los canales, así como personal con don comunicativo.

Por otra parte, en lo relativo a las actuaciones de comprobación, los objetivos, en cambio, deben ser reales, de recaudación efectiva (algo parecido al actual 3.1).

C. DISEÑO DEL SERVICIO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

Gestión en la AEAT ha sido siempre un cajón de sastre dónde iba lo que no cabía en los demás sitios. Conviven dentro de este Departamento, los grandes impuestos para comprobar (IRPF, IS, IVA, Módulos…) como los distintos elementos como son el Registro, Censos, Recursos, Sanciones, y un larguísimo etcétera.

No hay una dosificación clara de las cargas de trabajo y se establece una distribución del personal con reminiscencias del pasado La carga de trabajo y las personas asignadas, a veces son divergentes.

Propuesta 162ª. Reestructuración de medios y cargas de trabajo en las Administraciones de la AEAT

Para hacer frente a las carencias que hoy en día tienen las oficinas de menor tamaño de la AEAT, se propone lo siguiente:

- Estudio de cargas de trabajo que luego se refleje en el reparto de personal.
- Aumento del personal destinado en las Administraciones, en especial en la labor de comprobación
- Adaptar la realidad de las Administraciones, en función de:
  - Reparto poblacional.
  - La situación tecnológica en la presentación de las autoliquidaciones.
  - Los medios de información masiva a los contribuyentes como CAT, Página web, etc.

En el ámbito organizativo de este área, también deberían plantearse otras mejoras de índole organizativa, tales como:

- Redefinición de objetivos en Gestión Tributaria.
- Establecimiento de una mejora de personal destinado a las oficinas de Gestión Tributaria.
- Mejora en cursos y formación para el personal adscrito a Gestión Tributaria, pues los órganos de Gestión son de atención al público
- Continuar mejorando el Registro y de las innovaciones informáticas que se establecen con respecto al mismo.

D. DISEÑO DE LA ATENCIÓN AL CIUDADANO.

Dentro del proceso de Reformas Fiscales que se han ido realizando en los últimos ejercicios, se ha producido un cambio del modelo de atención al contribuyente.

Este modelo se estableció en los años ochenta, cuando la AEAT tomó cuerpo, un sistema con el cual se pretendía la cercanía y la atención personalizada. Se diseñaron Administraciones Tributarias de proximidad. Actualmente se está reestructurando esto, estableciendo una serie de concentraciones de Administraciones Tributarias, las cuales no responden a ningún criterio de los anteriormente establecidos.

Se ha reestructurado, buscando una gestión interna y no externa.

Junto a esto, las innovaciones tecnológicas pretenden ser la herramienta que facilite este proceso de cambio, pero debemos de tener en cuenta que no se puede obviar un trato personal irremplazable, por tanto, no debe contemplarse ningún tipo de alejamiento de la Administración tributaria de la ciudadanía.

La relación de la AEAT con el ciudadano es fundamental, no solo por la eficaz gestión de la Hacienda Pública, sino como modo de obtención de información, de educación del ciudadano y de presencia en los distintos medios sociales y económicos que se producen.

Esta proximidad tiene que estar unida a los canales tecnológicos de comunicación. Pero proximidad se entiende que son dos conceptos, física y tecnológica.

Unido a esto no se puede dejar descolgados a colectivos que tienen difícil acceso a la tecnología. Hay que dejar algún canal físico de apoyo.

Esto no implica que deba haber una Administración en cada pueblo, sino adaptarlo al desarrollo poblacional, actividad económica, tipo de contribuyentes.

Además esta proximidad puede realizarse a través de oficinas comunes para diversas instituciones, como ejemplo: algunos ayuntamientos como el de Madrid, tienen oficinas que realicen funciones integradas de diferentes áreas. ¿Por qué no puede haber oficinas comunes para la AEAT, TGSS, Servicio Estatal de Empleo, etc. en diversos lugares? Sería un ahorro de costes y una verdadera cercanía.

En este terreno se plantea lo siguiente:

Propuesta 163ª. Establecimiento de un modelo de atención al obligado tributario de proximidad, tanto física como tecnológica.

Para ello, será insoslayable adoptar ciertas medidas como, por ejemplo:

- Dotación de personal adecuado para la atención al público.
- Mejora en la introducción de las nuevas tecnologías permitiendo, a la vez, que aquellos colectivos que no tienen acceso a ellas no queden descolgados de las mismas.

Asimismo, se plantean las siguientes propuestas generales en materia de organización de la Gestión Tributaria:

Propuesta 164ª. Clarificación de la estructura de organización territorial, distinguiendo los Puntos de Información y Asistencia de las oficinas de comprobación.

Los puntos de información y asistencia serán oficinas de información integral compartidas con otros Entes o AA.PP., evitando así el alejamiento del ciudadano, pero limitando los costes de la Administración Tributaria, con la conversión de las oficinas hoy más pequeñas y menos dotadas de la AEAT.

E. FUTURO DEL CONTROL EN EL AMBITO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

En primer lugar debemos tener la idea que el control tributario, es un control único y continuo, no es algo separado por Departamentos o Dependencias y sus respectivas competencias que puede desarrollarse en diversos ámbitos y por diversas personas.

En cuanto a la parte de Gestión Tributaria vinculada al control es una de los trabajos más importantes que realiza junto con la atención y asistencia al contribuyente. Este tipo de control se debe concretar en el control de la presentación de declaraciones, reubicando en el departamento de inspección, el control integral.

Podemos plantearnos cuál es futuro del control y la comprobación en el ámbito de Gestión Tributaria, entendemos que debe ir unida también a las nuevas tecnologías.

En primer lugar, una de las medidas es, en páginas de este Documento hemos destacado, la necesidad de la realización por parte de la AEAT de un programa informático contable (similar a los programas de Ayuda de la Autoliquidaciones PADRE) que sirva de base a los profesionales y las pequeñas y medianas empresas.

Este programa podría permitir directamente la presentación de las autoliquidaciones (tanto las ordinarias como las declaraciones informativas) como también la descarga y control de los datos por parte de Gestión Tributaria. Los órganos de control podrían entrar en este programa y descargar los datos para su examen. Eso evitaría al contribuyente la aportación de la contabilidad y documentos justificativos que estarían vinculados.

Este control uniría autoliquidaciones, cuentas contables (en especial cuentas de bancos), cuentas corrientes bancarias de la actividad y sistema de pagos, investigando únicamente las discrepancias que se produzcan.

Con esto se conseguiría que solo se realizase comprobación en aquellas discrepancias importantes que no se puedan justificar con este sistemas, se evitarían controles, requerimientos, etc. que sean fácilmente justificables por el contribuyente, reduciéndose la carga indirecta de la comprobación

Para ello, habría que hacer determinadas modificaciones normativas así como incentivar la aceptación y permiso del contribuyente para el acceso a los datos bancarios.

Por lo tanto la propuesta sería:

> ***Propuesta 165ª. Desarrollo por parte de la AEAT de un programa informático contable que permita al obligado la presentación de las autoliquidaciones, al tiempo que permite a la AEAT el acceso a los datos tributarios, cuentas bancarias y sistemas de pago, lo que aseguraría que solo se requeriría al contribuyente por las verdaderas discrepancias.***

Otra de las propuestas que podría mejorar la lucha contra el fraude, que se creasen unidades de comprobación dentro de las Administraciones más importantes. Estas unidades estarían compuestas de una estructura de

personal similar a las unidades de Inspección comunes. El trabajo de estas unidades sería aportado por las actuaciones de comprobación y verificación ordinarias de la antigua Gestión Tributaria, y podría alcanzar aquellas actuaciones más complejas y que necesiten un procedimiento más específico que las puras actuaciones de verificación. Aquí lo importante es que exista una unidad de control rápido y de apoyo inmediato a las Administraciones, cuyos procedimientos fuesen mucho más activos que las comprobaciones generales inspectoras tradicionales actuales.

Propuesta 166ª. Incluir dentro de las Administraciones más importantes unidades de comprobación específicas, con una estructura similar a las de la actual Inspección, que permitirían realizar las comprobaciones más complicadas generadas dentro del propio ámbito de la Gestión Tributaria.

Además a la hora de facilitar el control y la comprobación de los hechos declarados por el contribuyente, en especial en todo lo relacionado con el Impuesto sobre el Valor Añadido y las deducciones de las cuotas soportadas, ya adelantamos esta propuesta al hablar de ese apartado, sería necesario que (con ayuda de los programas informáticos y contables descritos) los datos de las declaraciones informativas se incluyan en la declaración trimestral/mensual correspondiente de manera automática, constituyendo un todo (la autoliquidación de IVA y la declaración informativa). Estos datos se generaría automáticamente del programa contable (programa PADRE contable) o de las programas de ayuda de realización de autoliquidaciones.

Esta inclusión conseguiría varias cosas: por un lado, reduciría los costes indirectos derivado de las presentaciones de declaraciones informativas; por otro lado, reduciría los requerimientos de control a contestar por los contribuyentes ya que los datos de las facturas deducidas o repercutidas ya estarían en poder de la AEAT en cada autoliquidación y por último, desde el punto de vista de control, permitiría una vigilancia más cercana y completa de las facturas deducidas afectas a la actividad.

Propuesta 167ª. Inclusión en las autoliquidaciones periódicas de IVA de los datos de carácter informativo que se incluyen hoy en las declaraciones informativas anuales. Todo ello con la ayuda tecnológica que necesite el contribuyente. Se le evitará así que tenga que presentar declaraciones informativas.

12.- PROPUESTAS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN.

A. NOTA PREVIA.

La suficiencia presupuestaria se ha convertido en los últimos ejercicios en uno de los principios básicos del sistema tributario. La lucha contra el fraude fiscal, precisamente, coadyuva de manera directa al cumplimiento de este principio, sin generar *"trade offs"* con otros principios de la imposición.

Recaudar, en un contexto de reducción del déficit público, ha devenido en el eje basal de muchas actuaciones de la Hacienda Pública quizás con exageración. En este contexto una mejora de la eficacia del procedimiento de recaudación mejorará ampliamente el logro de tal objetivo, tanto en las fases voluntaria como ejecutiva del mencionado procedimiento.

Para tal objetivo, la IHE establece las siguientes propuestas:

B. CONCEPTO DE GESTIÓN RECAUDATORIA.

Para centrar el objeto de nuestro análisis, previamente, debemos concretar las funciones administrativas a que nos estamos refiriendo, cuando hablamos de "gestión recaudatoria".

Dicho concepto se define en la Ley General Tributaria como *"el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias"*. Podrá realizarse en período voluntario o ejecutivo.

Esta gestión difiere del concepto de "recaudación líquida", a la que suelen referirse todas las estadísticas públicas y tiene un reducido efecto directo sobre la misma, ya que el concepto de recaudación líquida es un concepto mucho más amplio que el que deriva de la propia gestión recaudatoria.

El sistema fiscal español descansa en un sistema de autoliquidaciones, pero pueden existir otras cuotas a ingresar, cuando los obligados, por omisión o incorrección de sus declaraciones, son objeto de procedimientos de

comprobación administrativa que concluyen en la correspondiente liquidación. Se generan así, deudas adicionales, con sus propios plazos de ingreso que, de ser atendidas por los interesados, no generan tampoco tareas de gestión recaudatoria a la Administración.

Ambos supuestos abarcarían el "pago voluntario" de las deudas, sin gestión recaudatoria propiamente dicha, en el sentido en el que aquí la vamos a tratar. Esto es, actuaciones realizadas por órganos de recaudación dirigidas al cobro o recuperación de deudas tributarias y de Derecho Público.

Y, en un segundo plano, tendríamos la gestión recaudatoria propiamente dicha, que la Administración debe llevar a cabo cuando los obligados no proceden al pago. A su vez, esta gestión recaudatoria tiene una doble vertiente: voluntaria, en cuanto se puede gestionar el pago de las deudas por el obligado (por diversos procedimientos de aplazamiento, compensación, ingreso fuera de plazo, entre otras); y ejecutiva, procediendo la Administración (la AEAT) a realizar actuaciones de apremio y embargo frente al patrimonio de los deudores.

Con esta gestión recaudatoria ejecutiva se busca, no sólo el cobro de las deudas tributarias y de Derecho Público, sino también desincentivar los incumplimientos, en aras de lograr la mayor eficiencia y justicia del sistema fiscal.

Ambos aspectos son muy relevantes, pero este segundo lo es más, si cabe. Efectivamente, si hablábamos del reducido efecto directo de esta gestión sobre la recaudación líquida total gestionada por el Estado, en cambio, es muy relevante su papel como inductor del pago voluntario y desincentivador de la morosidad y el fraude, siempre y cuando esa gestión recaudatoria resulte eficaz y exitosa, cuestión que debemos mejorar día a día, por lo que, a tal efecto, se presentan una serie de ideas y propuestas para su mejora.

C.EL CONTEXTO ACTUAL DE LA GESTIÓN RECAUDATORIA.

C.I. Introducción.

En los últimos tiempos se ha venido observando como una parte del fraude fiscal en nuestro país se ha ido desplazando a la fase recaudatoria. Analicemos este fenómeno.

Podemos distinguir cuatro grandes vías de pérdida de recaudación efectiva que podríamos calificar, en un sentido amplio, tal y como hacemos en nuestro Informe, como "fraude":

- La economía sumergida, ver *supra*.
- Los diversos mecanismos de elusión fiscal utilizados por las grandes empresas, también citados (algunos supuestos) con anterioridad.
- Los incumplimientos de obligaciones, que pueden dar lugar a liquidaciones administrativas en todas las escalas de obligados tributarios.
- Los impagos de obligaciones corrientes. Es decir, la presentación de autoliquidaciones a ingresar sin realizar el pago o solicitando aplazamiento. Se trata de conductas más propias de sectores empresariales de pequeña y mediana escala, si bien, en períodos de dificultad como el actual, se observa como van siendo adoptadas por obligados de un tamaño cada vez mayor, a medida que se demora el final de la crisis.

Los dos primeros supuestos no dan lugar a gestión recaudatoria en sentido estricto, por cuanto, por su propia naturaleza, se trata de actividades "ocultas" a la Administración Tributaria. Sólo con su detección y regularización pasarían a generar deudas a cobrar. Son los dos últimos supuestos los que generarán deudas frente a la Hacienda Pública, si bien las regularizaciones practicadas por la AEAT sólo provocarán actuaciones de gestión recaudatoria en caso de impago.

Analicemos, en consecuencia, los dos últimos supuestos que son aquellos, además, donde se centra lo que henos denominado "gestión recaudatoria" en sentido amplio

C.II. Impago de las obligaciones corrientes.

Éste es, actualmente, el mayor de los problemas al que se enfrenta la Administración Tributaria en este ámbito de la gestión recaudatoria.

Efectivamente, cuando hablamos de la recaudación de deudas generadas por los obligados de carácter empresarial, ha perdido relevancia la ocultación de rentas en favor de los impagos directos de obligaciones declaradas.

Así, se puede afirmar que, a día de hoy, el importe de las deudas reconocidas por los obligados (en su inmensa mayoría empresas), ya sea por impago directo o por solicitud de aplazamiento, ronda el 40% del total del incremento de deuda en fase de recaudación.

En la actual coyuntura de crisis, en la que la falta de financiación externa para unas empresas escasamente autofinanciadas juega un papel fundamental, la posibilidad de no pagar o de demorar el pago de las deudas tributarias se ha convertido en una actuación cotidiana y ha pasado a formar parte del funcionamiento cotidiano de muchas empresas.

Además, muchas empresas han llegado al límite de sus impagos a acreedores –no sólo públicos-, generándose un creciente número de concursos de acreedores. Ello ha agravado el agujero de deudas impagadas a la Administración que, por lo demás, ante las restricciones que marca la legislación concursal, observa con impotencia como se generan impagos ya irreversibles, dado el elevado porcentaje de liquidaciones en este tipo de procesos.

C.III. Otros focos de fraude concretos en el marco de la gestión recaudatoria

Al margen de las situaciones de crisis empresarial y de impagos en general, existen otros problemas o que impiden el cobro u ocultan los bienes para realizar el cobro.

Se trata de problemas, en unos casos habituales y, en otros, puntuales, pero que suponen importantes trabas a la gestión recaudatoria, cuyo posible fracaso por su causa genera un elevado incentivo a las conductas fraudulentas.

Algunos de estos problemas tienen un origen legal, a veces fuera del ámbito tributario, como resultado de las inadecuadas normas mercantiles y societarias que permiten configurar entramados empresariales destinados al fraude, o que no exigen un mayor rigor financiero a crecientes volúmenes de facturación. Otros se refieren a limitaciones legales o, por el contrario, complejidades excesivas que impiden, bajo una concepción garantista y poco realista, la exigencia de las deudas a los verdaderos causantes del fraude, mediante procedimientos de derivación de responsabilidad.

Las armas de que dispone la Administración tributaria para perseguir los fraudes a la gestión recaudatoria son limitadas y dependen muchas veces de una vía judicial incierta y compleja.

Para concluir, habría que considerar si la Administración está actuando de la manera más eficiente posible con estas armas. Creemos que no, y que existen déficits por duplicidad de funciones, falta de coordinación y organización interna, que conllevan la necesidad de un cambio en la gestión recaudatoria desde el punto de vista organizativo.

C.IV. Últimas reformas legales

Recientemente se han producido dos reformas legales que afectan en gran medida al ámbito recaudatorio:

- Ley 7/2012, de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de Prevención y Lucha contra el Fraude.
- Ley Orgánica 7/2012, de Modificación de la Ley Orgánica 10/95 del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y de la Seguridad Social.

Estas leyes han supuesto un avance en la actuación recaudatoria y, en general, en la lucha contra el fraude. Por ello, entendemos que deben examinarse los resultados y cuáles son los efectos de estas reformas.

La primera de ellas, norma en gran parte recaudatoria, ha supuesto un avance claro, en especial, en materias como responsabilidad, aplazamiento, competencias recaudatorias en procesos penales, etc. Mientras, la segunda da un avance a la recaudación durante el proceso penal, con independencia de la configuración general del delito contra la Hacienda Pública.

D. PROBLEMAS, PROPUESTAS DE REFORMA Y RECOMENDACIONES

Trataremos de enfocar los principales problemas existentes en la gestión recaudatoria, para proponer y recomendar soluciones a los mismos, en base a los grandes bloques en que se agrupan las tareas dirigidas al cobro de las deudas tributarias y de Derecho Público gestionadas por la AEAT.

D.I. El problema de la morosidad

Del total de deudas pendientes de cobro por la AEAT, las autoliquidaciones no ingresadas (en su mayoría, retenciones del trabajo e IVA) suponen ya el 35 %. Si no tuviésemos en cuenta las Actas de Inspección suspendidas por recurso ante los Tribunales, no gestionables desde el punto de vista recaudatorio,

podríamos decir que, de la deuda recientemente generada frente a la AEAT, esos impagos de obligaciones corrientes suponen ya el 44%.

Sin duda, la situación de crisis ha añadido un problema más a la gestión recaudatoria, cual es la tendencia al impago de obligaciones fiscales corrientes (directamente o a través de las solicitudes de aplazamiento) como sistema de financiación alternativo para las empresas.

Debemos distinguir en estos impagos varios supuestos:

1. Los meros impagos o reconocimientos de deuda sin solicitud de aplazamiento, supuestos claros de dificultades estructurales que deberían tener traslado a un proceso concursal, generalmente, indicativos de insolvencias definitivas.
2. Solicitudes de aplazamiento del pago, entre las que debemos distinguir a su vez:
    - Solicitudes reales, pero que no se refieren a dificultades transitorias de tesorería, sino que encubren verdaderos déficits estructurales, cuya solución debería ir por otras vías (de nuevo, en el ámbito concursal).
    - Solicitudes de aplazamiento que carecen de objeto real, generalmente, referidas al IVA, en las que se trata de simular una intención de pago que no existe (tramas de empresas en las que la deudora, insolvente, vende a una compradora, generalmente vinculada, que se beneficia de deducciones o devoluciones).
    - Solicitudes meramente dilatorias, cuyo objeto es retrasar el pago durante el tiempo que concede la normativa para tramitar las solicitudes.
    - Supuestos de dificultades transitorias de tesorería, hoy en minoría.

D.II .Reconocimientos de deuda por imposibilidad de pago.

Cuando una sociedad reconoce su deuda tributaria sin pago ni solicitud de aplazamiento, tal reconocimiento significa que, o se trata de una empresa en proceso concursal o en curso de estarlo, o a punto de cesar en su actividad. No se trata del supuesto cuantitativamente más relevante (un 8% de los reconocimientos de deuda), pero supone un importe apreciable (más de 1.300 millones de euros).

En estos supuestos, el problema es lograr el cobro de empresas que han llegado a la total asfixia financiera, con bienes ya embargados e hipotecados, o con una carencia total de patrimonio, haciendo ineficaces las actuaciones de gestión recaudatoria.

Abordaremos las propuestas de solución a esta parte de la mora a la Administración Tributaria en el apartado siguiente, por cuanto las soluciones pasarían por reformas que afectarían a varias de las conductas antes descritas.

D.III. Aplazamientos y fraccionamientos de pago

Esta figura está prevista como un recurso excepcional ante situaciones coyunturales de falta de liquidez y no para diferir pagos o para eludir el deber legal de declararse en concurso de acreedores ante situaciones estructurales de insolvencia.

Parte de responsabilidad en la actual proliferación de su uso recae, involuntariamente, en la propia Administración tributaria que, ante la incipiente crisis financiera y las dificultades crediticias para la mayoría de las empresas, optó por flexibilizar la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago. Dado que la profundidad y duración de la misma excedió las previsiones, empresas de toda índole han encontrado en la posibilidad de aplazar impuestos un modo de paliar sus problemas financieros, convirtiendo un mecanismo de pago excepcional en general y generando un enorme problema recaudatorio.

Si sumamos la deuda que está hoy aplazada o fraccionada por la AEAT más las solicitudes en tramitación, la cifra que resulta es mareante.

Veamos algunas propuestas para tratar de minorar el número de solicitudes de aplazamiento y la cuantía de deuda aplazada.

D.III a) Solicitudes de aplazamiento que encubren problemas de insolvencia estructural.

La mejor respuesta a este problema, al igual que a las conductas de reconocimiento de deuda descritas en el apartado anterior, cuando se trata de solicitudes fuera del proceso concursal (único supuesto donde –con matices- podrían justificarse), podría ser un mayor rigor en la exigencia legal de solicitar el concurso de acreedores para quienes se encuentren en situaciones de insolvencia o falta de liquidez generalizada, de modo que no lleguen a alcanzar una situación de total deterioro financiero que suponga su total falencia.

A día de hoy, la renuencia de muchos deudores a acudir a la figura del proceso concursal se basa en cuestiones de índole mercantil o por las limitaciones que ello puede suponer para acceder al crédito, la contratación pública o privada, y trae como consecuencia un agravamiento de la insolvencia que afecta a sus acreedores. En el caso que nos ocupa, a la Hacienda Pública.

Propuesta 168ª: Penalizar estas conductas para exigir que se cumpla la normativa concursal y se acuda a esta figura en el momento adecuado, posibilitando los convenios y la solvencia de empresas, antes de que se agrave su situación financiera, favoreciendo así a quienes la norma trata de proteger: los acreedores.

Para ello, deberán alterarse las normas reguladoras de la pieza de calificación, de modo que pase a ser motivo de culpabilidad, sin prueba en contrario, el concurso necesario –solicitado por un acreedor en base a los requisitos del artículo 3 de la Ley Concursal (en adelante, LC), o voluntario, si no ha sido solicitado por el deudor en los plazos que exige el artículo 5 LC.

El círculo debería cerrarse con la obligatoriedad de que la condena que recaiga deba incluir el pago, por los administradores y socios de la persona jurídica, del déficit patrimonial generado entre la existencia de causa de concurso y la declaración real del mismo.

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

Propuesta 169ª. Debería modificarse la redacción del artículo 43.2 LGT y su conversión en un supuesto de responsabilidad solidaria.

La propuesta consistiría en eliminar matices sobre intencionalidad, superfluos, por cuanto el mero hecho de la reiteración pone al deudor en una situación de concurso, cumpliendo los requisitos que exige la LC para que él mismo o un acreedor –la Hacienda Pública- puedan solicitar la declaración del mismo. Tan sólo habría que modular, y claramente, sin resquicio a interpretación, el número de incumplimientos necesarios para ello.

Su conversión en solidaria, supone que este supuesto debería recogerse en el artículo 42 LGT.

D.III b). Solicitudes de aplazamiento fraudulentas sin intención de pago.

Las propuestas descritas en el punto anterior serían igualmente aplicables a las solicitudes de aplazamiento que encubren tramas con deudores insolventes. No obstante, en este caso, solemos encontrarnos ante empresas con una carencia absoluta de patrimonio, por lo que, probablemente, nada se recuperará con un proceso concursal. Pero, al menos, se habrá eliminado de la vida jurídica a un operador interpuesto que no hace sino perjudicar la competencia y al Erario público.

Por lo demás, con la inversión del sujeto pasivo en muchas operaciones inmobiliarias sometidas al IVA y los nuevos supuestos de responsabilidad en la normativa del IVA, estas conductas se han visto reducidas.

Respecto a la posible exigencia de responsabilidad, choca en ocasiones con la presencia de testaferros al frente de dichas sociedades, por lo que las vías de solución más eficaces deberán buscarse en otras normas que impidan la facilidad que actualmente se da en el uso de estos “hombres de paja” totalmente insolventes.

Propuesta 170ª. Para lograr más eficacia, contra este tipo de conductas, debería modificarse la norma recogida en el artículo 87.5 de la Ley del IVA, con la que se pretende la exigencia de responsabilidad a quien se deduce las cuotas soportadas, cuando hay connivencia con el que las ha repercutido y no las ha ingresado. Tasando y deslindando los supuestos de conocimiento o no, que darán como consecuencia la responsabilidad solidaria.

Ocurre al respecto que se trata de una norma compleja y trufada de requisitos que complican su aplicación práctica. Se propone, por lo tanto, tasar claramente los supuestos de vinculación y otras relaciones comerciales en los que no debe haber duda sobre el conocimiento de la conducta del vendedor por parte del comprador, considerando estos casos como presunciones sin prueba en contrario y haciendo a éste responsable solidario ante posibles incumplimientos.

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

Propuesta 171ª. La extensión del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo de IVA a otros supuestos diferentes e incluso a toda transmisión de inmuebles entre sujetos pasivos del IVA u otras operaciones al margen de las típicas inmobiliarias en sectores más propensos al fraude.

Propuesta 172ª. También se propone la retención por Ley de las devoluciones solicitadas por empresas vinculadas a la deudora en el marco del IVA, en la parte que se refiera a cuotas no ingresadas por ésta, y cuando superen un determinado importe o % sobre la devolución solicitada o en supuestos de sujetos pasivos no vinculados cuando la devolución solicitada provenga, principalmente, de una sola operación o de operaciones con un solo sujeto pasivo deudor.

Todo esto unido a la necesidad de imposición de posibles sanciones o inhabilitaciones a los administradores u otras personas que hayan intervenido en las operaciones con intenciones fraudulentas.

D.III c). Cambio en la tramitación y concesión de aplazamientos de pago.

Se trata de plantear medidas que tenderían a paliar la proliferación de solicitudes de aplazamiento de toda índole, especialmente, aquellas que sólo

tienen un carácter dilatorio del cumplimiento final de la obligación (financiación alternativa) y que, aun con la gravedad de los supuestos descritos en los párrafos anteriores, suponen el mayor número de casos:

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

> ***Propuesta 173ª. Se propone avanzar en la generalización del sistema de inadmisiones de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias, ampliándolo a los supuestos en que no se aporte la documentación que exige el RGR.***

En este sentido, se reconoce que se ha logrado un buen avance en esta materia con la reciente Instrucción 6/2013, de la AEAT, sobre inadmisión de solicitudes de aplazamiento de Retenciones, por lo que sólo cabe seguir por este camino.

Mejorar la regulación del plazo de ingreso en período voluntario concedido después de una denegación de aplazamiento para evitar un uso fraudulento del mismo con fines como la dilación premeditada del pago en período voluntario, la obtención de certificados de estar al corriente, sin existir pago ni perspectivas del mismo y, por supuesto, la dilación premeditada de la apertura del período ejecutivo de ingreso.

> ***Propuesta 174ª. Deberían reducirse los plazos de ingreso en voluntaria tras denegaciones para evitar actuaciones fraudulentas, equiparándose al nuevo plazo de ingreso a los ofrecidos con la notificación de providencias de apremio***.

Uno de los principales incentivos para la petición de aplazamientos por empresas es el poder obtener certificados para contratar. Por lo que sería eficaz:

> ***Propuesta 175ª. No expedir certificados de estar al corriente, en tanto las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento se encuentren en trámite, es decir, no considerarlas con supuestos***

suspensivos a estos efectos.

D.IV. Los procesos concursales.

D.IV a). El contexto del problema.

Aproximadamente, un 15% de las cantidades pendientes de cobro en las oficinas de gestión recaudatoria de la AEAT se refieren hoy a deudores incursos en un proceso concursal, concentrando un gran problema en sólo un pequeño porcentaje de todos los deudores a la Hacienda Pública (apenas un 1%), lo que pone de manifiesto que la magnitud media de la deuda de cada uno de estos deudores es elevada.

Los deudores no acuden a esta figura por presiones del mercado, lo que da lugar a forzar en exceso su situación financiera, hasta llevarla más allá del límite en que puede reconducirse, haciendo ya ineficaz el posterior concurso que, en más del 90% de los casos, supone una liquidación. Y cuando comienzan los incumplimientos por falta de capacidad de atención a todas las obligaciones de pago, el primer impago se produce frente a la Administración, único actor no necesario en el proceso de producción y distribución.

Cuando el concurso se declara, las deudas de muchas empresas frente a la AEAT son extremadamente elevadas y, en cualquier caso, se puede afirmar que raro es el concurso, en el que no se ve a este Ente como parte de la lista de acreedores.

Así las cosas, los procesos sirven para poco más que para el pago de sus propios costes y, a lo sumo, los créditos generados tras su inicio, porque en pocos se paga parte de la deuda anterior y, de ésta, tan sólo la que goza de mayor preferencia, esto es, la que está cubierta con garantías reales (hipotecas y prendas a favor de entidades financieras en su mayoría).

Por tanto, la normativa actual no está protegiendo a quienes son los destinatarios principales de su amparo, que son los acreedores. De esta forma, sólo caben dos salidas: eliminar de nuestro ordenamiento jurídico la actual Ley Concursal, para simplificarlo, o hacer que funcione.

Evidentemente, pretendemos proponer lo segundo y, en este sentido, planteamos:

Los juzgados deberán ser mucho más estrictos a la hora de obligar a los deudores a solicitar el concurso cuando exige la Ley, en un plazo máximo de dos meses desde que conozca su situación de insolvencia.

Para ello, debe respetarse el plazo regulado en el artículo 5 LC, so pena de quedar el concurso calificado como culpable de modo automático en otro caso.

Así, las posibles consecuencias negativas de incumplir la normativa pesarían más que los problemas generados por el concurso. Sólo de esta forma, se conseguiría anticipar el tratamiento de las situaciones de insolvencia a un momento en que las empresas todavía son viables y su situación reversible, con patrimonio, garantías y menores deudas.

En dicho contexto cobraría todo su valor la normativa concursal, alterando la situación actual de elevado % de liquidaciones a un elevado % de convenios, lo que haría, asimismo, ganar confianza en esta figura.

D.IV. b) Modificaciones en la normativa concursal.

Asimismo, debemos también buscar mejoras en el funcionamiento actual de la normativa concursal, en cuanto al reducido índice de recuperación de créditos públicos, para lo cual hará falta, sin duda, algún que otro cambio legal como los que exponemos seguidamente:

Propuesta 176ª. Posibilitar que los embargos administrativos practicados antes de la declaración de concurso no sean alzados en determinados supuestos.

Para ello se pide la modificación del artículo 55 LC, de modo que los embargos sobre bienes se paralicen pero, llegada la fase de liquidación, puedan retomarse sin límite por la Administración. En caso de derechos de cobro, debe permitirse a la Administración el cobro de las cantidades derivadas de trabas anteriores al concurso.

Se debería también prohibir la adquisición del patrimonio del deudor en fase de liquidación a las personas vinculadas al mismo, pues fomenta una liquidación "encubierta", con acuerdos particulares con algunos acreedores para continuar la actividad bajo otra denominación, con la adquisición, para ello, de la parte más necesaria del patrimonio social, a nombre de empresas vinculadas o de reciente creación, al frente de las cuales están personas relacionadas con el deudor.

Esto es, un convenio con quita del 100% de las deudas públicas y de otros acreedores.

Propuesta 177ª. Evitar la posibilidad de compra, de la empresa en liquidación o sus activos, a quienes tienen relación con el deudor según el artículo 93 LC

Ello garantizará un mayor esfuerzo por alcanzar convenios de pago y un menor interés por agotar los plazos para acudir al concurso.

Por la gravedad de las conductas, las responsabilidades por condenas por delito frente a la HP o la Seguridad Social no deben considerarse créditos privilegiados, por más que los incumplimientos deriven de ejercicios anteriores al concurso.

Propuesta 250ª. Su consideración, atendiendo al momento de la condena, debería ser la de créditos contra la masa para privilegiar su pago, pues de lo contrario, se está vaciando de contenido un proceso penal, dando preferencia a uno civil.

En el procedimiento de modificación de base imponible en el IVA y rectificación de cuotas repercutidas por los acreedores, en caso de concurso debería alterarse el orden de su comunicación a la AEAT, pasando en primer lugar la comunicación a la Administración concursal y ésta a la AEAT:

Propuesta 178ª. Deberá obligarse a la comunicación a la administración concursal para que sea ésta, si admite los documentos rectificativos, la que remita relación de las rectificaciones a la AEAT, la cual le comunicaría a dicho órgano y a cada acreedor el resultado de las modificaciones para que, sólo en ese momento, se procediese a la rectificación de cuotas repercutidas por el acreedor y soportadas por el deudor.

El plazo para la personación en la sección de calificación de un concurso es de 10 días, demasiado reducido para la adecuada defensa de los intereses públicos.

Debe añadirse a esto que, de coincidir administración concursal y Ministerio Fiscal en la consideración del concurso fortuito, el Juez está obligado a resolver en dicho sentido, sea cual sea lo alegado y aportado por cualquier otro acreedor.

Propuesta 179ª. Establecer plazos más largos de personación para

permitir a los acreedores la adecuada defensa de sus derechos. Adicionalmente, modificar la normativa concursal para otorgar más peso a los acreedores.

D.V. Un censo de "morosos".

D.V a). Consideraciones previas.

Se ha planteado recientemente la posibilidad de que la AEAT publique censos de "defraudadores" a la Hacienda Pública. El discurso ha oscilado desde la publicación de simples listas de condenados por delitos o sancionados por infracción administrativa firme de cierta cuantía, hasta aproximarse a un censo en el que también se incluyan los deudores relevantes, sin que se haya aclarado todavía cuál puede ser su contenido concreto ni las cuantías que servirían de referencia para la inclusión en el mismo.

Lo cierto es que, si sólo se relacionan los incumplimientos que han conllevado una condena por delito o una sanción por infracción firme, el citado censo buscaría, entonces, únicamente publicitar los incumplimientos para generar un conocimiento en la opinión pública y el consiguiente rechazo por quien sí está cumpliendo sus obligaciones.

Se trataría, a nuestro entender, de un efecto muy limitado y que no causaría demasiados perjuicios al infractor, por cuanto las conductas ya han sido realizadas y juzgadas. Además, dado el tiempo que se tarda en descubrir y después sancionar o juzgar estos incumplimientos, ni siquiera podemos asegurar que no se hayan cometido otros por los mismos obligados en el período que va desde la comisión de los incumplimientos juzgados, hasta la publicación de las condenas y sanciones.

Hablamos, por tanto, de una medida "de cara a la galería", pero que no afecta ya directamente a quien aparece en el listado. Sólo generará un cierto estado de opinión.

Por ello, la propuesta de la IHE en esta área va en la siguiente dirección:

Propuesta 180ª. Establecer y publicar un censo de "morosos" con la Hacienda Pública, los cuales estarán todavía operando. Esta modalidad de censo de obligados tributarios genera conocimiento en sus clientes, proveedores, financiadores, que tendrán una alerta frente a posibles situaciones de falta de liquidez que puedan perjudicar un negocio futuro.

Así, la morosidad a la Hacienda Pública pasará a ser, no sólo un riesgo de actuaciones ejecutivas, sino un desprestigio y un elevado riesgo de perder contratos o financiación.

Por otra parte, verdaderos deudores a la Hacienda Pública o gestores de empresas que sí lo son y a los que, por múltiples motivos la Administración no ha conseguido cobrar, exteriorizan niveles de renta que nada tienen que ver con esas dificultades.

Su exposición pública será visible para la sociedad que los rodea, la cual no tardará en identificar a quienes, a diferencia de ellos, no cumplen sus obligaciones.

Sin duda, se trataría una medida de gran relevancia contra el fraude fiscal y todo un cambio en la percepción del fraude en nuestra sociedad.

Con carácter previo al diseño del censo, deberá procederse a la modificación del artículo 95 LGT, relativo al carácter reservado de los datos de índole tributaria, así como a los cambios paralelos en otras normas afectadas (texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social; TGSS, etc.).

D.V. b). El contenido del "censo de morosos".

Otra cuestión sería la de determinar el contenido de este censo. Esto es, quién debería figurar en el mismo, los límites cuantitativos y los datos que se mostrarían.

En cuanto al "quién" del censo de morosos, deberemos tener en cuenta que deberían formar parte del mismo:

- Condenados por sentencia firme por delito frente a la Hacienda Pública o Seguridad Social, fraude en subvenciones, fraude contable y delitos frente a los presupuestos de la UE.
- Sancionados por infracción firme por la AEAT, TGSS y otros Entes Públicos encargados de la gestión de recursos de Derecho Público.
- Deudores o morosos a la Hacienda Pública y a la TGSS en período ejecutivo.
- A los efectos del punto anterior, no se tendrían en cuenta deudas cuyo aplazamiento haya sido concedido, ni tampoco las que se hallen todavía en período voluntario de pago.

Se plantean también diversos límites cuantitativos para integrar el “censo de morosos” de cara a la Hacienda Pública.

En cuanto a los límites cuantitativos para formar parte del censo:

- Debemos convenir en que no deben existir en los delitos, por cuanto el propio Código Penal ya los establece para juzgar estas conductas, por lo que todos los condenados aparecerían en el censo.
- Por lo que atañe a sanciones, debería fijarse un límite que no sature el censo, lo que le haría perder visibilidad y eficacia, (un límite alto, entre 100.000 y 300.000 €, por ejemplo).
- Algo similar ocurre con los deudores, a mayor escala, pues su número es muy elevado. Sin duda, deberemos diferenciar a aquellos declarados insolventes frente a la Hacienda Pública o TGSS, para los cuales el límite sería inferior (100.000 €) en atención al riesgo confirmado de impago, de los demás deudores, para los que el límite puede rondar los 300.000 €.
- Para el cómputo de los límites, se tendrían en cuenta el total de sanciones o responsabilidades civiles por delito y el total de deudas para los morosos.

A continuación, tendríamos que relacionar los **datos a incluir** respecto de cada obligado incluido en el censo, que podrían ser los siguientes:

- Nombre o denominación social y NIF.
- Provincia del domicilio fiscal.
- En caso de entidades, nombre de su administrador, el Consejero Delegado o Presidente del Consejo, y de su socio mayoritario.
- Importe pendiente de la responsabilidad civil, sanción o deuda en ejecutiva, frente a la AEAT, TGSS u otros Entes Públicos

El censo de morosos se dividiría en tantos subcensos como fuera necesario para clasificar e identificar a los morosos frente a la Hacienda Pública y la Seguridad Social y demás entes públicos.

Diseñado el censo, tendríamos que decidir cómo realizar su publicidad. La vía más fácil y económica es a través de las distintas sedes electrónicas (AEAT y

TGSS). Periódicamente, podrían utilizarse otras herramientas (diarios, BOE), aprovechando su necesaria actualización.

El censo de morosos sería objeto de la adecuada publicidad para su conocimiento general y actualizado y modificado periódicamente.

En cuanto a las consecuencias de verse incluido en estos censos, podría desarrollarse toda una batería de medidas de amplio alcance, de forma que la presencia en el mismo se convirtiera en una carga que incentivara el cumplimiento y el pago de obligaciones. Las consecuencias podrían ser las siguientes:

- Imposibilidad de obtener certificados de estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones (tributarias o de Seguridad Social), lo que excluye de la contratación y subvención pública, dificulta la contratación con terceros, no permite renovar tarjetas de transporte, etc., como ya ocurre ahora para deudores en período ejecutivo.
- Revocación del NIF para condenados por delito, sanciones firmes y deudas superiores a una determinada cuantía (por ejemplo, 500.000 €), lo cual implicaría la imposibilidad de expedir facturas, contratar, escriturar, efectuar inscripciones en los Registros u operar con entidades bancarias. De modo complementario, debería regularse la no deducibilidad de cualquier factura expedida por un NIF revocado, así como la inmediata comprobación de quien realizase operaciones con este NIF.
- Otras repercusiones en el ámbito civil-mercantil, como inhabilitación temporal de gestores de personas jurídicas deudoras (que trataremos en el apartado correspondiente, ver *infra*), limitación de retribuciones de cargos de administración, prohibición de repartos de reservas, dividendos o de reducciones de capital.

Propuesta 181ª. La inclusión en el Censo de morosos supondría importantes restricciones para la capacidad contractual del moroso, empezando por la negativa a otorgarle el certificado de estar al corriente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

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

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

El Censo de Morosos debería ser utilizado por el resto de las AAPP, por ejemplo, a la hora de denegar ayudas públicas a las personas o entidades que figuran en el mismo.

E. LA GESTIÓN RECAUDATORIA Y SUS PROCEDIMIENTOS

En esta área interna, de medios materiales y humanos de los órganos de Recaudación, exponemos las siguientes medidas:

Propuesta 182ª. Generalización de locales propios para el depósito de bienes muebles.

Uno de los problemas más recurrentes en los expedientes ejecutivos es el coste de depositar bienes embargados en el procedimiento de apremio en locales de terceros, lo que, muchas veces, desincentiva las actuaciones por el bajo rendimiento de las mismas.

Este déficit podría resolverse mediante la adjudicación a la Hacienda Pública de locales embargados y cuya venta no se ha logrado por un valor razonable, destinándolos a su uso como depósitos de vehículos, mobiliario, maquinaria, etc., en función de sus características y ubicación.

Propuesta 183ª. Clarificar normativamente en todos los supuestos los requisitos de la autorización para la entrada en locales y domicilio.

Existen dudas la situación de determinados inmuebles en especial aquellos en los que se desarrollan actividades económicas, por cuanto se desconoce si tendrá la condición de domicilio protegido o no. Deberá aclararse normativamente esta situación. Además y a estos efectos, el órgano de

recaudación, pese a su condición de agente de la autoridad, no goza del mismo respeto que otras autoridades.

En primer lugar, como opción al acompañamiento de las Fuerzas del Orden, no siempre necesarias, ni siempre disponibles, debería de constituirse un cuerpo de Policía Fiscal dentro de la propia AEAT, cuyo embrión podría ser el Servicio de Vigilancia Aduanera, a lo cual ya nos hemos referido en diferentes apartados de este documento.

De hecho, esta propuesta no hace sino reforzar la necesidad de crear, a partir del Servicio de Vigilancia Aduanera, un cuerpo de Policía Fiscal, tal y como además se plantea en otras propuestas de este Informe.

Debería también establecerse claramente en la legislación tributaria, lo que debe entenderse por domicilio a efectos de protección constitucional para personas jurídicas: si lo es el domicilio fiscal o el social o ambos, sin matices ni interpretaciones adicionales. El resto de locales, sería accesibles con simple autorización administrativa.

Propuesta 184ª. Actuaciones de obtención de información sin identificación previa y con valor probatorio.

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

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

F. PROBLEMAS ORGANIZATIVOS DE LA GESTIÓN RECAUDATORIA.

F.I. Introducción.

Si bien la gestión recaudatoria debería tender a su unificación en un solo Ente

a nivel estatal (por sus evidentes ventajas en costes, mejora de gestión, eliminación de duplicidades y descoordinación, y mayor sencillez para el ciudadano), esto es difícil a corto plazo, con dos Entes que gestionan volúmenes muy grandes de deuda y de recaudación líquida, AEAT y TGSS, dependientes de distintos Ministerios, centrados en la recaudación de recursos distintos y con organizaciones de gran tamaño y complejidad.

Esta posibilidad, tal y como también se indica en otras propuestas de este Informe, debe ser objeto de un análisis detallado, y deberá vencer reticencias, en pos de la mayor eficiencia, simplicidad y economicidad de la gestión recaudatoria, pudiendo establecerse como un fin a largo plazo.

Pero también en el marco actual de la gestión recaudatoria puede incorporarse algún proceso de integración que genere economías de escala e inicie el camino apuntado. Vamos a señalar dos, en los primeros puntos de este apartado. A continuación, trataremos otros problemas organizativos y sus soluciones, así como nuevas ideas en esta materia.

F.II. Propuestas:

Propuesta 185ª. Integración de la gestión recaudatoria de toda la Administración del Estado en un único órgano de recaudación.

Nuestra propuesta se dirige a la mejora de la gestión recaudatoria del Estado, entendido en un sentido amplio, con inclusión de la Hacienda Pública Estatal (Administración General del Estado y Organismos Autónomos; en adelante, OO. AA), Agencias Estatales y otros Entes no empresariales ni fundacionales,.

A día de hoy, a la AEAT se le encomienda la gestión recaudatoria de los siguientes recursos de Derecho Público, en el ámbito estatal:

- Recursos del sistema tributario estatal y aduanero del Estado y OO. AA. (no tasas).
- Tasas y demás recursos públicos del Estado y OO. AA. en período ejecutivo.
- Recursos de naturaleza pública de otros Entes estatales, en período ejecutivo.
- Recursos de naturaleza pública de otras AA. PP. nacionales (distintas de CC. AA., EELL. y OO. AA. dependientes de las anteriores), en virtud de ley o convenio.

Por ello, otorgarle la competencia exclusiva sobre la materia recaudatoria, tanto en período voluntario como ejecutivo, de todos los Entes antes relacionados, no supondría un cambio radical ni mayores dificultades, pudiendo asumirse a corto plazo.

Por ello, se considera que otorgar a la AEAT la gestión recaudatoria, supondría ahorro de costes corrientes y de personal, eliminar problemas de coordinación, mayor agilidad de tramitación y eficacia en la gestión de la información. Y ello, sin excesivas demoras de implementación, ejerciendo las mismas competencias por personal experto en la materia.

Ventajas:

- Evitar los problemas generados por remisiones incompletas de información, mediante la carga directa de las deudas completas en la base de datos de la AEAT.
- Ahorro de costes, al gestionar todas las deudas desde los mismos equipos, con los mismos procedimientos y aplicaciones informáticas ya existentes.
- Economías de escala, puesto que no supondría nuevos procedimientos sino solamente un incremento de la deuda a gestionar.
- Seguridad jurídica, con normas y criterios uniformes para todo tipo de deudas.
- Agilidad administrativa, sin necesidad de intercambios de información.
- Trámites ante un solo Ente, con ahorro de costes indirectos para el ciudadano.

La competencia se residenciaría en la AEAT, a través de su Departamento de Recaudación y sus Dependencias Regionales, dado el conjunto de créditos y recursos a gestionar, así como la necesaria capacidad técnica, económica y material.

Diversas mejoras en la gestión recaudatoria del Departamento de Recaudación de la AEAT como consecuencia de la gestión integrada de la Recaudación, que serán:

- Plataforma única de pagos integrada en la ya existente en la Sede Electrónica de la AEAT. Beneficiaría al contribuyente y mejoraría el control los ingresos.
- Los órganos liquidadores deben informar de todos los datos que

componen la deuda, que debe ser conocida inmediatamente por la AEAT, en cuanto finalice su plazo voluntario de ingreso o se solicite su aplazamiento.

- Unificación de formato de Bases de Datos y procedimientos informáticos.
- Gestión única por la AEAT de toda la deuda concursal de los Entes estatales.
- Compensación de créditos y débitos de obligados frente a distintos Entes estatales.

F.III. Nuevo marco de colaboración AEAT-TGSS que conlleve la máxima coordinación, lo cual implica:

Propuesta 186ª. Profundizar en el intercambio de información y en la coordinación de actuaciones entre AEAT y TGS, con vistas a su integración a medio plazo en el órgano único de recaudación.

Es el camino hasta ahora elegido por la AEAT y la TGSS en sus convenios de colaboración y el que hemos propugnado, como primer paso, en otras áreas de la AEAT dentro de este Informe.

En materia de coordinación, en la medida anterior propusimos la creación de un órgano único de recaudación.

Ello nos lleva a articular una fase previa a la integración de los órganos de recaudación de la TGSS y dejando fuera inicialmente de esa integración, sin perjuicio de ir avanzando en la conexión y coordinación con esta última, y se pueda a medio plazo integrar en el órgano único de recaudación.

Se trataría ahora de profundizar en la coordinación para buscar un ahorro de costes y una mayor simplicidad práctica.

Es más, como hemos indicado en páginas anteriores, la integración de las Bases de Datos de la AEAT y TGSS sería un instrumento imprescindible para luchar contra la economía sumergida y el fraude fiscal y a las cotizaciones a la Seguridad Social, no sólo para mejorar la recaudación de los dos conceptos de recursos públicos: tributos gestionados por la AEAT y cotizaciones a la Seguridad Social.

Medidas para profundizar en la coordinación y avanzar hacia una integración de funciones serían:

- Unificación de formato de Bases de Datos y procedimientos informáticos.
- Uniformidad de adscripción de deudores, para facilitar su gestión conjunta.

- Sería necesario uniformizar la normativa recaudatoria aplicable a las cotizaciones sociales, modificándola para la aplicación del RGR que rige para los demás ingresos de Derecho Público, que quedaría como norma reglamentaria única.
- Fijación conjunta de los criterios que deberían regir cuestiones como tramitación y resolución de aplazamientos; pautas a seguir en los procesos concursales; procedimientos de ejecución forzosa; modalidades y trámites a seguir en enajenaciones de bienes.
- Simultanear actuaciones frente a deudores comunes y proceder a la fijación de calendarios comunes para los apremios y embargos, que permita la coordinación de plazos de ingreso y actuaciones posteriores de aplazamiento o enajenación.
- Fijación de posturas conjuntas frente a determinados deudores.
- Integración de actuaciones concretas, caso de:
    - Plataforma única de pagos estatal.
    - Subastas en plataforma única telemática; excepcionalmente, presenciales.
    - Adjudicaciones directas conjuntas con búsqueda activa de compradores.

F.IV. Otras actuaciones.

Propuesta 187ª. Cambio en la organización de los equipos de trabajo del área de Recaudación.

Existen en los momentos actuales problemas de coordinación entre las áreas liquidadoras (Gestión, Inspección, Aduanas) y el área de recaudación de la AEAT.

Pese a los esfuerzos realizados por coordinar las actuaciones de comprobación e investigación con la posterior recaudación de las deudas descubiertas, se deben profundizar en esta colaboración

Pero, además, en el seno de la propia área de Recaudación de la AEAT se observan disfunciones en esta materia, tales como las que se producen en materia de delitos o procesos concursales y hasta en la gestión de aplazamientos.

Efectivamente, expedientes que son gestionados en un Equipo de trabajo, cambian de adscripción por la declaración de concurso o la tramitación de un delito.

La inadecuada coordinación genera pérdidas de información y falta de prevención, con efectos negativo sobre la recuperación de deudas.

Asi, deberá procederse a la integración, al menos en el nivel de obligados empresariales o profesionales, de los equipos de trabajo, de modo que cada equipo, sin perjuicio de la especialización interna necesaria de su personal –en función de su tamaño- gestione, compruebe, investigue, sancione y recaude, respecto de los obligados adscritos al mismo, y todo ello, independientemente de la existencia de derivaciones, delitos o procesos concursales (esta integración se desarrolla en profundidad en otros puntos del Informe).

Propuesta 188ª. Centralización de las subastas en cada Comunidad Autónoma.

Esto se lograría mediante la realización en sede única, en cada Delegación Especial de la AEAT de subastas presenciales correspondientes a toda la demarcación territorial de la CC. AA., para conseguir así un mayor control de la concurrencia y evitar su manipulación; un ahorro de costes y la especialización de los órganos que las gestionan, con el personal y dotación adecuados. Todo ello, sin perjuicio, de las actuaciones de colaboración que se pueden realizar en cada una de las Delegaciones intervinientes.

Además se deberá incluir aquellas subastas que realicen las Delegaciones del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas, no tiene sentido que en un determinada provincia haya dos órganos subastadores: la AEAT y el Ministerio de Hacienda.

Propuesta 189ª. Creación de un órgano centralizado de enajenaciones.

Se trataría aquí de gestionar todas aquellas ventas de bienes y derechos cuya adjudicación no ha podido ser lograda por los procedimientos habituales de subasta y adjudicación directa y con carácter previo a la adjudicación a la Hacienda Pública.

Este órgano podría ser creado en el seno de la propia AEAT o externalizarse; en ambos casos, actuaría con total libertad en el mercado, tanto en cuanto a medios de publicidad, búsqueda activa de compradores y libertad de precios de venta, siempre que estos superen las ofertas habidas en los anteriores procedimientos administrativos.

Propuesta 190ª. Simplificación y ampliación de los supuestos de adjudicación de bienes a la Hacienda Pública.

A veces, existen bienes embargados al deudor que no llegan a realizarse por falta de concurrencia o por considerarse las ofertas insuficientes. Cuando el deudor resulta insolvente, y sin perjuicio, cuando proceda, de las posibles exigencias de responsabilidad a terceros, resta la opción residual de adjudicación de bienes a la HP.

Ello supone un complejo procedimiento que pocos órganos toman en consideración, en el caso de bienes de cierto valor y características.

Creemos que debe fomentarse esta figura con las modificaciones legales y reglamentarias pertinentes, siempre y cuando sean de utilidad para la Administración los bienes que se van a subastar

Propuesta 191ª. Incrementar la sensación de presencia de los órganos de recaudación.

Las recientes actuaciones de embargo realizadas por la AEAT, que han generado una cierta polémica, han sido actuaciones dentro de las competencias que la normativa prevé para los órganos de recaudación. El problema es que los deudores no están acostumbrados a sentir la presencia de la Administración tributaria.

Esta tendencia debe cambiar, a imagen y semejanza de otros países, en los que es habitual que los órganos de inspección y recaudación se personen para revisar las instalaciones de una empresa, su documentación, sus sistemas informáticos y contables, o para obtener información patrimonial o realizar embargos.

Por ello, se propone:

- Potenciar las actuaciones en materia de investigación patrimonial, presenciales o mediante colaboración con distintos Entes, para anticiparse a los movimientos de vaciamiento de los deudores a la Hacienda Pública.
- Incrementar las actuaciones presenciales de embargo en los locales del deudor.

Esta mayor presencia externa no sería masiva, por costosa, y buscaría concienciar a los deudores y al ciudadano sobre las consecuencias de los

incumplimientos y la necesidad de colaborar y cumplir frente a la Administración.

Propuesta 192ª. Creación de una base de datos europea de deudores y patrimonios.

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

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

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

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

En materia del procedimiento recaudatorio se indican las siguientes propuestas:

Propuesta 193ª. Compensación de oficio entre deudas y devoluciones del mismo grupo empresarial.

Nos encontramos con deudas pendientes de cobro hacia un deudor mientras otros, de su mismo grupo empresarial, solicitan devoluciones tributarias y, a veces (en el marco del IVA), por la misma operación realizada, precisamente, entre las partes vinculadas.

Por ello se propone:

a) Posibilidad de compensación entre deudas y devoluciones reconocidas a empresas que, teniendo forma de persona jurídica, su capital pertenezca en más del 50% a un mismo grupo de socios (independientemente de que exista una variación en el porcentaje concreto de cada uno), siempre y cuando sus actividades sean similares (mismo sector económico), el importe pendiente de la totalidad de las deudas supere 150.000€ y, en caso de aplazamiento concedido, las garantías no resulten suficientes para cubrir el

cuotas, intereses, recargos de apremio y el 10% de la suma en concepto de costas de ejecución.

La valoración de las citadas garantías ha de referirse al momento de reconocimiento de la devolución susceptible de compensación, teniendo la Administración Tributaria la carga de la prueba de la valoración de la garantía.

b) En todo caso, establecer de modo general esta posibilidad de compensación entre deudas y devoluciones de obligados de un mismo Grupo empresarial, entendiendo como tal el definido en los artículos 16.3 y 67 TRLIS, así como en el correspondiente régimen especial regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley del IVA.

Propuesta 194ª. Ampliación del ámbito y de la duración de las medidas cautelares.

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

Por esta razón, la medida cautelar debería poder ser aportada por el deudor como garantía para la suspensión, con lo que su cómputo de duración quedaría también en suspenso, y no se reiniciaría hasta el levantamiento de la suspensión.

En los supuestos en que se haya adoptado medida cautelar y el deudor pretenda la suspensión sin garantías, no se debería conceder ésta, sino la continuación de la medida, en defecto de otros bienes.

Así, algunas modificaciones puntuales, podrían ser:

- Establecer limitaciones relativas a algunos bienes, en función del importe de las deudas cuyo cobro debe asegurarse (p. e. cuentas bancarias y créditos).
- Implantar la necesidad de un depósito a consignar en efectivo cuando el embargo cautelar se refiera a dinero líquido o a créditos vencidos pendientes de pago.
- Inclusión, entre los supuestos de exigencia de responsabilidad del artículo 42.2 LGT, de la falta de constitución de dicho depósito.
- Clarificación de la medida cautelar de prohibición de disposición de participaciones sociales y permitir que la misma pueda trasladarse a los activos subyacentes, evitando acudir a la figura del levantamiento del velo.

Propuesta 195ª. Generalización de la tramitación telemática para determinadas actuaciones de gestión recaudatoria.

La AEAT ha trasladado al ámbito de la gestión recaudatoria determinadas operativas de carácter masivo propias de las oficinas gestoras, ante la evidente carestía de medios humanos. El resultado ha sido positivo, aunque esta tramitación no es apta para toda la gestión recaudatoria.

No obstante y, dada la experiencia, conviene profundizar en esta vía:

- Facilitar el cumplimiento de órdenes de embargo por las grandes empresas y organismos, de modo que exista un cauce directo y rápido de interlocución, dado el número de deudores a la Hacienda Pública que pueden depender de estas entidades.
- Generalización de la tramitación telemática del mayor número posible de trámites que deban o quieran realizar los obligados.
- Desarrollo de la tramitación automatizada de deudas de un mayor número de deudores, a la imagen de los hoy incluidos en Unidades de Menor Cuantía.

G. CUESTIONES PUNTUALES SOBRE EMBARGOS Y ENAJENACIONES.

Propuesta 196ª. Cambios en la regulación de las tercerías de dominio.

No es raro que una subasta pública se suspenda porque poco antes, a veces el mismo día de la subasta, se interponen reclamaciones por tercería de dominio infundadas, pero que suponen la tramitación de un expediente que obliga a paralizar la enajenación, al menos hasta la decisión de admisión o no de la reclamación.

Se propone, en consecuencia, una limitación temporal a la interposición de estas reclamaciones, sólo admisibles mientras no transcurran diez días tras la publicación del anuncio de subasta, para evitar interrumpir la tramitación en el momento en que ya se ha organizado la venta.

El plazo restante hasta la subasta (nunca antes de los 15 días siguientes a la publicación) daría tiempo para inadmitir las reclamaciones realmente infundadas.

La práctica totalidad de tercerías de dominio sobre inmuebles provienen de la falta de inscripción por el tercero comprador en el Registro, que debería convertirse en obligatoria.

Pero, además, en el ámbito administrativo debemos limitar este proceder, evitando los costes ocasionados por procedimientos de embargo que quedan sin efecto.

Así, se propone la exigencia solidaria de las costas del procedimiento derivadas de ese embargo infructuoso, en defecto de cobro al deudor, al tercerista.

Además, a éste le serían también exigibles aquellos gastos en los que la Administración tuviere que incurrir por la tramitación y resolución del propio expediente de tercería.

H. RESPONSABILIDADES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

Propuesta 197ª. Ampliar las responsabilidades en sede de grupo.

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

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

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

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

Para supuestos como los descritos, la técnica del “levantamiento del velo” en vía administrativa es manifiestamente insuficiente y la utilización de la vía judicial es inoperativa.

En estas condiciones, una reforma que supondría toda una revolución para la gestión recaudatoria sería dar rango legal en la propia LGT y para cualquier

tributo a la responsabilidad general de los grupos societarios, entendidos éstos en sentido amplio, de modo que sus límites deberán tener en cuenta los establecidos en las distintas normativas, fundamentalmente, por su amplitud, en los artículos 16.3 y 67 TRLIS, pero pudiéndose tener en cuenta la normativa del IVA o conceptos mercantiles.

Como alternativa, podría reformarse la responsabilidad por "levantamiento del velo" del art. 43 g) y h) LGT, pasando a ser solidaria ya que, en la mayoría de los casos, la responsabilidad actual subsidiaria implica una actuación recaudatoria tardía y, por ello, infructuosa.

Además, debe simplificarse, de modo que su aplicación genere menos dudas para la Administración y para los deudores, minorando la litigiosidad.

Para ello, deben dejarse claros los supuestos en que será de aplicación, con una cláusula abierta adicional para los supuestos en que la AEAT pueda detectar la existencia de vinculaciones vía indicios, sin haberse formalizado las relaciones en instrumentos públicos.

Propuesta 198ª. No exoneración de responsabilidad subsidiaria por cese de actividad en caso de concurso de acreedores, en determinados supuestos.

Uno de los múltiples motivos para la solicitud de un concurso tardío, cuando las dificultades reales de la empresa venían de mucho más atrás, es tratar de buscar la exoneración del supuesto de exigencia de responsabilidad regulado en el artículo 43.1.b) LGT.

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

Propuesta 199ª. Responsabilidad de despachos y entidades financieras comercializadoras de productos y estructuras fraudulentas.

Existen despachos profesionales de abogados y asesores que son los verdaderos ideólogos de estructuras y entramados sociales ficticios, sociedades pantalla, circuitos para desviar capitales y, en general, técnicas y productos que buscan la elusión y evasión fiscal para minorar o anular las cuotas tributarias a pagar por sus clientes.

También hay entidades financieras especializadas en la colocación y traslación de fondos y en la creación de productos financieros que cumplan esas mismas funciones.

Entramos aquí en el terreno de los fraudes complejos y especializados pero, por ello, más relevantes, tanto cuantitativa como cualitativamente, por lo que la reacción de la Administración tributaria debería ser contundente ante los mismos.

- Para hacer frente a tales fraudes complejos, se propone la creación de un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria de despachos y entidades bancarias que comercialicen productos diseñados con técnicas de ingeniería fiscal, así como los que diseñen estructuras u operaciones tendentes a la ocultación de bienes.
- Una medida de este calado deberá contar con una normativa clara y, dadas las dificultades de prueba con las que se encontrará la Administración, regular aspectos que la faciliten, como la publicidad en cualquier medio, censos de clientes y los resultados de la comprobación de los mismos, vinculación con entramados y empresas de reciente creación o previamente inactivas, relación con testaferros, etc.

I. CUESTIONES AJENAS A LA GESTIÓN RECAUDATORIA PERO RELEVANTES PARA SU EFICACIA.

I.I Medidas de modificación de la normativa mercantil.

I.I a). Nota previa.

Constituyen una serie cambios necesarios para la mejora de la gestión recaudatoria, y para la mejora de nuestro sistema económico en general. Nuestra normativa mercantil es bastante estática en comparación con la tributaria, lo cual es razonable, pues sobre sus bases se asientan la configuración jurídica de las empresas y las relaciones mercantiles.

Sin embargo, son necesarios ciertos cambios para adaptar esta estructura mercantil a los tiempos actuales, no sólo para evitar la configuración de entramados y figuras que faciliten el fraude fiscal, sino en aras a una mayor

responsabilidad de gestión y a una mayor garantía para las partes que intervienen en las relaciones económico-financieras.

Entre tales medidas de alteración legal en la normativa mercantil se proponen las siguientes:

I.II b). Desarrollo.

Propuesta 200ª. Eliminación de la figura de la persona jurídica administradora.

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

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

Propuesta 201ª. Normas que eviten la configuración de entramados societarios donde sólo existe una actividad.

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

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

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

Propuesta. 202ª. Obligatoria inscripción en el Registro Mercantil de transmisiones de acciones o participaciones sociales de empresas no cotizadas en mercados secundarios.

Cuesta seguir la pista de los socios y administradores de una sociedad, cuando en ésta se suceden los cambios, si se trata de empresas no cotizadas. Estos cambios pueden hacer ineficaces actuaciones administrativas, y no sólo en el ámbito recaudatorio, realizadas en base a datos no actualizados.

Es necesario que se tenga conocimiento exacto de la titularidad de las sociedades, en especial, en esta época en la cual cualquier persona puede comprar una sociedad en aquellos despachos que "fabrican sociedades".

Esto debería unirse a una responsabilidad solidaria de este tipo de despachos de las deudas generadas con las empresas que son "vendidas" (ver arriba).

En suma, se trataría, por un lado, de obligar a la inscripción registral de toda transmisión de acciones o participaciones sociales de empresas no cotizadas por porcentajes superiores al 5% y, adicionalmente, se solicita la prohibición de acciones o participaciones expresadas en títulos al portador, generadoras de opacidad en la titularidad de sociedades.

Propuesta 203ª. Inhabilitación de los administradores de entidades jurídicas insolventes.

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

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

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

Propuesta 204ª. Exigencia de mayores capitales propios a las sociedades mercantiles, en determinadas circunstancias.

En España rige una normativa mercantil obsoleta, que permite operar con capitales mínimos a empresas cuya facturación se incrementa rápidamente, con la consiguiente carencia de fondos propios y dependencia del crédito bancario, y con una clara desprotección de los acreedores en caso de impago, amén de una falta de riesgo directo para socios y administradores, que supone un menor compromiso en situaciones de crisis.

Dicha carencia no se remedia con las normas que exigen dotaciones de reservas, porque éstas precisamente se fijan en relación al capital.

Por lo tanto, debe exigirse un capital y unas reservas crecientes con el nivel de facturación, dotadas en base a mayores porcentajes sobre los beneficios, para fomentar la financiación interna y el compromiso en la gestión.

No obstante todo lo anterior, no debería perjudicarse, en esta situación económica tan difícil, la posibilidad de que puedan nacer emprendedores de actividades económicas, por lo que debería darse un margen temporal para que ese germen empresarial para el aumento de capitales propios.

J. OTRAS MATERIAS DE INTERÉS PARA LA GESTIÓN RECAUDATORIA.

Un problema frecuente para el cobro de ciertas deudas es el de los recursos presentados por los obligados en vía económico-administrativa y judicial, en los que media suspensión de la ejecución.

Propuesta 205ª. Eliminación de la suspensión automática de sanciones muy graves.

Como se ha dicho en otras partes del Informe, es necesario que las sanciones más graves necesiten la aportación de garantías a la hora de que tenga un efecto disuasorio para los infractores.

Propuesta 206ª. Unificación de datos entre la Dirección General Catastro y los Registros de la Propiedad.

Nos encontramos muchas veces con datos discordantes relativos a la misma finca, por no existir la adecuada coordinación y por la falta de homogeneidad en los datos.

Se propone por ello que el Registro de la Propiedad y el Catastro unifiquen los datos de identificación de fincas y titulares, sus numeraciones y una referencia

a los datos del otro órgano.

Propuesta 207ª. Obligatoriedad del Registro de la Propiedad para todas las operaciones vinculadas a bienes inmuebles.

Al problema que la falta de anotación registral de inmuebles supone, por las reclamaciones por tercería de dominio debidas a su transmisión, ver *supra,* debemos añadir el desconocimiento de los bienes no inscritos por el órgano de recaudación, a efectos de su embargo para el cobro de las deudas que su titular mantenga con la Hacienda Pública.

Para ello, se expone la obligatoriedad de inscripción registral de todas las **operaciones** de inmuebles, señalando el plazo en que deba realizarse, que podría ser de cinco días para la presentación y quince días adicionales para su anotación por el Registro.

Propuesta 208ª. Normativa deportiva más estricta frente a entidades deportivas deudoras.

Existen clubes deportivos que son destacados deudores a la Hacienda Pública y que, por su popularidad, suponen un nocivo ejemplo para el resto de la sociedad, de modo particular en el caso del fútbol.

Pero, incluso cuando la Administración tributaria pone todos los medios para limitar estas conductas, no es fácil, por el perfil patrimonial de los obligados y su capacidad para generar elevadas deudas en poco tiempo.

De esta forma, se trata de acabar con la permisividad de la normativa deportiva ante estas conductas, actuando a semejanza de otras legislaciones, en las que se limita la participación en la competición o se penaliza en forma de pérdida de categoría deportiva a los clubes que no se mantengan al corriente de pago con las AA. PP. en la fecha de inicio de la competición.

Y si esta situación se da durante el transcurso de la misma, podrían arbitrarse medidas como la penalización en forma de minoración de la puntuación obtenida.

Propuesta 209ª. Equiparación del IVA al ITP a efectos de afección fiscal de los bienes.

Mientras un impuesto que grava transmisiones de bienes inscribibles en un Registro Público goza del derecho de afección, otro que también las grava, no

tiene esa protección y es, además, el tributo con mayor índice de fraude a nivel europeo.

Se propone, por lo tanto, ampliar al IVA el derecho de afección recogido en la LGT para que, en las operaciones de venta de bienes inscribibles en un Registro Público y, para el caso de impago del impuesto, dichos bienes respondan del pago del mismo.

Propuesta 210ª. Modificación de la normativa de Planes y Fondos de Pensiones para que puedan ejecutarse sus derechos por parte de los órganos de recaudación.

Los órganos de recaudación no pueden ejecutar los derechos consolidados de los partícipes en planes de pensiones previamente embargados, por cuanto los mismos no son movilizables por dicho supuesto, según su normativa reguladora actual.

Para evitarlo, se solicita introducir un nuevo supuesto de movilización de derechos con anterioridad a la jubilación, por ejecución, a instancia de la Administración tributaria embargante, para el cobro de deudas firmes o, en los casos en de condena penal firme por delito frente a la HP, para el pago de la de la misma.

13. PROPUESTAS EN MATERIA DE TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS.

Dentro de un estudio sobre la reforma fiscal en aras a la reducción del fraude fiscal en España, no podemos dejar de olvidar un aspecto clave: la resolución de todos los litigios que se producen ante los actos de comprobación de la Administración. A lo largo de este informe ya hemos citado que una justicia tardía ya no es tanta justicia. Como a la vez unas sanciones impuestas y tardíamente ejecutadas pierden gran parte de su finalidad.

Debemos también dejar de concebir la litigiosidad como una patología, sino más bien como un derecho y un servicio público. Si el contribuyente quiere recurrir los acuerdos de las administraciones debe tener a su servicio una estructura de tribunales económico-administrativos de calidad, que garantice una rápida solución de los asuntos.

Por ello, hay que entrar a analizar las instancias revisoras de los actos tributarios, la primera de ellas: son los Tribunales Económico Administrativos, cuya misión es la revisión última en vía administrativa de los actos.

Estos Tribunales están encabezados por el Tribunal Económico Administrativo Central y acompañados por los Tribunales Económico Administrativos Regionales y locales.

Los dos grandes problemas que existen son dos: los retrasos en la resolución por el aumento del número de reclamaciones y la falta de personal que existen en los Tribunales.

Propuesta 211ª. Reducción del numero de instancias económico administrativas.

Actualmente una reclamación puede llegar a estar en fase litigiosa hasta 11 años (tres en el TEAR, 3 en el TEAC, 3 en la Audiencia Nacional y 2 años en el Tribunal Supremo). Esta situación es inadmisible, por una lado, desde el punto de vista de seguridad jurídica, y por otro lado, por los costes para la Administración (por el importe del reembolso del coste de las garantías que deba pagar) y para el contribuyente (por el importe de los intereses de demora suspensivos).

Es necesario cambiar esta situación y reducir de manera drástica los tiempos de tramitación.

En Tribunales Económico Administrativos Regionales que es donde mayor atasco se produce por el número de reclamaciones presentadas, muchas de las mismas tienen acceso a dos instancias: en primer lugar, a los Tribunales Regionales y luego en alzada ante el Tribunal Central.

Esta duplicidad aumenta el tiempo de resolución de las reclamaciones. Y retrasa la llegada a la vía contencioso administrativa.

Se debería establecer un límite razonable a partir del cual las reclamaciones vayan directamente al Tribunal Económico Administrativo Central en única instancia.

Es muy grave el problema que tienen los Tribunales Económicos Administrativos en relación con la clara falta de personal para hacer frente a las reclamaciones que son presentadas por los contribuyentes, lo que tiene como primera y más importante **consecuencia el retraso en la resolución de las reclamaciones.**

A continuación se exponen los datos de expedientes entrados y resueltos en el ejercicio 2013 en el TEAR de Madrid, a título de ejemplo (sin incluir suspensiones, recursos de anulación y otros recursos y procedimientos que ascienden a 2.871 entradas y 3.421 resoluciones en dicho año 2013), comparándolos con los dos ejercicios anteriores. Teniendo en cuenta que en los últimos 10 años la entrada de reclamaciones ha pasado de unas 17.655 de media (en los años 2005 a 2008) a unas 30.000 aprox. de media en estos 3 últimos años. Siendo el personal prácticamente el mismo. En concreto las entradas y salidas en 2013 han sido:

ENTRADAS TOTALES DE EXPEDIENTES

Ejercicio	Número
2013	29.199

EXPEDIENTES DESPACHADOS

Ejercicio	Número
2013	25.739

El número de reclamaciones pendientes a finales de 2013 es de 45.264, lo que supone un significativo aumento (8,18% y 3.424) con respecto al número de finales de 2012 que era de 41.840, lo que resulta preocupante.

El número de reclamaciones que superan los dos años desde la fecha de interposición a finales de 2013 es 4.744 (frente a 1.392 en 2012 y 1327 en 2011).

Debemos analizar cuáles son las causas de ese retraso:

a) Una de las razones que explican este elevado plazo es **la falta de personal de que disponen los Tribunales para ejercer las funciones**

El problema continúa en el año 2013 pues las incorporaciones se limitan a compensar las jubilaciones, pero no totalmente y sin que se solucionen las deficiencias estructurales. Como se expuso en las Memorias de años anteriores esta situación dificulta notablemente el adecuado funcionamiento de la tramitación, al menos mientras determinadas labores no puedan realizarse de forma automatizada como consecuencia de una mayor implantación en la práctica de la Administración Electrónica en el ámbito económico-administrativo.

Esta situación se ve agravada por el gran número de reclamaciones que entraron en el TEAR de Madrid en el año 2013, pues aunque baja ligeramente respecto a 2012 se mantiene en las cifras de los años 2010 y 2011. Como se expresó en las Memorias de los años 2011 y 2012, la situación es muy preocupante, ya que no sólo el personal de tramitación sigue siendo insuficiente para atender de forma adecuada las labores de tramitación del gran número de entradas, sino que también el personal dedicado a la elaboración y aprobación (Presidentes de Sala, Vocales y Ponentes) es menor del que resultaría conveniente para atender el citado número de entradas, así como para mejorar los plazos efectivos de resolución para lograr cumplir con los plazos legales. Esta insuficiencia provoca numerosos problemas.

A la vez, también los Tribunales son deficitarios en personal auxiliar, que es también absolutamente necesario para los movimientos de los expedientes administrativos, tanto para recibirlos como para enviarlos a los órganos judiciales contenciosos administrativos.

Deberá dotarse de manera correcta estos Tribunales de manera propia o, debido a la situación actual debería realizarse acuerdos con la AEAT y con el MINHAP para la cesión de personal que ayude a resolver las reclamaciones y de personal administrativo para funciones de apoyo.

Propuesta 212ª. Dotar a TEAs de personal en número y retribución suficiente para ejercer su labor en plazo adecuado

b) Otra de las razones es **el retraso por parte de los órganos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones en la remisión de las reclamaciones**, junto con los expedientes administrativos, superando el plazo del mes previsto legalmente en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Ello no es demasiado significativo en el caso de la AEAT, pero si se producen retrasos importantes por parte de la Comunidad Autónoma de Madrid o la Gerencia del Catastro de Madrid). Por lo que las instituciones tienen que concienciarse que hay que acelerar el envío de los expedientes al Tribunal, ya que eso redunda en beneficio de ellas mismas.

Propuesta 213ª. Coordinación con los órganos administrativos liquidadores.

Es necesario que para la resolución de los problemas de los Tribunales Económico Administrativos, que todas las instituciones que envían reclamaciones a los mismos colaboren en la resolución.

A través de apoyo tanto técnico como auxiliar que permita acelerar la tramitación de las reclamaciones.

Propuesta 214ª. Reducir los plazos en la tramitación de la vía Contencioso Administrativa

El problema de la lentitud de la resolución de recursos y reclamaciones no solo se queda en la vía económico administrativa sino que alcanza a la vía contencioso administrativa.

Hay que resolver también ese problema, a través de:

Mejores dotaciones de personal en los juzgados y tribunales contencioso administrativos.

Reducción de los trámites intermedios que prolongan la tramitación.

Coordinación entre los órganos judiciales y los administrativos, de apoyo, de comunicación de la información, etc.

Propuesta 215.ª Realización de Planes Especiales para el impulso de las reclamaciones económico administrativas.

Dado el cada vez mayor número de reclamaciones que tienen entrada en los Tribunales y teniendo en cuenta el retraso en la resolución de las mismas así como la cuantía de los actos de liquidación recurridos, el establecimiento de planes especiales al igual que los recientemente implantados en la AEAT para el año 2014, que tengan en cuenta la prioridad en la resolución de las reclamaciones de mayor cuantía y dificultad técnica asociada.

Dentro del proceso de modernización de las Administraciones Públicas, y con el objeto de poder desarrollar procedimientos que concilien la vida familiar, se ha planteado la posibilidad del teletrabajo.

Esta nueva forma de trabajo, asociada a la difusión de las nuevas tecnologías tiene el atractivo para el trabajador de ahorrarle los costes y tiempos muertos de desplazamientos entre su domicilio y el centro de trabajo, así como permitirle trabajar en un entorno más acogedor y poder conciliar su vida familiar. También le permite organizar mejor sus pausas y jornadas laborales. Para la administración, además del ahorro en sus instalaciones, le repercutirá positivamente en la medida que el trabajador está más contento y cómodo, Asimismo la forma de control, por resultados, redundará en una mejor eficiencia del trabajador.

Indudablemente en los casos en los que los trabajadores tengan que atender al público, o trabajar en equipo, esta forma de trabajo sería inaplicable, En el caso de los TEA, podría ser una forma idónea para trabajar de ponentes y miembros de salar y tribunales, ya que la mayor parte de su trabajo es de análisis de las reclamaciones.

Asimismo existe cierto paralelismo con la forma de trabajar de jueces y magistrados, que tiene un régimen de trabajo en casa.

Por ello se propone:

Propuesta 216ª. Desarrollar métodos de teletrabajo en los TEA, para aquellos funcionarios que realicen trabajos para los cuales no necesiten de terceras personas, tales como ponentes, vocales, …

Finalmente, se está valorando por estudiosos del mundo jurídico la posibilidad de concluir las resoluciones administrativa mediante la solución del arbitraje, al estilo de los arbitrajes que rigen en otros ámbitos del mundo del derecho.

Dicha vía entendemos que no tiene cabida en el mundo tributario, por la limitación existente en las leyes de transigir judicial o extrajudicialmente con relación a los créditos tributarios.

Asimismo tampoco consideramos acertado el limitar la litigiosidad aplicando una tasa a las reclamaciones, al estilo de la que se aplica a los juicios. Tales fórmulas reducen las reclamaciones en muchos casos, no por ser infundadas, sino exclusivamente por evitar meterse en mayores gastos. Asimismo la escasa cuantía de la mayoría de las liquidaciones de la AEAT harían de esta tasa un impedimento para el grueso de las actuales reclamaciones, con lo que la justicia y del sistema sufriría un menoscaba importante.

Propuesta 217ª. Mantener la gratuidad de las reclamaciones a los TEAs. No aplicación de arbitrajes en estas materias.

14. MEDIDAS EN EL ÁMBITO DE LAS RELACIONES ENTRE LA AEAT Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

A.INTRODUCCIÓN.

En un Estado complejo como es España, resulta evidente y necesario para mejorar la eficacia y la eficiencia de la lucha contra el fraude fiscal, plantearse tanto el modelo de relación financiera entre las CCAA, Forales y no; entidades locales y Estado Central, como cuestiones vinculadas al modelo tributario de las CCAA y su articulación con el sistema fiscal español en su conjunto y, dada la limitación de nuestro Informe, fundamentalmente, la coordinación entre las Administraciones tributarias de las Entidades Territoriales y la AEAT.

Las medidas, lógicamente, se pueden plantear desde diferentes perspectivas; normativa, de coordinación y de organización.

Aunque no es la finalidad fundamental de este Informe exponer reformas de Política Fiscal y legislativa, lo cierto es que el modelo de financiación autonómica ha incurrido, en el plano normativo, en una serie de medidas, fundamentalmente en lo que hace referencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre el Patrimonio que, dada la función de control cumplida (entre otras) por estos gravámenes, no pueden obviarse en este apartado, por su impacto muy negativo en materia de lucha contra el fraude fiscal.

Por ello, iniciamos nuestra exposición con propuestas de carácter normativo para evitar los efectos negativos en la lucha contra el fraude.

En este punto no se puede olvidar lo ya comentado en el capítulo sobre Disposiciones en materia de estrategia, organización y funcionamiento de la Agencia Tributaria, así como en el informe de febrero de 2014 de nuestra asociación sobre el Estatuto Jurídico de la Agencia. No lo reiteraremos para no alargar, no obstante conviene recordar las propuesta de Administración en red o de recuperar la gestión de los impuestos cedidos a las CCAA.

B.MEDIDAS PROPUESTAS EN EL ÁMBITO LEGISLATIVO DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA.

B.I. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En estos momentos hay en España, 20 impuestos, y modelos, distintos que recaen sobre las sucesiones y donaciones. En primer lugar, tenemos la ley estatal que se aplica a los no residentes. Esta ley tiene los mayores tipos impositivos existentes para un impuesto en España. La tributación máxima a la que puede estar sujeta una herencia en España es del 81,6%, lo que es una fiscalidad de todo punto inadmisible, además de plantear relevantes problemas en lo que hace referencia a su compatibilidad con el principio de no discriminación por razón de la residencia con respecto a otros Estados de la UE.

Sin embargo, las 15 Comunidades Autónomas de Régimen Común han establecido reducciones y deducciones en cuota que, en algunos casos, como es el de la CCAA de Madrid suponen, en esencia, una desfiscalización casi total del impuesto, al establecerse una deducción del 99%.

Además, las tres Diputaciones Forales vascas, Álava, Vizcaya y Guipúzcoa tienen establecido, cada una de ellas, una norma foral con una regulación distinta del impuesto. Por último, la Comunidad Foral de Navarra tiene un Impuesto de Sucesiones con un tipo general del 0,80%.

Evidentemente, tener un gravamen con 20 regulaciones distintas, las cuales van desde la práctica desfiscalización, con “deducciones y bonificaciones” del 99%, es decir que sólo se paga sobre el 1% de la cantidad heredada, hasta tipos prácticamente confiscatorios superiores al 80%, no es propio de un sistema fiscal armonizado.

Por otra parte, como todas las CCAA han establecido “mejoras” o “bonificaciones” sobre los incentivos fiscales del régimen general, el peor régimen de todos los establecidos en España corresponde a los no residentes. Por esta razón, la Comisión Europea presentó una denuncia contra España el pasado 27 de octubre de 2011 en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE, que tiene posibilidades fundadas de éxito, según los expertos y que podría obligar a cambiar radicalmente el IS y D.

Es muy difícil no compartir la opinión de la Comisión Europea a este respecto, la cual señala textualmente que:

"La Comisión considera que esta fiscalidad discriminatoria constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, que son principios fundamentales del mercado único de la UE, e infringe el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículos 45 y 63, respectivamente)." (Disponible aquí http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1278_es.htm).

La situación actual da lugar a graves en la lucha contra el fraude, entre otros, como:

- Las valoraciones del Impuesto de Sucesiones en aquellas CCAA en el que está exento o prácticamente exento en relación a los efectos para los demás impuestos.
- La valoración de los patrimonios y sociedades empresariales.

Por lo tanto, entendemos, que tiene que haber un impuesto similar en todo el territorio. Esta unidad es fundamental para dar seguridad jurídica, justicia al sistema. Desde el punto de vista de la lucha contra el fraude es necesario para conocer el origen de las rentas.

Y desde el punto de vista económico, la unidad de un impuesto de sucesiones con una recaudación suficiente, tiene el carácter de impuesto anticíclico ya que los fallecimientos siempre se van a producir, tanto en época de crisis como de bonanza.

Por todas estas razones, la actual regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones no es compatible con una Hacienda del siglo XXI. En consecuencia:

Propuesta 218.ª Redactar una nueva ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que dé unidad y evite los graves problemas en la lucha contra el fraude.

B.II. Centralización de la imposición patrimonial y su control.

Hay que admitir que la imposición patrimonial en España no arroja resultados satisfactorios. Esto no sólo tiene una lectura recaudatoria directa sino también

de falta de información. El Impuesto de Patrimonio, y el impuesto de Sucesiones y Donaciones tienen un resultado recaudatorio escaso.

Sin embargo, lo más grave es que hay una gran falta de información sobre los grandes patrimonios en España. Este hecho ha obligado al establecimiento, por ejemplo, de la declaración de bienes en el extranjero.

Con independencia de otras consideraciones normativas, parece bastante complicado controlar grandes patrimonios internacionales, que corresponden a los contribuyentes con mayor capacidad económica, desde el ámbito de una Comunidad Autónoma, y más desde una Diputación Foral.

La centralización de la información y el control integral de estos contribuyentes debería ser una prioridad. En consecuencia, se proponen dos medidas:

Por un lado, la creación de una unidad central, ubicada en la DCGC de la AEAT, dedicada a la inspección de los grandes patrimonios en todo el territorio nacional, siguiendo experiencias exitosas como la de la Administración Tributaria australiana.

En cuanto al propio Impuesto sobre el Patrimonio es necesario establecer una normativa común que evite los problemas en la lucha contra el fraude que actualmente, debido a las grandes diferencias entre las comunidades autónomas. Los problemas son similares a los analizados en el ISyD.

En cualquier caso, habría que evitar situaciones como la actual, en la que la Comunidad con el mayor número de grandes patrimonio (Madrid) ha eliminado, de facto, el impuesto. Esto genera una ausencia de información que repercute en la gestión y el control de otros impuestos, por ejemplo, el IRPF.

Por este impuesto debe primar el carácter censal y de control, y no tanto, el aspecto recaudatorio.

La nueva regulación debería gravar el verdadero patrimonio y no ser el azote de la clase media.

Propuesta 219ª. Centralizar y unificar la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de que su recaudación se pueda ceder íntegramente a las CCA.A. evitando los graves problemas actuales en la lucha contra el fraude.

C. PROPUESTAS EN MATERIA DE COORDINACIÓN CON LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS TERRITORIALES.

C.I. Introducción.

España es un país fuertemente descentralizado desde la perspectiva del gasto público, como lo demuestra el hecho de que según las Cuentas Nacionales de 2011, casi un 50% del gasto público (computado el gasto en Seguridad Social) se gestiona por las Administraciones Territoriales.

Dicho porcentaje se aproxima a un 70% si se excluye el gasto en Seguridad Social.

Naturalmente, la descentralización por la vía del gasto ha ido seguida de la descentralización de los ingresos, aunque en un menor grado, como es patrón común en los países descentralizados, dado que el Gobierno Central ha de conservar ingresos, no solo para financiar sus competencias sino también para realizar transferencias de nivelación a las Administraciones Autonómicas y Locales.

Una de las dimensiones de la corresponsabilidad fiscal, y elemento esencial de todo sistema descentralizado, es el papel que deben jugar las Administraciones Autonómicas y Locales en la aplicación del sistema tributario.

Parece indiscutible que la corresponsabilidad fiscal de las Administraciones territoriales debe incluir un cierto papel en la aplicación de los tributos, pero no lo es menos que, en la medida en que asumen competencias de gestión de ciertas figuras del sistema, las necesidades de coordinación son mayores.

Solo de esta forma las potenciales ventajas que conlleva el ejercicio a nivel descentralizado de ciertas competencias gestoras, no se verán superadas por los problemas de pérdida de información y oportunidades al fraude que un ejercicio fragmentado y estanco de las competencias puede suponer.

En el capítulo destinado a organización, ya hemos reflexionado el problema de definir un modelo de Administración tributaria, y dado nuestras propuestas. En este capítulo nos limitaremos a formular propuestas concretas que, partiendo del actual esquema de reparto competencial, contribuyan a la mayor eficacia y eficiencia de la Administración tributaria española (estatal, autonómica, foral y local) en el desempeño de la función que tiene encomendada.

C.II. Integración en red de las todas las Administraciones tributarias.

Hasta el momento presente la coordinación entre las Administraciones tributarias españolas ha girado en gran medida en torno al intercambio de información, lo que es lógico, dado que la captación, tratamiento y adecuada utilización de la información tributaria constituye la herramienta central de cualquier sistema fiscal moderno.

Sin embargo, este enfoque sigue partiendo de la existencia de Bases de Datos tributarias diferenciadas por cada Administración. La más potente, sin duda, es la que gestiona la AEAT, existiendo, junto a ella, las Bases de Datos de las Administraciones tributarias autonómicas, de las Haciendas Forales y de las Entidades Locales.

Una propuesta ambiciosa, pero que reportaría grandes beneficios para la aplicación del sistema tributario español, sería la evolución hacia la integración en red de todas las bases de datos tributarias existentes en España.

Este enfoque supone un cambio de mentalidad respecto a la situación actual, en la que, si bien se ha avanzado notablemente en el intercambio de información entre Administraciones, cada una sigue conservando su Base de Datos, bases que no son siempre compatibles desde un punto de vista informático, lo que ha obligado y obliga a costosas labores de adaptación.

Es más, como ya se ha indicado en apartados anteriores de este Informe, se debería ser todavía más ambicioso, integrando, bajo el control y égida de la AEAT, todas las Bases de Datos públicas en España.

En este planteamiento la información se captaría, gestionaría y explotaría a través de un único sistema de información, lo que garantizaría la plena interoperabilidad de todos los datos, que cada Administración utilizaría luego para la aplicación de los tributos que tenga encomendada.

Dada la magnitud del reto, la integración debería ser progresiva, pues se trataría de ir volcando los contenidos de las actuales Bases en una sola común. Conforme se avanzara en el proceso de volcado de datos, las Bases de Datos, propias de las distintas Administraciones, irían desapareciendo.

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

Éste es un ejemplo de hacia dónde conviene avanzar para tener una información tributaria auténticamente integrada, a disposición de todas las Administraciones que la utilizan para el ejercicio de sus competencias.

La mayor accesibilidad, tanto de la AEAT como de las Administraciones autonómicas, forales y locales, a los datos en Red contribuiría a agilizar los procedimientos puesto que reduciría la necesidad de intercambios concretos de información.

Las CCAA tendrían, además, acceso a información que puede ser útil para la aplicación de tributos que les está encomendada, como es la información sobre la declaración tributaria especial, la declaración de bienes en extranjero, el estado de situación de la recaudación en vía ejecutiva de deudas que lleva a cabo la AEAT, etc.

Esta propuesta tiene todavía mucha mayor trascendencia en el ámbito foral, con el que el intercambio de información tributaria sigue siendo muy mejorable.

Por tanto, retomando la idea lanzada en otras partes de este documento, se propone:

- Integración de todas las Bases de Datos de la AEAT, las Administraciones tributarias autonómicas, forales y locales en una sola Base de Datos nacional, mediante su integración en Red, gestionada por la AEAT.
- La mencionada Base de Datos única tributaria debe ser un paso hacia una Base de Datos pública, nacional y única, que también incluya, entre otras, la información de la TGSS.
- Por razones de coste y oportunidad, la mencionada integración en Red de las Bases de Datos de diferentes AAPP se haría progresivamente.

C.III. Mayor coordinación en el ámbito de la gestión tributaria.

C.III.a). Casos de doble imposición: ITP y AJD.

En el ámbito de la coordinación entre el IVA y el ITP y AJD se ha avanzado considerablemente en los últimos años.

Sin embargo, todavía siguen produciéndose supuestos de doble imposición fáctica que resultan inadmisibles puesto que suponen un doble gravamen en una materia de gran complejidad, introduciendo en las operaciones empresariales, especialmente en las del tráfico inmobiliario, un factor de inseguridad e incertidumbre totalmente indeseable.

Con el fin de mejorar el actual esquema de coordinación, se propone:

Propuesta 220ª. Impulsar las transferencias entre Administraciones como mecanismo alternativo a la solicitud de devolución del impuesto indebidamente aplicado e ingreso del tributo procedente en la otra Administración.

Aunque estas transferencias interadministrativas están previstas en el artículo 42.2 del Reglamento General de Recaudación, su aplicación práctica debe extenderse, pues es un mecanismo mucho más adecuado que la devolución al contribuyente y el ingreso en la otra Administración.

Los órganos previstos para determinar la tributación aplicable en el ámbito del IVA-ITP son las Comisiones Técnicas de relación IVA-ITP constituidas en el seno de cada Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

Si bien estos órganos están desarrollando con éxito una tarea muy importante para minimizar los supuestos de doble imposición fáctica, el hecho de que sus decisiones no tengan la consideración de acto administrativo, significa que la posibilidad del contribuyente de interponer recurso contra la calificación que finalmente se adopte, se retrasa al momento en que se dicte la liquidación correspondiente por la Administración que proceda.

Además, la configuración como acto adelantaría la puesta en marcha de los actos de ejecución necesarios para solventar el conflicto (preferiblemente, transferencia entre Administraciones, según se ha indicado en la propuesta anterior).

Por tanto, se propone adoptar las modificaciones necesarias para que las decisiones de las Comisiones Técnicas de relación IVA-ITP sobre la tributación de una operación en uno u otro impuesto adopte la forma de acto administrativo, susceptible por tanto de recurso por los interesados, y de ejecución por las Administraciones concernidas, sin necesidad de otros actos posteriores.

C.III. b). Modelos unificados que faciliten la integración informática.

La proliferación de modelos tributarios propios de cada Administración es otra característica de nuestro sistema fiscal que debe reconducirse, cuando la existencia de modelos distintos no esté justificada.

Así, por ejemplo, en el ámbito de los impuestos cedidos de gestión autonómica, los modelos deberían consensuarse (a través de los órganos de coordinación previstos al efecto) y ser comunes a todas las Administraciones autonómicas que podrían, en beneficio de la corresponsabilidad fiscal, identificar el modelo con el logotipo o anagrama institucional correspondiente.

Lo anterior simplificaría las tareas a cargo de los contribuyentes y facilitaría el volcado de datos en la Base de Datos integrada en Red a que nos hemos referido con anterioridad.

Propuesta 221ª. Los modelos de presentación de declaraciones tributarias ante las distintas CCAA deben tener un formato único.

C.III. c). Presentación telemática entre Administraciones.

En los casos de hechos imponibles de una misma operación que deban presentarse en Administraciones tributarias distintas, sería un gran avance fomentar el uso de la presentación telemática, que arrojaría un resultado a ingresar que ya se podría distribuir entre cada Administración acreedora.

Lo anterior es particularmente importante en el caso del Impuesto sobre Sociedades y del IVA en el ámbito del País Vasco y Navarra. Esto implica que las sociedades con más de 7 millones de euros de facturación deben presentar cinco autoliquidaciones si realizan actividades en los tres territorios vascos, en la Comunidad Foral de Navarra y en territorio común.

Lo idóneo sería impulsar una plataforma informática integrada AEAT-Territorios Históricos del País Vasco- Comunidad Foral de Navarra en la que se presentaran las autoliquidaciones, lo que disminuiría el coste y facilitaría la integración y tratamiento de los datos.

Propuesta 222ª. La presentación de declaraciones en cifra relativa con las Comunidades Forales pueda realizarse de manera telemática y ser válida para todas las Comunidades y el Estado Central.

C.III. d)- Obligaciones informativas de fedatarios públicos.

En la actualidad, las diversas Administraciones tributarias autonómicas captan separadamente, y no siempre con las mismas especificaciones, la información en poder de los fedatarios públicos (Notarios y Registradores) que resulta relevante para la gestión de los tributos cedidos que corresponde a las CCAA.

Una de las ventajas de una integración en Red de las Bases de Datos de todas las Administraciones tributarias españolas sería que dichos fedatarios enviarían su información a una Base de Datos única, siguiendo especificaciones comunes.

Esta propuesta puede hacerse extensiva a las obligaciones de suministro de información establecidas en relación con otros colectivos como las empresas organizadoras de subastas, compradores de metales preciosos, etc.

Parece totalmente conveniente que, en lugar de información fragmentada en poder solo de la Comunidad Autónoma de domicilio del obligado, estos datos se aporten por los obligados a una Base común, al servicio, no solo de las CCAA sino también del resto de Administraciones tributarias, según especificaciones comunes y parámetros acordados en los órganos de coordinación previstos (Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria).

La estrategia de unificar en una sola Base de Datos nacional el contenido de la información tributaria captada por la AEAT y las Administraciones tributarias autonómicas, forales y locales supondría un gran avance tanto en simplificar las cargas para los contribuyentes como en extender el contenido y accesibilidad de la información que tienen a su disposición las diversas Administraciones para el control tributario.

Propuesta 223ª. Las obligaciones informativas a las diferentes Administraciones tributarias de fedatarios públicos y otras empresas serían comunes y compartidas por todas las CCAA.

C.III. e). Comprobación de domicilios fiscales.

Las crecientes diferencias de tributación entre CCAA hace que cada vez sean más frecuente los cambios de domicilio ficticios por parte de los contribuyentes. No se deben confundir con los cambios de domicilio legítimos, una de cuyas razones (o la única) puede ser el ahorro fiscal, lo que entra dentro del llamado “voto con los pies”, característicos de sistemas descentralizados y que, a nivel internacional, también se produce entre jurisdicciones con mayor y menor presión fiscal.

Estos cambios de domicilio han sido hasta ahora más frecuentes entre territorio común y territorio foral, dadas las diferencias de tributación en algunos

impuestos directos, señaladamente, el Impuesto sobre Sociedades, lo que ha podido motivar traslados de empresas por motivo de ahorro fiscal (los traslados reales forman parte de la esencia de un sistema con diferencias tributarias mientras que los traslados ficticios son una patología contra las que las Administraciones deben luchar).

En los últimos años se ha avanzado notablemente en la tramitación de expedientes de cambio de domicilio entre territorio común y foral, gracias a los procedimientos acordados entre las Administraciones concernidas y al importante papel jugado por las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio.

Sin embargo, dentro del territorio común, el esfuerzo de control de los cambios de domicilio ha sido menor y, sin embargo, se están acentuando las diferencias en tributos como el IRPF, el ISD y el Impuesto sobre el Patrimonio que hacen pensar que Comunidades como la de Madrid pueden estar atrayendo residentes ficticios, lo que supone una merma de recaudación ilegítima en relación con las CCAA donde realmente continúan residiendo dichos contribuyentes.

Por tanto, se hace necesario aumentar los esfuerzos de control de los cambios de domicilio de personas físicas entre as CCAA de régimen común. Se podrían arbitrar fórmulas de colaboración de las Administraciones autonómicas para que el esfuerzo gestor no recaiga únicamente sobre la AEAT, puesto que las beneficiarias de la mayor recaudación obtenida a resultas de la corrección del domicilio serían las CCAA.

Cabe destacar en este sentido que la Ley 22/2009 ya prevé en su artículo 61.2.b) que los Servicios de Inspección de las Administraciones estatal y autonómica prepararán planes de inspección coordinados sobre contribuyentes que hayan cambiado su residencia o domicilio fiscal, pero esta previsión en la práctica apenas ha tenido desarrollo efectivo.

Propuesta 224ª. Instrumentar una campaña específica con las AATT de las Comunidades Autónomas y Forales para luchar contra los cambios ficticios de domicilio fiscal.

C.III. f). Participación de las CCAA en la campaña de IRPF.

Ha sido tradicional la participación de las Administraciones tributarias autonómicas y locales en la campaña de información y asistencia en la confección de las autoliquidaciones del IRPF.

Para ello dichas Administraciones han aportado recursos materiales y humanos como, por ejemplo, la instalación de puestos de asistencia a los contribuyentes para la confección de las autoliquidaciones, confirmación de borradores, etc.

Sin embargo, a raíz de los recortes presupuestarios, algunas CCAA han reducido drásticamente la colaboración en la campaña del IRPF, lo que disminuye la accesibilidad de los contribuyentes al mismo y hace recaer sobre la AEAT todo el peso de esta campaña, cuando, como es bien sabido, este impuesto está cedido al 50% a las CCAA.

Sería necesario, por tanto, introducir mecanismos que incentiven la participación de las CCAA en la campaña del IRPF, partiendo de la base de que se trata de un esfuerzo financiero que deben compartir tanto la AEAT como las CCAA.

Propuesta 225ª. Potenciar la participación de las CCAA en las campañas del IRPF con adecuado reparto de los costes y beneficios de las mismas.

C.III. g). Cuestiones en la comprobación de valores.

La comprobación de valores es un procedimiento de control esencial en impuestos como el ISD y el ITP y AJD, aunque alcanza también a otros impuestos como el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades.

No hace falta recordar el grado de litigiosidad que, desde siempre, ha caracterizado el procedimiento de comprobación de valores, a pesar de la evolución de los procedimientos aplicados por las CCAA y de las modificaciones legislativas introducidas.

A pesar de lo anterior, los medios de comprobación siguen siendo muy heterogéneos entre CCAA y la inseguridad tanto del contribuyente como de la propia Administración acerca de la suerte que correrá el valor comprobado en su paso por los Tribunales sigue siendo muy alta, debido también a los dispares criterios seguidos por cada órgano judicial sobre los criterios que deben seguir las comprobaciones.

Desde hace algún tiempo, el Catastro viene desarrollando una metodología basada en el uso masivo de datos sobre los valores inmobiliarios obtenidos de distintas fuentes como valores declarados (Notarios y Registro), tasaciones, ofertas en portales de Internet.

Esta metodología del Catastro puede constituir una herramienta muy útil para la homogeneización de la metodología de valoración inmobiliaria a nivel nacional.

Esta homogeneización encierra numerosas ventajas en términos de seguridad jurídica de los contribuyentes (habría que articular la posibilidad de que estos conozcan el valor del inmueble antes de realizar el hecho imponible, como

sucede en la actualidad con los sistemas aplicados por las CCAA) y de la propia Administración.

Además contribuiría a que un mismo inmueble se valore igual para los distintos tributos que integran el sistema tributario y a que las distintas Administraciones implicadas puedan obtener dicho valor.

Evitaría, asimismo, los actuales problemas a que se enfrentan las Administraciones autonómicas para la valoración de inmuebles situados en el territorio de otra Comunidad Autónoma.

Propuesta 226ª. Se propone, por consiguiente, que las Administraciones autonómica redirijan los esfuerzos que, actualmente, dedican a desarrollar e implementar un sistema propio de valoración inmobiliaria hacia una contribución de medios para impulsar definitivamente un sistema homogéneo a nivel nacional que tomaría por base el valor del inmueble calculado por el Catastro.

Se ha de advertir que este valor no es el valor catastral (el cual sirve de base al IBI) sino un valor de mercado que calcula Catastro a través de toda la información que recopila este organismo.

C.III. h). Otros aspectos.

Propuesta 227ª. Asegurar que las relaciones tributarias y aduaneras con otros Estados se llevan a cabo a través de la Administración tributaria del Estado.

En el ámbito sobre todo de las Haciendas Forales, cuyo ámbito competencial en materia tributaria es muy amplio, no es extraño que algunas cuestiones referidas a las relaciones con otros Estados, como la expedición de certificados de residencia fiscal, se tramiten directamente entre la Hacienda Foral respectiva y otros Estados.

Esto no solo paree contradecir la competencia exclusiva en materia de relaciones internacionales que el artículo 149.1.3º de la Constitución reserva al Estado, sino que contribuye a trasladar al exterior una imagen de descoordinación en aspectos importantes para la adecuada aplicación de los CDI como es la acreditación de la residencia fiscal.

D.MEJORAS EN EL ÁMBITO RECAUDATORIO.

D.I. Generalización del sistema de retenciones para el cobro de deudas tributarias.

Propuesta 228ª. Generalización del sistema de retención de devoluciones y otras transferencias como medio de cobro de deudas tributarias.

En la actualidad, ya está operativa la posibilidad de que la AEAT embargue los pagos presupuestarios que realizan las Administraciones autonómicas y locales, pues así se prevé en los convenios de recaudación firmados entre la AEAT y las CCAA y Entidades Locales para la gestión recaudatoria.

Sería conveniente extender el supuesto anterior a otros casos como, por ejemplo, la posibilidad de embargos de pagos presupuestarios entre CCAA.

D.II. Otros mecanismos.

Propuesta 229ª. Establecer la colaboración en procedimientos de enajenación forzosa de bienes embargados y situados en otra Comunidad Autónoma.

Mientras no esté operativo el órgano de recaudación único para todas las administraciones tributarias y al margen de lo previsto en los correspondientes convenios de recaudación, se propone que la AEAT pueda llevar a cabo la ejecución material de los bienes ofrecidos en garantía del pago de una deuda en los supuestos en que el procedimiento ejecutivo se sigue por una Comunidad Autónoma sobre un bien situado fuera de su territorio.

Se ha de tener presente que la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2011 permite el embargo de bienes fuera del ámbito territorial de una Comunidad pero no la ejecución material del embargo. De ahí la importancia de esta cuestión.

E.MEJORAS EN EL ÁMBITO DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

Propuesta 230ª. Incentivar las diligencias de colaboración entre Administraciones y desarrollar la realización de inspecciones coordinadas.

Las diligencias de colaboración son instrumentos muy útiles para mejorar la eficacia y la eficiencia de las Administraciones tributarias. Los procedimientos iniciados gracias a la información contenida en estas diligencias suelen ser más rápidos, pues buena parte de la información ya está en poder de la Administración actuante.

Sin embargo, estas diligencias pueden ser menos frecuentes de lo que cabría esperar.

Por este motivo se propone revisar esta valoración, de tal manera que se incentive más la realización de este tipo de diligencias.

El artículo 61.2.b) de la Ley 22/2009 prevé que los Servicios de Inspección de las Administraciones estatal y autonómica prepararán planes de inspección coordinados en relación con los tributos cedidos, sobre objetivos y sectores determinados.

La coordinación entre Administraciones debe ir más allá de aportación de propuestas por las CCAA al Plan de Control Tributario de la AEAT. Debe incluir la realización efectiva de actuaciones conjuntas de inspección cuando por la naturaleza de los tributos y sectores comprobados, señaladamente el sector inmobiliario, se pueden derivar consecuencias tributarias para tributos tanto de competencia estatal como autonómica y local.

La realización de estas inspecciones conjuntas puede evitar, además, problemas de coordinación IVA-ITP cuya resolución "*a posteriori" es* siempre más complicada, facilitar la actividad de valoración, evitando duplicidades innecesarias, y contribuir a una regularización más completa de todos los hechos imponibles que puedan surgir en torno a la actividad o entidad objeto de comprobación.

Sería necesario valorar las posibles mejoras normativas en la regulación de las inspecciones coordinadas previstas en el artículo 168 RGAT, para hacerlas más operativas e impulsar su aplicación.

Estas inspecciones conjuntas pueden ser especialmente útiles en el ámbito foral, donde un mismo contribuyente en cifra relativa de negocios tributa a más de una Administración por Impuesto sobre Sociedades o IVA.

Aunque la actual regulación ya prevé que la (única) Administración competente regularice el conjunto de la deuda tributaria para, en un momento posterior, distribuirse la recaudación entre las Administraciones que corresponda (actas únicas), la participación conjunta de la Administración estatal y foral puede ser, por ejemplo, necesaria en casos de operaciones vinculadas que afecten a sociedades de territorio común y foral.

Propuesta 231ª. Coordinación entre las Administraciones tributaria estatal y foral en los acuerdos previos de valoración que afecten a sociedades de territorio común y foral.

Las Haciendas Forales tienen competencia para la exacción y comprobación del Impuesto sobre Sociedades de las entidades de menos de 7 millones de euros de facturación, así como la de aquellas que superan dicha facturación pero tengan su domicilio fiscal en territorio foral (salvo que realicen el 75% o más de sus operaciones en territorio común) en las comprobaciones que lleve a cabo la AEAT o las Haciendas Forales referidas a entidades de su ámbito que estén vinculadas con otras del otro territorio es posible que surja la regularización de operaciones en una sociedad que tengan consecuencias tributarias para la otra, lo que debe ser aceptado por la otra Administración.

De ahí la conveniencia de que ambas Administraciones participen tanto en la regularización de estas operaciones como en los posibles acuerdos previos que se alcancen sobre la valoración de las mismas.

El esfuerzo inspector en territorio foral debe ser similar al del territorio común

Las Haciendas Forales tienen competencias para la comprobación de la mayoría de tributos del sistema fiscal, entre ellos, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA de las entidades domiciliadas en su territorio (salvo cuando superan el volumen de 7 millones de euros de operaciones y el 75% o más de las mismas se realizan en territorio común).

Para mantener un nivel de control tributario similar en toda España y que no exista competencia fiscal perjudicial en el ámbito de la aplicación de los tributos, es imprescindible que las Haciendas Forales desplieguen un esfuerzo inspector análogo al que desarrolla la AEAT.

F.PROPUESTAS EN EL ÁMBITO DE LA REVISIÓN.

Propuesta 232ª. Introducir el formato electrónico en la remisión de expedientes entre las Comunidades Autónomas y los Tribunales Económico-Administrativos.

A nivel estatal, se está avanzando progresivamente en la utilización de vías electrónicas para el intercambio de documentación AEAT- Tribunales Económico-Administrativos.

Sin embargo, a nivel autonómico. el grado de avance del "expediente electrónico" es todavía escaso. La eficiencia en el desempeño de la revisión económica-administrativa hace imprescindible dedicar medios a impulsar esta vía, considerando además que una parte apreciable de los asuntos pendientes en los Tribunales Económico-Administrativos son reclamaciones contra comprobaciones de valor dictadas por las CCAA.

G.MEJORAS EN EL ÁMBITO NORMATIVO.

Propuesta 233ª. La normativa procedimental debería ser homogénea en todas las Administraciones tributarias.

Si bien la LGT es de aplicación a todas las Administraciones tributarias, a tenor de lo que dispone su artículo 1, su vinculación no parece extenderse a todos y cada uno de los aspectos procedimentales, ya que además la normativa sobre cesión de tributos prevé que las CCAA puedan ejercer competencias normativas para regular la gestión y recaudación de algunos tributos cedidos.

Lo anterior supone una fragmentación normativa en materia de plazos y trámites que perjudica tanto la seguridad jurídica como la necesaria limitación de los costes indirectos que se imponen a los contribuyentes.

Por este motivo se propone que la normativa procedimental sea uniforme en todas las Administraciones tributarias, con la finalidad de reducir cargas administrativas y de gestión.

Esto facilitaría también la integración en Red de la información y la alimentación de una Base de Datos única de todas las Administraciones.

Lo anterior tiene como contrapartida necesaria que la redacción de dicha normativa común, que debe corresponder al Estado, tenga en cuenta las necesidades y especificidades solicitadas de forma consensuada por las CCAA, a fin de que se la regulación de los procedimientos recoja adecuadamente la particularidad de la gestión tributaria autonómica.

En la actualidad, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, regulado en el artículo 65 de la Ley 22/2009, tiene, entre otras, por misión informar los Anteproyectos y Proyectos tanto estatales como autonómicos en materia de tributos cedidos.

Aunque el estudio por dicho órgano se demuestra útil para intercambiar posiciones sobre los posibles problemas competenciales a que los Proyectos pueden dar lugar, en la práctica, se dan casos en que las observaciones no llegan a la Administración autora del proyecto con la antelación suficiente como para ser acogidas.

Propuesta 234ª. Establecer plazos más realistas y coercitivos para la remisión de los Proyectos normativos, a fin de que las observaciones del citado Consejo puedan ser atendidas.

Asimismo, dentro de la Administración del Estado debería reforzarse la coordinación entre el citado órgano y el centro directivo encargado de tramitar los conflictos de constitucionalidad en caso de discrepancias competenciales.

H.HOMOGENEIZACIÓN PRESUPUESTARIA.

A diferencia de las entidades locales, que siguen la estructura presupuestaria aprobada por la Administración del Estado, las CCAA tienen autonomía para regular la estructura de sus Presupuestos de ingresos y de gastos, lo que dificulta en gran medida la posibilidad de tener una imagen en términos homogéneos y comparativos de las cifras de ingresos y gastos de las CCAA.

Por tanto, particularmente en materia tributaria, debería impulsarse la adopción de pautas comunes de presupuestario, tanto en la determinación de los importes como en la presentación de los mismos.

Atención especial requieren, como hemos señalado en el apartado oportuno de este Informe, los Presupuestos de Beneficios Fiscales, que son un instrumento

muy importante para conocer la evolución de la Política Tributaria y la adopción de reformas.

Aunque algunas CCAA elaboran una Memoria del PBF con suficiente detalle y explicación de la metodología seguida (al igual que el Estado), otras ofrecen una información muy parca y que apenas permite que este Presupuesto cumpla su función.

En este sentido, se reitera que la UE ha aprobado la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de Noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, que establece en su artículo 14.2 que:

"los Estados miembros publicarán información detallada sobre la incidencia: de los beneficios fiscales en los ingresos".

Por tanto, la mejora en el procedimiento de presupuestario de las CCAA, en especial en materia de los beneficios fiscales que afectan a sus tributos, es una cuestión importante para avanzar en la disciplina presupuestaria y en la corresponsabilidad fiscal.

Propuesta 235ª. Homogeneizar los procedimientos presupuestarios de las CCAA y del Estado Central.

I.PROPUESTAS ESPECÍFICAS EN RELACIÓN CON LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS FORALES.

I.I. Introducción.

Cualquier reforma del sistema fiscal español no puede obviar la referencia a una de las mayores singularidades que dicho sistema presenta, cual es la coexistencia de cinco administraciones tributarias, esto es la del Estado junto a las cuatro Diputaciones Forales, todas ellas detentadoras de competencias para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión sobre las principales figuras impositivas.

Tal singularidad, con un conocido anclaje constitucional, tiene su plasmación normativa en las leyes del Convenio Económico con Navarra y del Concierto Económico con el País Vasco, en las cuales, no sólo se reconoce y configura la potestad tributaria de dichos territorios sino que también se contienen otros aspectos no menos relevantes como son las relaciones financieras entre el

Estado y cada una de dichas Administraciones al dedicar parte de su contenido a la Aportación Económica Navarra y al Cupo Vasco

Esos dos ámbitos, el tributario y el financiero, son regulados en las Leyes del Concierto y el Convenio, textos en apariencia muy básicos y carentes del adecuado desarrollo reglamentario, mediante conceptos técnicos y complejas fórmulas de cálculo de compensaciones y ajustes, todos ellos difícilmente comprensibles para los no iniciados, pero en último término definidores de la mejor o peor financiación de dichas administraciones, tanto en términos absolutos como en relación al resto de CCAA, así como de la competencia de una u otra administración sobre determinado contribuyente.

Así, por ejemplo, en el ámbito tributario existen conceptos como el "volumen de operaciones" o los puntos de conexión que, junto con el domicilio fiscal, determinan que un contribuyente tribute a una u otra Administración, o bien que una operación pueda entenderse realizada en uno u otro territorio, lo cual en último término puede incidir, no sólo, en los ingresos que cada Administración habrá de percibir, sino en cuestiones, a veces, no menos significativas, como cual habrá de ser la legislación aplicable o quien ejercerá la competencia inspectora respecto de cierto contribuyente.

Resulta obvio afirmar que, sin entrar a cuestionar un modelo que, como se ha dicho, tiene un indudable fundamento constitucional, tal estado de cosas provoca, por un lado, un notable incremento de la carga tributaria indirecta para muchos contribuyentes que se ven en la obligación de "entenderse" con hasta cinco Administraciones tributarias distintas y, por otro, la perentoria necesidad de que, por parte de los entes públicos gestores de las diferentes figuras impositivas, se mantenga una estrecha coordinación y comunicación en orden a evitar que la lucha contra el fraude se resienta por mor de la pluralidad de sujetos intervinientes con competencias, en ocasiones, concurrentes y no siempre delimitadas con claridad.

Así, y en lo que se refiere a la carga tributaria añadida que supone para ciertos contribuyentes tributar en proporción al volumen de operaciones a los cinco territorios posibles al, normalmente, desarrollar actividad en todos ellos, exponer que se ven en la obligación de presentar, al menos, por el IS e IVA y en cada uno de los períodos de ingreso, hasta cinco modelos, normalmente en formato y con plazos diferentes para cada una de ellas.

En lo que se refiere al análisis que se puede hacer del escenario descrito, desde el punto de vista de la lucha contra el fraude, y aceptando se han dado pasos en los últimos años, no se puede ser optimista, por cuanto es conocido que las graves deficiencias que el modelo presenta en ésta materia, es visto por algunos contribuyentes, que pretenden obtener ventaja, como una "oportunidad" cierta para reducir su carga fiscal o tributar donde más le conviene y no donde "toca", y ello, fundamentalmente, por algunos de los siguientes motivos:

- Nulo desarrollo normativo de las Leyes de Convenio y Concierto, unido a la escasa producción jurisprudencial sobre estas materias y a la positiva, pero aún incipiente, actividad de las Juntas Arbitrales de Navarra y el País Vasco, y que viene provocando que conceptos capitales a la hora de determinar la correcta tributación a una u otra Administración como el "volumen de operaciones" no esté precisado en ningún texto legal con un mínimo rango normativo que sea aplicado de común acuerdo por las cinco Administraciones intervinientes.
- Mejorable coordinación y cooperación entre las cinco Administraciones tributarias y que tiene uno de sus ejemplos más paradigmáticos en la inexistencia de interconexión técnica con las Bases de Datos de todas las Administraciones forales.

  En un contexto internacional donde se van dando pasos para el intercambio automático de información, llama la atención que, en el ámbito interno de un mismo país, no se comparta en Red la información necesaria para facilitar la lucha contra el fraude fiscal, incumpliendo incluso, de algún modo, lo previsto en éste sentido en la Ley del Concierto Vasco.
- Existencia de una cierta asimetría en la intensidad de la actividad inspectora desplegada por las diferentes Administraciones, especialmente sobre ciertos contribuyentes, lo que unido a la más favorable regulación normativa en alguno de dichos territorios, menores plazos de prescripción, inexistencia se plazos para compensar bases imponibles negativas, etc, puede ayudar a la "elección" realizada por algunos contribuyentes para tributar donde más les conviene en cada momento, y siendo elocuente que el sentido de ese "tránsito" de contribuyentes se produzca, más habitualmente, desde el Estado hacia las Diputaciones Forales.

I.II. Propuestas.

Todo lo anteriormente expuesto, y que también debiera de ser tomado en consideración a la hora de diseñar el modelo de reparto de competencias tributarias con las CCAA, obligándonos a ser enormemente cautelosos por las dificultades que, indefectiblemente, presentará en el terreno de la lucha contra el fraude, da lugar a las siguientes propuestas:

En cuanto a los tributos compartidos.

Propuesta 236ª. Adoptar medidas tendentes facilitar a los contribuyentes que tributen en cifra relativa a más de una Administración tributaria el cumplimiento de sus obligaciones, avanzando en la línea de ofrecerles una ventanilla única, un único modelo de declaración, para el IS e IVA, con un solo plazo de presentación e ingreso, esto es que el modelo presentado en una de dichas Administraciones, y previamente consensuado entre ellas, pueda tener eficacia en todas las demás, sin que todo eso suponga poner en cuestión las competencias gestoras de cada una de ellas.

En cuanto a la necesidad de evitar áreas oscuras que beneficien al fraude:

Propuesta 237ª. Promover el desarrollo reglamentario de las Leyes del Concierto y Convenio económicos en orden a clarificar conceptualmente aquella parte de su contenido que presenta una mayor complejidad, o que más habitualmente da lugar a diferencias de criterios entre las Administraciones competentes, estrechando de ese modo el margen de quienes pretenden sacar partido a ciertas indefiniciones o a las zonas oscuras que esas normas ofrecen.

Como ya hemos dicho en otros apartados anteriores:

Propuesta 238ª. Mejorar la coordinación/cooperación entre el Estado y las Diputaciones Forales en materia de lucha contra el fraude, para lo cual se estima imprescindible facilitar la interconexión técnica de las diferentes Bases de Datos, empezando por la creación de una base de datos compartida con los contribuyentes que tributen en cifra relativa, y adoptándose paralelamente las cautelas y seguridades sobre el manejo de la información tributaria propias de un proceso de tal naturaleza.

También, y como hemos adelantado al hablar en este Capítulo de la Inspección (siempre dentro del respeto al ámbito competencial propio de cada Administración tributaria), el Estado debe de dar pasos en la línea de tratar de evitar la existencia de asimetrías significativas en la actividad desarrollada por la inspección de los tributos de las diferentes Administraciones, especialmente en el caso de determinados contribuyentes caracterizados por su gran dimensión, o la de aquellos otros respecto de los que puedan existir fundadas indicios de tributación en territorio o a la administración indebida.

GLOSARIO

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria)

AIRF: Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal

AAPP: Administraciones Públicas

AATT: Administraciones Tributarias

BEPS: Informe de la OCDE ("base erosion and profit shifting")

BOE: Boletín Oficial del Estado

CAT: Centro de Atención Telefónica

CC: Código Civil

CCAA: Comunidades Autónomas

CDI: Convenios para evitar la Doble Imposición

CE: Constitución Española de 1978

CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores

CP: Código Penal

DCGC: Delegación Central de Grandes Contribuyentes

DGT: Dirección General de Tributos

DHP: Delito contra la Hacienda Pública

EEUU (USA): Estados Unidos de América

EELL: Entidades Locales

EO: Estimación Objetiva

ETN: Empresa transnacional.

ETVE: Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros

FATCA: Foreing Account Tax Compliance Act

FEAC: Fusiones, Escisiones y Adquisiciones de Capital

HP: Hacienda Pública

ICE: Indicador de la Capacidad Económica

IEF: Instituto de Estudios Fiscales

IFE: Instituciones financieras extranjeras

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado

IIEE: Impuestos Especiales

INE: Instituto Nacional de Estadística

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas

IRS: Agencia Tributaria de los Estados Unidos (Internal Revenue Service)

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LC: Ley Concursal

LGT: Ley General Tributaria (Ley 58/2003 de 17 de diciembre)

MINHAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

NIF: Número de Identificación Fiscal

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OIHE: Organización de Inspectores de Hacienda del Estado

OLAF: Oficina Europea de Lucha el Fraude

ONG: Organización no Gubernamental

ONU: Organización de las Naciones Unidas

OOAA: Organismos Autónomos

PADRE: Programa de Ayuda para cumplimentar las autoliquidaciones.

PBF: Presupuestos de Beneficios Fiscales del Estado

PGE: Presupuestos Generales del Estado

PIB: Producto Interior Bruto

PYME: Pequeña y Mediana Empresa

RD: Real Decreto

RGAT: Reglamento General de Aplicación de los Tributos

RGR: Reglamento General de Recaudación

SEPBLAC: Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias

SICAV: Sociedad de Inversión de Capital Variable

SSCC: Servicios Centrales

SVA: Servicio de Vigilancia Aduanera

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TGSS: Tesorería General de la Seguridad Social

TIC: Tecnologías de la información y de la comunicación

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

TRLIS: Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades

UE: Unión Europea