



SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA

GABINETE DEL SECRETARIO DE  
ESTADO DE HACIENDA

---

# EVALUACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA LEY CONTRA EL FRAUDE FISCAL

---

PRTR, Componente 27 Reforma 1, hito 377

DICIEMBRE DE 2023

CONTEXTO.....	3
A. MEDIDAS CON REFERENCIA EXPRESA EN EL COUNCIL IMPLEMENTING DECISION (CID) .....	4
1. La limitación de los pagos en efectivo para determinadas operaciones económicas, facilitando la trazabilidad de las operaciones y dificultando comportamientos defraudatorios.....	4
2. La ampliación del ámbito subjetivo y objetivo del régimen de la lista de deudores a la Hacienda Pública .....	8
3. La prohibición del ‘software de doble uso’ .....	10
4. La ampliación del concepto de paraíso fiscal en función del criterio de transparencia, de nula tributación y de regímenes fiscales preferenciales perjudiciales.....	12
5. La incorporación del valor de referencia como nueva base imponible de los impuestos patrimoniales.....	15
B. CONCLUSIONES SOBRE LAS MEDIDAS RECOGIDAS EN EL COUNCIL IMPLEMENTING DECISION (CID) .....	21
C. OTRAS MEDIDAS SIN REFERENCIA EXPRESA EN EL COUNCIL IMPLEMENTING DECISION (CID) .....	22
1. Impuesto de salida o <i>Exit Tax</i> .....	23
2. La nueva regulación de las SICAV.....	24
3. Los pactos sucesorios.....	26
4. Obligaciones de información sobre monedas virtuales .....	27
5. Nuevas responsabilidades tributarias en el IVA.....	28
6. Nuevos supuestos de infracciones en Impuestos Especiales.....	28
7. La prohibición de las amnistías fiscales.....	29
8. Regulación de las entradas domiciliarias.....	30
9. Modificaciones en el procedimiento de Recaudación.....	30
10. Medidas cautelares e inadmisiones en el procedimiento de suspensión .....	34
11. Modificación en la responsabilidad solidaria .....	35
12. Reducción de las sanciones en casos de actas con acuerdo y conformidad con pronto pago.....	36
13. Elevación de las sanciones aduaneras por presentación de declaraciones incorrectas .....	36
14. Cierre registral en los casos de revocación de NIF .....	36
15. Infracciones y sanciones de contrabando .....	37

<b>16. Nuevo régimen del comercio de tabaco crudo u hoja de tabaco</b> .....	38
<b>17. Juego</b> .....	39
<b>18. Creación del Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos</b> .....	40
<b>19. Valoración de los seguros de vida</b> .....	41
<b>D. MEJORA DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE</b> .....	41
<b>1.- Fuentes de información y medidas relativas a operaciones financieras</b> .....	41
<b>2.- Comprobación e investigación de los tributos internos</b> .....	42
<b>3.- Procedimiento de recaudación</b> .....	43

## CONTEXTO

Entre las reformas incluidas en el componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), el C27.R1 se refiere a la aprobación de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, citando expresamente las siguientes medidas:

- La limitación de los pagos en efectivo para determinadas operaciones económicas, facilitando la trazabilidad de las operaciones y dificultando comportamientos defraudatorios
- La ampliación del ámbito subjetivo y objetivo del régimen de la lista de deudores a la Hacienda Pública
- La prohibición del 'software de doble uso'
- La ampliación del concepto de paraíso fiscal en función del criterio de transparencia, de nula tributación y de regímenes fiscales preferenciales perjudiciales
- La incorporación del valor de referencia como nueva base imponible de los impuestos patrimoniales

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, se publicó en el Boletín Oficial del Estado el 10 de julio de 2021, habiendo entrado en vigor, con carácter general, el día 11 de julio de 2021.

La elaboración de este informe sigue a la evaluación intermedia de los efectos de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude que, respondiendo al cumplimiento del calendario de implementación de la reforma C27.R1, se publicó en el último trimestre de 2022. En consecuencia, la publicación del mencionado informe sirvió para dar cumplimiento al compromiso asumido en el componente 27, que se ve reforzado ahora por la publicación del presente informe, siendo el objeto de ambos informes proporcionar al Ministerio de Hacienda y Función Pública y la administración tributaria española información sobre los resultados en la aplicación de la normativa para la prevención y lucha contra el fraude incorporada a la Ley 11/2021 y a sus normas de desarrollo, para evaluar sus efectos y servir de base para analizar ámbitos de mejora.

Para la elaboración de este informe se ha solicitado la colaboración de diversas entidades, asociaciones y fundaciones. Atendiendo a la solicitud de colaboración, se han recibido y considerado las aportaciones procedentes de:

- Foro de Grandes Empresas
- Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España
- Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)
- Fundación Impuestos y Competitividad (FIyC)

- Fundación FIDE

Se hace constar expresamente el agradecimiento por estas aportaciones. Las principales aportaciones de los informes de la AEDAF, FlyC y FIDE se han centrado en la propuesta de mejora del cumplimiento voluntario.

De igual forma, se mantiene contacto permanente con las Comunidades Autónomas que, en su orden de competencias, formulan propuestas de mejora de la normativa tributaria. Se incluyen en este informe definitivo aquellas en las que existe mayor consenso.

A continuación, se recoge información actualizada sobre el desarrollo de las principales medidas incorporadas en la Ley 11/2021, con mención, allí donde resulta posible, de los efectos derivados de la implantación de aquellas, así como las observaciones y valoraciones más relevantes realizadas a las mismas por las asociaciones, colegios profesionales y fundaciones anteriores, muchas de las cuales son reiteración de las ya recogidas en el informe intermedio.

La referencia a tales medidas se realiza desglosando estas en dos grupos: por un lado, se presta especial atención otorgando una mayor relevancia a las ya indicadas que fueron objeto de mención expresa en el *Council Implementing Decision* (en adelante, CID) de la medida C27.R1 y, por otro lado, a las restantes.

## **A. MEDIDAS CON REFERENCIA EXPRESA EN EL *COUNCIL IMPLEMENTING DECISION* (CID)**

### **1. La limitación de los pagos en efectivo para determinadas operaciones económicas, facilitando la trazabilidad de las operaciones y dificultando comportamientos defraudatorios**

Como es sabido, la utilización de medios de pago en efectivo en las operaciones económicas, si bien perfectamente legítima, facilita notablemente los comportamientos defraudatorios, en sus distintas manifestaciones.

Frente a tales comportamientos, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, en la línea también seguida por otros países de nuestro entorno, estableció una limitación a los pagos en efectivo correspondientes a operaciones a partir de 2.500 €, cuando alguno de los intervinientes en la operación tenía la condición de empresario o profesional. Dicho límite era de 15.000 € cuando el pagador era una persona física no residente.

Los positivos resultados de dicha norma motivan la modificación que se introduce en el régimen sustantivo de los pagos en efectivo por la Ley 11/2021, en la que se redujeron los límites de las operaciones a partir de las cuales no se puede pagar en efectivo si alguna de las personas intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional. Así, los límites antes mencionados se redujeron de 2.500 € a 1.000 € y de 15.000 € a 10.000 €.

En cuanto a las valoraciones externas de esta medida, cabe destacar que desde el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España entienden que esta medida se ha cumplido convenientemente tras la aprobación de la Ley 11/2021, destacando que consideran interesante la publicación en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria de un recordatorio combinado respecto de la limitación de pagos en efectivo y de los límites previstos en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, para las cuantías en metálico que pueden circular libremente sin necesidad de presentar los modelos preceptivos. Si bien destacan como aspecto positivo de la Ley 11/2021 la homogenización de los límites previstos en ambas normativas, fundamentalmente en lo relativo al límite máximo de 10.000 euros aplicable a extranjeros no residentes que actúen como particulares.

Por su parte, la Fundación FIDE, aunque con dudas acerca de la proporcionalidad de la limitación de los pagos en efectivo, no discute su utilidad en la lucha contra el fraude. Al tiempo, destacan la necesidad de que se armonizara esta regulación a nivel europeo.

Es igualmente reseñable que desde la Fundación Impuestos y Competitividad comparten la opinión del Banco Central Europeo sobre los problemas de proporcionalidad que supone la limitación de los pagos en efectivo a 1.000 euros.

A este respecto, cabe señalar que la reducción tiene por objeto profundizar en la lucha contra el fraude fiscal. En este sentido, debe recordarse que el uso del efectivo en grandes transacciones puede ser una señal de irregularidades administrativas o, incluso, delictivas. Así, los grupos criminales (narcotráfico, contrabando, trata de personas o extorsión) en sus ilícitas actividades generan grandes sumas de efectivo que posteriormente han de recolocar en el sistema, blanqueándolas a través de compras de productos, servicios o activos. También las empresas que tienen sumergida una parte significativa de su actividad regular tienen en el dinero en efectivo el foco a partir del cual ocultar a las autoridades tributarias una parte de su negocio.

En lo que atañe exclusivamente al cumplimiento de las obligaciones tributarias, la principal ventaja para un evasor fiscal de cobrar en metálico las operaciones efectuadas radica en la falta de información que las autoridades fiscales reciben acerca de la existencia e importe de dichas operaciones de modo que su conocimiento dependerá de la buena fe de los intervinientes al no existir elementos de contraste externo. En algunos casos, el interés del pago en metálico es compartido también por el adquirente del bien o servicio pues, al obtener una “opacidad” fiscal en la operación, evita tener que pagar el IVA, obtiene así de forma irregular precios más baratos (lo que genera competencia desleal) o, incluso, puede emplear el dinero que ha obtenido de actividades u operaciones también ocultadas previamente a la Administración tributaria.

El plazo del que se dispone para comprobar este tipo de operaciones y proceder, en su caso, a la imposición de la sanción pertinente es de cinco años a contar desde que se realiza el pago indebido en efectivo (artículo 7.Dos.8 de la Ley 7/2012).

A este respecto, una vez recibida una denuncia por el incumplimiento de la limitación a los pagos en efectivo, la Agencia Tributaria procede a dar de alta un expediente con el objeto de analizar si la conducta denunciada incumple las limitaciones de efectivo antes mencionadas. Este expediente finaliza mediante un informe donde se determina si

procede o no el inicio de un expediente sancionador por incumplimiento de la limitación a los pagos en efectivo.

Desde el año 2022, se han iniciado los siguientes expedientes sancionadores: 782 en 2022 y 629 en 2023 (datos extraídos hasta el 30 de septiembre).

Se considera relevante acudir a los datos estadísticos publicados por el Banco de España. Estos datos ponen de manifiesto el mayor peso de los pagos mediante tarjeta y la disminución de las retiradas de efectivo de los cajeros. Este cambio en la forma de operar en España es consecuencia, en gran parte, de las medidas adoptadas por la Ley 11/2021.

A continuación, se reproducen los datos publicados por el Banco de España <https://www.bde.es/webbe/es/estadisticas/compartido/datos/pdf/tarjetas1.pdf>

**OPERACIONES DE COMPRAS EN TERMINALES DE PUNTO DE VENTA (a)** Número e importe

Operaciones en miles e importes en millones de euros

	Totales			
	Operaciones	% variación interanual (b)	Importes	% variación interanual
2002	991.564		46.828,92	
2003	1.070.162	7,93%	53.403,00	14,04%
2004	1.235.093	15,41%	62.515,42	17,06%
2005	1.372.055	11,09%	71.468,43	14,32%
2006	1.571.046	14,50%	79.115,03	10,70%
2007	1.830.000	16,48%	89.395,89	12,99%
2008	1.985.168	8,48%	94.413,92	5,61%
2009	2.030.902	2,30%	91.075,50	-3,54%
2010	2.149.184	5,82%	95.184,09	4,51%
2011	2.232.631	3,88%	98.267,79	3,24%
2012	2.251.098	0,83%	97.385,29	-0,90%
2013	2.305.657	2,42%	98.534,58	1,18%
2014	2.502.611	8,54%	105.854,26	7,43%
2015	2.683.857	7,24%	112.330,26	6,12%
2016	3.045.589	13,48%	124.406,51	10,75%
2017	3.429.385	12,60%	135.246,47	8,71%
2018	3.903.657	13,83%	147.431,09	9,01%
2019	4.536.207	16,20%	161.343,34	9,44%
2020	4.735.994	4,40%	160.551,64	-0,49%
2021	6.101.341	28,83%	195.246,69	21,61%
2022	7.390.729	21,13%	233.581,76	19,63%
2023				
1º Trimestre	1.900.252	17,95%	57.402,83	14,31%
2º Trimestre	2.096.203	13,43%	63.419,22	8,41%
3º Trimestre	2.182.520	12,66%	67.289,80	8,18%

**OPERACIONES DE RETIRADA  
DE EFECTIVO EN CAJEROS (a)**

Número e importe

Operaciones en miles e importes en millones de euros

	Totales			
	Operaciones	% variación interanual (b)	Importes	% variación interanual
2002	899.075		82.024,59	
2003	923.126	2,68%	91.023,74	10,97%
2004	942.503	2,10%	96.013,22	5,48%
2005	957.561	1,60%	101.619,36	5,84%
2006	986.399	3,01%	107.976,41	6,26%
2007	1.011.467	2,54%	113.936,79	5,52%
2008	1.018.939	0,74%	116.555,44	2,30%
2009	988.827	-2,96%	113.196,09	-2,88%
2010	987.458	-0,14%	114.161,80	0,85%
2011	969.156	-1,85%	113.570,13	-0,52%
2012	928.193	-4,23%	110.570,43	-2,64%
2013	901.063	-2,92%	109.223,01	-1,22%
2014	905.096	0,45%	111.404,04	2,00%
2015	918.773	1,51%	114.862,75	3,10%
2016	924.127	0,58%	118.275,31	2,97%
2017	933.515	1,02%	122.473,62	3,55%
2018	934.640	0,12%	124.864,10	1,95%
2019	908.590	-2,79%	125.188,58	0,26%
2020	624.664	-31,25%	102.197,97	-18,36%
2021	652.850	4,51%	111.131,44	8,74%
2022	681.182	4,34%	119.798,71	7,80%
2023				
1º Trimestre	163.514	6,94%	29.034,49	8,61%
2º Trimestre	178.959	4,77%	31.931,79	7,38%
3º Trimestre	174.210	0,35%	31.456,08	2,57%

Hay que recordar, por otra parte, que la Ley 11/2021 modifica también la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo con diversos objetivos: la adecuación a las vigentes Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; y la agilización de la actividad administrativa, previendo expresamente en la norma que el inicio del procedimiento sancionador, al igual que sucede en el ámbito tributario, corresponda al órgano que instruye el procedimiento, para que cuando este disponga de todos los elementos necesarios pueda incorporar la propuesta de resolución al inicio del procedimiento.



Otra serie de medidas complementarias (como la regulación de las diferentes consecuencias para el supuesto de pago de la sanción en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero con carácter previo a la notificación de la resolución definitiva) completan la regulación con la consecución, indudable, de la mejora en la eficiencia y la eficacia de la Administración en la lucha contra el fraude.

## **2. La ampliación del ámbito subjetivo y objetivo del régimen de la lista de deudores a la Hacienda Pública**

En cuanto a la lucha contra el fraude en el ámbito de recaudación, entre las diversas medidas aprobadas, destaca la concerniente a la modificación de la configuración del listado de deudores a la Hacienda Pública prevista en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que se publica todos los años, y que incluye:

- En cuanto al ámbito objetivo, el importe de la deuda para figurar en el listado, cumpliendo las condiciones que fija este artículo (deudas no suspendidas, no aplazadas, etc.), desde una cuantía inicial superior a 1.000.000 euros, se ha rebajado a 600.000 euros.
- Por lo que respecta al ámbito subjetivo, se ha ampliado el campo de definición ya que, anteriormente, incluía tan solo a los deudores principales y con la modificación se incluyen también los responsables solidarios.

Desde el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España entienden que esta medida se ha cumplido convenientemente tras la aprobación de la Ley 11/2021. En concreto, estiman que los efectos disuasorios que la publicación periódica del listado genera producen un resultado positivo en la creación de una cierta “conciencia fiscal” entre la ciudadanía. No obstante, consideran que, aun contando la medida con suficiente sustento normativo y con el beneplácito –y con limitaciones- del Tribunal Supremo (STS de 2 de febrero de 2023), se trata de un caso límite en relación con la protección de datos de carácter personal o la vulneración de los derechos al honor y a la intimidad personal y familiar, que exige el mayor escrúpulo en su confección y publicación.

Por su parte, la Asociación Española de Asesores Fiscales y la Fundación FIDE realizan diversas observaciones de tipo técnico a esta medida como, por ejemplo, la modificación de la referencia al “plazo original” por “plazo inicialmente establecido por la normativa para su ingreso en periodo voluntario”, la inclusión de más supuestos de exclusión de la lista o la necesidad de definir el concepto de “deuda suspendida”.

La Fundación Impuestos y Competitividad observa la imposibilidad de valorar con precisión el efecto que esta medida producirá como incentivo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, a este respecto se puede observar la disminución interanual en el número de deudores incluidos y en el volumen de las deudas, indicio de que la medida de que se trata está ya desplegando sus efectos.

Uno de los objetivos que se persiguen es que multiplique su eficacia el efecto incentivador de regularizar espontáneamente la situación tributaria de estos deudores para evitar el descrédito social y la pérdida de prestigio profesional (ante sus propios deudores, acreedores, financiadores, proveedores o clientes) que supone aparecer en este tipo de listados.

Este efecto incentivador también se aplica desde la citada reforma a aquellos deudores indirectos, que habían logrado evitar aparecer en las primeras publicaciones, al no ser formalmente deudores por deudas propias, sino por deuda derivada (supuestos de responsabilidad tributaria solidaria), una situación que les hacía merecedores del reproche social que supone dicho listado, pero que evitaban por una imperfección técnica del precepto que ahora ya se ha corregido.

En cuanto al fomento del ingreso, la posibilidad de que, a pesar de cumplir todos los requisitos objetivos y subjetivos, los deudores seleccionados puedan evitar su inclusión en el listado que se publique cuando hayan ingresado el importe de las deudas por las cuales hayan sido seleccionados, ha tenido unos efectos que se pueden valorar cuantitativamente.

En relación con el último listado publicado, en junio de 2023 (la fecha de referencia para la toma de datos de este listado publicado fue el 31 de diciembre de 2022), debe destacarse el efecto que ha tenido la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo (en las Sentencias STS 217/2023, de 20 de enero de 2023, STS 218/2023, de 25 de enero de 2023, STS 215/2023, de 2 de febrero de 2023, STS 16/2023, de 2 de febrero de 2023), que impone la obligación de que las deudas y sanciones tributarias hayan de ser firmes y, para el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, que exista sentencia condenatoria firme para su inclusión en el listado que se publica por aplicación del artículo 95 bis de la Ley General Tributaria. Ello ha supuesto la exclusión de un número significativo de deudores a publicar, así como una reducción importante en el importe y deudas de los mismos.

Se procedió a analizar el efecto inducido sobre los deudores que, en principio, cumplían los requisitos para ser incluidos en la publicación y su comportamiento en cuanto al ingreso de las deudas. Del análisis de este comportamiento, se observó:

- Por una parte, la realización de ingresos en los días inmediatamente previos al 31 de diciembre, lo que supuso para determinados deudores rebajar su deuda a la fecha de referencia por debajo del límite de los 600.000 euros, evitando así ser seleccionados para la publicación. **Se ha cifrado este importe en 41,23 millones de euros.**
- Y, por otra parte, que la posibilidad de evitar la publicación en caso de pagar las deudas antes del fin del plazo de alegaciones (novedad tras la modificación en julio del artículo 95 bis de la LGT) ha sido aprovechada por determinados deudores, **cifrándose el ingreso en 46,33 millones de euros.**

Por lo tanto, pese a su relativamente reciente despliegue, se puede afirmar que la medida ya ha tenido los efectos deseados, con unos ingresos inducidos totales de 81,79 millones

de euros en conexión con la publicación del listado de junio de 2022 y de 87,56 millones de euros en relación con la de junio de 2023.

### **3. La prohibición del ‘software de doble uso’**

La Ley 11/2021, con el objetivo de no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, establece la obligación de que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros.

A ese respecto, establece el artículo 29.2.j) de la LGT, en la redacción dada por la Ley 11/2021:

*“j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad”.*

Asimismo, en concordancia con dicha regulación, se establece un régimen sancionador específico, derivado de la mera producción, comercialización o tenencia de sistemas o programas cuando no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros o no dispongan de la adecuada certificación. La citada sanción se regula en el nuevo artículo 201.bis de la LGT, igualmente redactado por la Ley 11/2021:

*“1. Constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:*

- a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta Ley;*
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;*
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;*
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;*
- e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta Ley;*

*f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.*

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

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

*3. Las infracciones previstas en este artículo serán graves.*

*4. La infracción señalada en el apartado 1 anterior se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones de la letra f) del apartado 1 de este artículo se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.*

*La infracción señalada en el apartado 2 anterior, se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados”.*

Por lo expuesto, el ‘software de doble uso’ se encuentra prohibido por ley. Asimismo, se ha establecido el correspondiente régimen sancionador que incluye no solamente la tenencia de dicho software sino también la mera producción o distribución del mismo.

En lo que se refiere a esta medida, se destaca que la Fundación FIDE hace una valoración positiva de la previsión de un programa certificado de uso obligatorio, si bien inciden en la necesidad de que se apruebe el desarrollo reglamentario de la medida y en que se aclaren algunos aspectos de la aplicación del régimen sancionador, tales como la solución a seguir cuando concurre la infracción del artículo 191 de la LGT o qué se entiende por programas informáticos distintos.

La AEDAF valora determinados aspectos del régimen sancionador, indicando que puede considerarse “plenamente” acertada la tipificación como infracción de la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable. Además, las sanciones previstas tienen unos importes que realmente les permite cumplir una función disuasoria de la realización de este tipo de conductas.

La Fundación Impuestos y Competitividad aporta, por su parte, la conveniencia de que las normas de especificaciones y certificación que todo software debe cumplir no generen restricciones en el mercado, favorezcan a unos fabricantes sobre otros, retrasen o

dificulten el desarrollo o la aplicación de tecnología, o, en general, supongan excesivos costes administrativos, de tiempo y de gestión.

Desde el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España entienden que quedan aún por desarrollar algunos aspectos técnicos y reglamentarios necesarios para su desarrollo pleno, aunque valoran positivamente los avances que se han efectuado hasta la fecha para impulsar la digitalización de empresas y profesionales, el anuncio de la facturación electrónica obligatoria y de reforma de la normativa del IVA para la transposición de la Directiva (UE) 2020/285 del Consejo de 18 de febrero de 2020 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas, y el Reglamento (UE) nº 904/2010, en lo que respecta a la cooperación administrativa y al intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas, o la importancia y eficacia que la Agencia Tributaria le ha dado al control efectivo sobre dobles contabilidades y fabricación, comercialización o tenencia de programas de software de doble uso. Igualmente, la AEDAF considera que la regulación reglamentaria es necesaria.

En definitiva, la valoración preliminar de esta medida es positiva, y se debe añadir que, en desarrollo del referido artículo 29.2, letra j), de la LGT, se ha aprobado el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

Este Reglamento regula las especificaciones técnicas que deban reunir los sistemas y programas de facturación, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad. Por tanto, regula los términos en los que debe quedar garantizada la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Con el fin de detallar los aspectos técnicos, funcionales y de contenido recogidos en el Reglamento, actualmente, se encuentra en tramitación el Proyecto de Orden por la que se desarrollan las especificaciones técnicas y funcionales a que se refiere el reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, así como determinado contenido de las facturas, establecido en el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

#### **4. La ampliación del concepto de paraíso fiscal en función del criterio de transparencia, de nula tributación y de regímenes fiscales preferenciales perjudiciales**

En el preámbulo de la Ley 11/2021, con la finalidad de combatir más eficientemente el fraude fiscal, se recoge la necesidad de *“ampliar el concepto de paraíso fiscal y para ello determinar la consideración de jurisdicción no cooperativa, atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia, identificando aquellos países y territorios caracterizados*

*por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y falta de transparencia, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España o por los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios. Asimismo, con el fin de otorgar una respuesta más precisa a determinados tipos de fraude, conviene identificar aquellos regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales establecidos en determinados países o territorios que facilitan el fraude fiscal”.*

Con fecha 10 de febrero de 2023 se publicó la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

El Foro de Grandes Empresas valora positivamente la actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas mediante la citada Orden como un mecanismo que permite garantizar la seguridad jurídica.

El Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España entiende que el objetivo de esta medida se ha cumplido convenientemente tras la aprobación de la Ley 11/2021, si bien sus efectos prácticos habrán de evaluarse en el futuro, habida cuenta de la aún reciente entrada en vigor de las modificaciones introducidas.

Por otro lado, sigue produciéndose, a su juicio, *“una notable discrepancia entre el término de “paraíso fiscal” o de nula tributación o de régimen fiscal prevencional (sic) o, incluso, de territorios no colaborativos, con el listado de países y jurisdicciones fiscales acogidos al sistema CRS (modelo 289, Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua), en el que figuran países y territorios que cabría calificar, inequívocamente, como “paraíso fiscal” o similar”.*

La Fundación Impuestos y Competitividad considera positiva esta medida en aras a favorecer la seguridad jurídica y la justicia tributaria, así como a la modernización del sistema tributario, aportando algunas sugerencias de mejoras estrictamente técnicas. En relación con la citada Orden HFP/115/2023, sugieren la aclaración y publicación de los criterios específicos que se han valorado a la hora de incluir o excluir cada una de las jurisdicciones, así como una mayor alineación con los listados publicados por organismos internacionales de especial relevancia, como la OCDE o la Unión Europea. Sugieren asimismo que se revise el tratamiento dispar que existe en la normativa tributaria respecto de aquellas jurisdicciones con las que España tiene suscrito un Convenio para evitar la doble imposición pero que se incluyen como “jurisdicciones no cooperativas”. Tanto esta fundación como la Fundación FIDE valoran positivamente el enfoque dinámico del listado, sujeto a revisión, si bien discrepan respecto a la frecuencia con debería actualizarse la lista, apostando la Fundación FIDE por un plazo de actualización más corto, incluso anual, combinado con el establecimiento de regímenes transitorios para quienes ya hubiesen efectuado inversiones en la jurisdicción afectada.

Por su parte, la AEDAF observa que la actualización de la lista plantea ventajas e inconvenientes.

En el lado positivo, considera que el nuevo enfoque favorece la cooperación internacional en materia tributaria, pero también indica que pueden darse inconvenientes para los empresarios e inversores que tienen legítimos intereses económicos en alguno de estos países o territorios, requiriendo mayor concreción respecto de la medida en que pesarán las respectivas actualizaciones de las listas de la UE y de la OCDE que se citan en la norma.

En este sentido cabe recordar que, desde la aprobación del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, resulta de aplicación en el ordenamiento tributario español un listado de paraísos fiscales, hoy, con la terminología vigente, jurisdicciones no cooperativas.

Dicha lista, inicialmente establecida sin especificación de los criterios empleados para la inclusión en ella, ha venido experimentando diversos cambios en estas tres décadas, para, con las diferentes modificaciones, ir delimitando en mayor medida los criterios que fundamentan la inclusión en aquella.

Así, una primera modificación tuvo lugar mediante el Real Decreto 116/2003, de 31 de marzo, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, de suerte que se dispuso que los países o territorios que figuraran en la lista que firmaran con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarían de tener la consideración de paraísos fiscales desde la entrada en vigor de tales acuerdos o convenios.

Posteriormente, con la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el régimen de la lista de paraísos fiscales establecido en el citado Real Decreto 1080/1991 se complementó con otros dos conceptos: nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria. Con esta modificación se proporcionaba al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional, permitiéndose que la norma interna de cada tributo se remitiera en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información.

Fruto de la necesidad de adaptación a la continua evolución de la fiscalidad internacional, la citada Ley 36/2006 fue objeto de modificación por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, introduciéndose cambios en los criterios que se podían tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tuviera la consideración de paraíso fiscal, incluyendo tanto la existencia de un intercambio de información efectivo

como los resultados de las evaluaciones inter pares realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información.

Ahora, con la Ley 11/2021 se dan nuevos pasos en el ámbito de las jurisdicciones no cooperativas actualizando los criterios en atención a las revisiones y trabajos desarrollados en el ámbito internacional, tanto en el marco de la Unión Europea como en el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

De este modo, se amplía el concepto de paraíso fiscal, atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia, con el objeto de poder identificar aquellos países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real (criterio 2.2. del Código de Conducta) o por la existencia de baja o nula tributación, o bien por su opacidad y falta de transparencia, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España, o por los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios.

## **5. La incorporación del valor de referencia como nueva base imponible de los impuestos patrimoniales**

La Ley 11/2021 establece como base imponible de los impuestos patrimoniales para los bienes inmuebles el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

La inclusión de esta modificación se justifica en aras de la seguridad jurídica, tanto de los ciudadanos como de la Administración tributaria, con la intención de resolver los problemas provocados por los litigios que se venían apreciando en el sistema anterior de definición de la base y en la superación de las limitaciones impuestas a la utilización de diferentes métodos de valoración.

El valor de referencia de cada inmueble sirve para la determinación de la base imponible de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que son impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas.

Cuando una operación de transmisión de un inmueble esté sujeta a uno de estos impuestos, el valor de referencia de dicho inmueble opera como base mínima de tributación del impuesto correspondiente, en caso de no ser superior el valor declarado, el precio o la contraprestación pactada.

El valor de referencia de los inmuebles se determina, año a año, por aplicación de módulos de valor medio, obtenidos como resultado del análisis de precios comunicados por los fedatarios públicos de las compraventas formalizadas, en el marco de los informes anuales del mercado inmobiliario que elabora la Dirección General del Catastro.

Los módulos de valor medio aplicables en cada caso se representan en forma de mapas de valores, que se publican en la Sede Electrónica del Catastro. Estos mapas reflejan el



comportamiento de los precios medios de las compraventas de inmuebles realizadas ante notario, para los inmuebles representativos en cada ámbito del territorio.

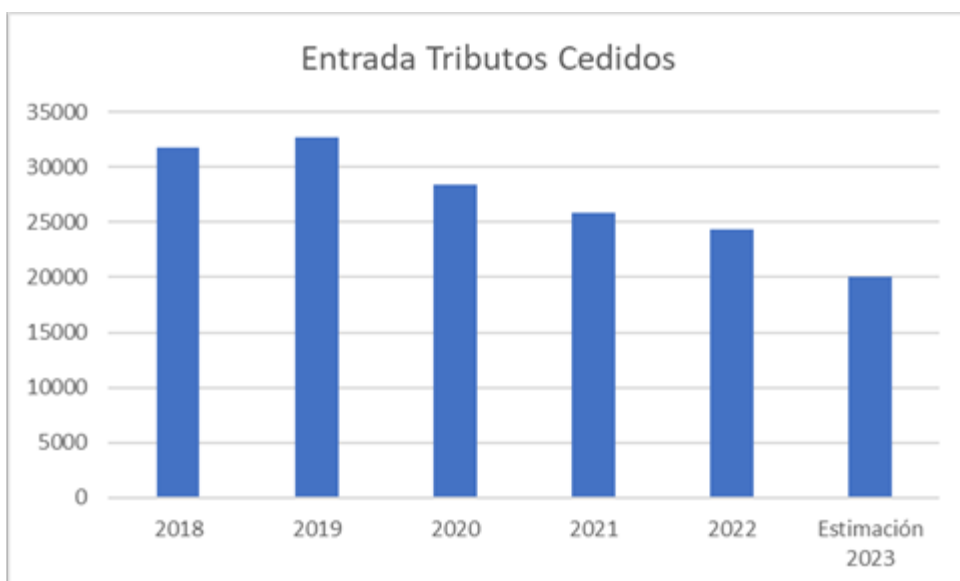
La individualización del valor de referencia de cada inmueble a partir de los citados módulos se realiza, teniendo en cuenta la descripción que obra en el Catastro Inmobiliario, de acuerdo a los criterios que se detallan en las resoluciones anuales de la Dirección General del Catastro, que se someten a trámite de audiencia previa a su aprobación, y que son recurribles en la vía económico-administrativa (recurso de reposición potestativo previo). Se aprueban por separado para inmuebles urbanos y rústicos.

El valor de referencia tiene como límite el valor de mercado. Para ello, se aplica un factor de minoración, que debe ser aprobado por orden de la Ministra de Hacienda y Función Pública, en su determinación.

En cuanto a la valoración de esta medida, el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España entiende que esta medida se ha cumplido convenientemente tras la aprobación de la Ley 11/2021, tanto respecto del ejercicio 2022 como del ejercicio 2023, y que ha mostrado efectos inmediatos en los tributos directa o indirectamente afectados.

Por su parte, tanto la AEDAF, como la Fundación Impuestos y Competitividad, y la Fundación FIDE, aportan una valoración propia de los riesgos en los que puede incurrir la medida, aduciendo subida impositiva, falta de singularidad y de consideración de factores inmobiliarios en las valoraciones, falta de claridad en su proceso de formación, posible gravamen de riqueza inexistente, entre otras cuestiones.

Si se analiza en detalle el número de reclamaciones entrantes de los tributos cedidos (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) de los últimos años, vemos una tendencia decreciente, que parece se confirmará en el ejercicio 2023, teniendo en cuenta las reclamaciones que han entrado hasta la fecha 11 de octubre de 2023:



A este respecto conviene recordar que, en ocasiones, las reclamaciones provenientes de las Comunidades Autónomas pueden llegar con cierto retraso a los Tribunales Económico-Administrativos, lo que puede ocasionar que medidas tomadas recientemente aún no puedan ponderarse adecuadamente. Sin embargo, parece apreciarse una tendencia en la que los efectos y repercusiones de las decisiones tomadas sobre el valor de referencia están provocando una disminución de las reclamaciones interpuestas.

La práctica totalidad de los argumentos apuntados por las fundaciones y la AEDAF fueron esgrimidos en reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, con ocasión del procedimiento de determinación de los valores de referencia de los inmuebles para 2022, habiéndolos éste desestimado en recientes Resoluciones: el modelo de determinación de los valores de referencia es adecuado y reúne los requisitos propios de los actos administrativos, ya que no se sitúa en un plano de abstracción, sino que concreta los elementos precisos para llevar a cabo la fijación de los valores de referencia de los bienes inmuebles, conclusión que, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no se vería enervada en este caso, por la circunstancia de que cada valor de referencia pueda ser aplicado en una pluralidad de ocasiones durante su vigencia, ni tampoco por el hecho de que este acto de fijación de los valores de referencia sea presupuesto de otros ulteriores, pues ello no consiente su equiparación con una norma jurídica.

Los Informes anuales del mercado inmobiliario en los que se basa requieren de la participación de órganos colegiados en el ámbito catastral y son parte de los trabajos técnicos, previos y necesarios para la elaboración de la resolución que la que se derivan los valores, y la propia resolución contiene los elementos necesarios para poder determinar el valor de referencia de cada inmueble, habiendo dado cumplimiento al mandato que se le encomendó por el legislador.

Por otro lado, dado que la fuente de información que se usa en los citados informes son las compraventas inmobiliarias declaradas ante los fedatarios públicos, la relación con la riqueza real es directa, pudiendo destacarse también que el uso de la descripción catastral de los inmuebles, el despliegue de modalidades de procedimientos previstos en la normativa para garantizar su correspondencia con la realidad, y los métodos de permanente actualización seguidos por la Dirección General del Catastro son garantías de la individualización de los valores de referencia.

Respecto de los aspectos técnicos, en 2022 se ampliaron las causas recogidas en las resoluciones sobre elementos para determinación de los valores de referencia, de acuerdo con las cuales, dentro del ámbito de aplicación de las mismas, no existirá valor de referencia. Por ejemplo, no existirá dicho valor cuando se trate de inmuebles con precio fijado por subasta pública, notarial, judicial o administrativa. En 2023, se ha incorporado un ajuste en los criterios de valoración con objeto de ponderar la superficie constructiva correspondiente a los elementos comunes en fincas de propiedad horizontal, en los inmuebles de almacén o estacionamiento.

Finalmente, el procedimiento seguido para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles con efectos a partir del 1 de enero de 2022, de acuerdo a lo

recogido en la normativa catastral, es muestra clara de la profundidad de los trabajos realizados, su transparencia, y en definitiva contribución a la lucha contra el fraude:

- **Informes anuales del mercado inmobiliario urbano y rústico.** Recogen las conclusiones del análisis de los precios de la totalidad de las compraventas inmobiliarias realizadas ante fedatario en el ámbito competencial de la Dirección General del Catastro y comunicadas a la misma:

[Consulta Informe del Mercado Inmobiliario Urbano 2023](#)

[Consulta Informe del Mercado Inmobiliario Rústico 2023](#)

- **Publicación anual de los mapas de valores** de los Informes Anuales del Mercado Inmobiliario en la Sede Electrónica del Catastro. La última publicación se puede consultar desde el siguiente enlace:

<https://www1.sedecatastro.gob.es/Cartografia/mapa.aspx?ZV=SI&BUSCAR=S&NYOZV=2024&final=IAMIU>

- **Publicación de la Orden Ministerial de aprobación del factor de minoración.** Esta Orden se puede consultar en el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/boe/dias/2021/10/14/pdfs/BOE-A-2021-16584.pdf>

- **Aprobación de las Resoluciones de la Dirección General del Catastro**, sobre elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos y rústicos sin construcción del ejercicio 2024, publicadas en la Sede Electrónica del Catastro. Las últimas publicaciones pueden consultarse en los siguientes enlaces:

[Resolución, de 25 de octubre de 2023, de la Dirección General del Catastro, sobre los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos del ejercicio 2024](#)

[Resolución, de 25 de octubre de 2023, de la Dirección General del Catastro, sobre los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles rústicos sin construcciones del ejercicio 2024](#)

- **Anuncio informativo** para general conocimiento de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos y de los bienes inmuebles rústicos, publicado en el Boletín Oficial del Estado. Los últimos anuncios publicados pueden consultarse en el siguiente enlace:

Bienes inmuebles urbanos:

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-B-2023-37549](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-B-2023-37549)

Bienes inmuebles rústicos:

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-B-2023-37550](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-B-2023-37550)

- **Publicación de los valores de referencia** individualizados de los inmuebles en la Sede Electrónica del Catastro.

Desde el 1 de enero de 2022, se encuentran disponibles, para su consulta y certificación oficial, los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos y de los bienes inmuebles rústicos sin construcción. El enlace para la consulta de los valores de referencia de los inmuebles es el siguiente:

<https://www.sedecatastro.gob.es/Accesos/SECAccDNI.aspx?Dest=3&ejercicio=2023>

A la información de los valores de referencia se puede acceder por consulta libre en la web del Catastro.

Además del certificado del valor de referencia de un inmueble a una determinada fecha (o de su no existencia, en su caso), cualquiera de los titulares catastrales del inmueble puede obtener el certificado de motivación, que detalla el cálculo del valor de referencia del inmueble.

El número de inmuebles urbanos y rústicos con valor de referencia a 1 de enero de 2023 representan los siguientes porcentajes respecto del total de inmuebles por clase y uso:

INMUEBLES URBANOS

TOTAL INMUEBLES	USO RESIDENCIAL	USO RESIDENCIAL CON VALOR DE REFERENCIA	COBERTURA USO RESIDENCIAL	USO GARAJE	USO GARAJE CON VALOR DE REFERENCIA	COBERTURA USO GARAJE	COBERTURA SOBRE TOTAL INMUEBLES
<b>38.295.132</b>	23.017.350	21.332.101	93%	8.741.417	4.719.611	54%	82%

INMUEBLES RÚSTICOS

TOTAL INMUEBLES	RÚSTICOS CON VALOR DE REFERENCIA	COBERTURA SOBRE TOTAL DE INMUEBLES
<b>38.972.250</b>	29.084.682	75%

A continuación, se detallan las cifras de la actividad de los tres primeros trimestres del ejercicio 2023, respecto de las consultas a los valores de referencia, los certificados de los mismos y los certificados de motivación, realizados desde la Sede Electrónica del Catastro:

CONSULTAS DEL 1 DE ENERO AL 30 DE SEPTIEMBRE					
--	--	--	--	--	--

TOTAL CONSULTAS	DE INM. URBANOS	% INM. URBANOS	DE INM. RÚSTICOS	% INM. RÚSTICOS	OTROS
7.824.173	6.009.422	76,81%	1.814.338	23,19%	413

CERTIFICADOS DEL 1 DE ENERO AL 30 DE SEPTIEMBRE					
---	--	--	--	--	--

TOTAL CERTIFICADOS	DE INM. URBANOS	% INM. URBANOS	DE INM. RÚSTICOS	% INM. RÚSTICOS	OTROS
4.517.220	3.415.169	75,60%	1.101.812	24,39%	239

% DE CERTIFICADOS SOBRE EL TOTAL DE CONSULTAS		
---	--	--

CONSULTAS	CERTIFICADOS	% CERTIFICADOS
7.824.173	4.517.220	57,73%

CERTIFICADOS DE MOTIVACIÓN DEL 1 DE ENERO AL 30 DE SEPTIEMBRE				
---	--	--	--	--

TOTAL CERTIFICADOS	DE INM. URBANOS	% INM. URBANOS	DE INM. RÚSTICOS	% INM. RÚSTICOS
275.233	237.649	86,34%	37.584	13,66%

El valor de referencia se implantó el 1 de enero de 2022, por lo que ha transcurrido más de un ejercicio completo desde su publicación y efectos en la base imponible del ITPAJD y del ISD. Esto permite tener más elementos para poder efectuar una evaluación de la reforma, aunque no se dispone aún de información suficientemente representativa para obtener conclusiones con datos definitivos, consecuencia de los plazos establecidos en los procedimientos de la gestión tributaria para la posible rectificación de la autoliquidación presentada (4 años), así como para el inicio por la administración tributaria de actuaciones de comprobación limitada respecto de las mismas (también 4 años)..

De esta forma se puede definir el principal efecto cualitativo destacado de la reforma: el ciudadano puede conocer el valor de referencia en cualquier momento y, en caso, de disconformidad con el mismo, pueda instar los procedimientos catastrales oportunos para su modificación evitando posibles litigios futuros. En este sentido, es destacable la reciente firma del convenio con la Federación Española de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales, a sumar al amplio elenco de convenios para la formación y mantenimiento del Catastro con Entidades Locales y Comunidades Autónomas uniprovinciales, con Consejos y Colegios profesionales, y con otras instituciones.

Por otra parte, se han suscrito convenios de colaboración con todas las Administraciones autonómicas para la mejor coordinación de las actuaciones en relación con la gestión tributaria y el valor de referencia.

Tras la experiencia recopilada durante estos dos ejercicios, se reconoce la conveniencia de seguir reforzando los múltiples cauces de colaboración que promueven un mantenimiento continuo y permanente de la base de datos catastral, de forma que en las transmisiones de bienes inmuebles existan totales garantías respecto de su descripción actualizada en el Catastro Inmobiliario y la correspondiente adecuación a la misma del valor de referencia individualizado, así como la idoneidad de establecer canales de comunicación ágiles con las administraciones tributarias autonómicas y las oficinas

liquidadoras para la transmisión de información ligada a las circunstancias de determinados inmuebles que provocarían la inexistencia del valor de referencia.

## **B. CONCLUSIONES SOBRE LAS MEDIDAS RECOGIDAS EN EL COUNCIL IMPLEMENTING DECISION (CID)**

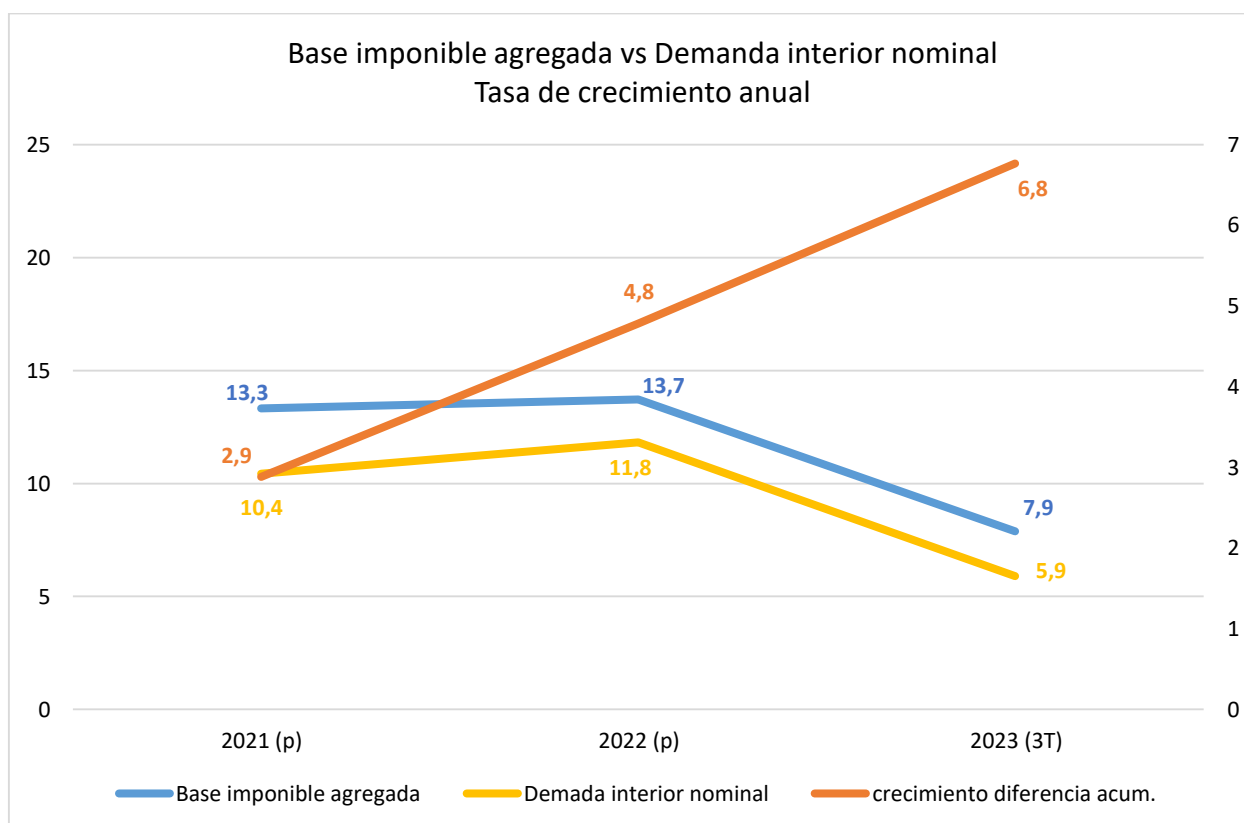
Analizadas estas primeras cinco medidas, resulta prematuro establecer una **conclusión definitiva sobre estas medidas de diversa índole contenidas en la Ley 11/2021**, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, desde la óptica de la lucha contra el fraude pueden ser utilizadas determinadas aproximaciones dirigidas a evaluar de manera global sus efectos.

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria **apuesta por evaluar la reducción del fraude fiscal mediante la comparación de la evolución de magnitudes tributarias con determinadas magnitudes macroeconómicas.**

Los ingresos tributarios, es decir las cuotas declaradas, se ven condicionados por una serie de variables externas (crecimiento económico, evolución de la demanda interna, tasa de ocupación, inflación y progresividad en frío, cambios normativos, ritmo de las devoluciones, etc.), por tanto, su evolución no es un indicador suficientemente consistente de la evolución del cumplimiento voluntario, lo que dificulta reconocer que las actuaciones que ejerce la Agencia Tributaria también tienen impacto en dicha evolución.

Otros indicadores, como la evolución de los ingresos homogéneos (descontando los efectos de diferentes calendarios de devoluciones u otras medidas que distorsionan las comparativas entre ejercicios), o de los impuestos devengados, reflejan mejor el impacto diferencial de mejoras en el cumplimiento voluntario respecto a las variaciones entre ejercicios del PIB o la demanda interna nominales, que son los indicadores macroeconómicos que pueden guardar mayor correlación con los ingresos fiscales, pero, sin embargo, se estima que el indicador que reflejaría de forma más fidedigna cómo evoluciona el comportamiento fiscal en España es el que **compara la evolución diferencial de las bases imponibles agregadas con la de las magnitudes macroeconómicas de referencia**, ya que una línea de actuación constante de la Agencia Tributaria es orientar sus actuaciones al afloramiento y ensanchamiento de las bases imponibles, como así se refleja en el Plan Estratégico 2020-2023.

Centrando el análisis en la evolución de la **base imponible agregada** y la **demand interior nominal** en el período transcurrido desde la aprobación de la Ley 11/2021, el gráfico siguiente muestra la evolución de ambas magnitudes (teniendo en cuenta el carácter provisional de las cifras tanto de demanda interior como de bases imponibles que están sujetas a revisión durante al menos dos años).



Procede destacar el relevante impulso que se produce en 2021, año de aprobación de la Ley 11/2021 (casi tres puntos porcentuales de crecimiento diferencial de la base imponible agregada sobre la demanda interior nominal), lo que permite concluir que el comportamiento de las bases imponibles agregadas ha tenido una evolución más positiva que la propia evolución de la demanda interna nominal incrementando e intensificando el diferencial acumulado entre ambas magnitudes, que para el periodo 2021-2023 (tercer trimestre) se sitúa ya en el 6,8%.

El seguimiento de este indicador se realiza en el Informe anual del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria sobre la evolución de sus indicadores estratégicos (el último, el Informe 12/2023).

Así, analizadas las medidas que fueron objeto de mención expresa en el hito 376 de la medida C27.R1, no se ha constatado ningún hecho o evolución económica que determine o concluya la necesidad de modificar las medidas recogidas en la norma.

### **C. OTRAS MEDIDAS SIN REFERENCIA EXPRESA EN EL COUNCIL IMPLEMENTING DECISION (CID)**

Además de las cinco medidas anteriores, objeto de la reforma C27.R1, hay otra serie de medidas a tener en cuenta que también están recogidas en la Ley 11/2021, si bien no se reflejaron en la lista que, a título ejemplificativo, se incluyó en el aludido “CID”.

La Ley 11/2021 introduce modificaciones en diversas normas con una doble finalidad: la incorporación del Derecho de la Unión Europea a la normativa interna española en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal, y la introducción de cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

A continuación, se hace referencia a algunas de las principales medidas recogidas en la Ley 11/2021, que contribuyen a estos objetivos, incluyendo también observaciones y valoraciones a las mismas realizadas por las asociaciones, colegios profesionales y fundaciones mencionadas al inicio del presente informe.

## **1. Impuesto de salida o *Exit Tax***

La medida tiene como principal objeto adaptar la normativa española a la normativa de la Unión y, en particular, a lo establecido en el artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (la "Directiva Europea"). Mediante esta medida, y en línea con la Directiva Europea, el objetivo previsto es el de *"garantizar que cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión todavía no se haya realizado en el momento de la salida"*.

La aplicación efectiva se materializó a través de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021, con la aprobación de la Orden HFP/379/2022, de 28 de abril, por la que se aprueban los modelos 200 y 220.

En este modelo se aprobaron casillas específicas en las páginas 1, 12, 14 bis del modelo 200 y en el documento de ingreso y devolución, atendiendo a las especialidades derivadas del impuesto de salida. También se modificó el modelo 206 para incorporar las modificaciones relativas al Impuesto de salida para No Residentes con Establecimiento Permanente en España.

Esta medida, de acuerdo con el informe de la Fundación Impuestos y Competitividad, se considera que cumple el objetivo previsto, si bien tanto la AEDAF como la Fundación FIDE consideran que esta regulación va más allá de lo necesario en el objetivo de proteger las bases imponibles del Estado de salida, aunque resulte compatible con la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia *Lasteyrie du Saillant*, y en la línea que el propio preámbulo de la Ley señala.

Los tres informes proponen algunas modificaciones técnicas con la intención de simplificar y mejorar la seguridad jurídica a la que la norma ya contribuye, si bien se destaca que la Fundación FIDE, y la Fundación Impuestos y Competitividad, en general, valoran como positivo el planteamiento que la norma hace en las referencias al valor otorgado por el Estado miembro, que indudablemente da seguridad jurídica en la valoración, y plantean que se extienda a la valoración realizada por otros Estados miembros del Espacio Económico Europeo, así como con terceros Estados con los que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.



## 2. La nueva regulación de las SICAV

La Ley 11/2021 establece dos novedades principales en este punto, que entraron en vigor el 1 de enero de 2022:

- La exigencia de una inversión mínima de 2.500 euros por cada partícipe para que compute dentro del número mínimo de 100 que se exigen para que la entidad sea colectiva y, por lo tanto, tribute al tipo citado del 1%.
- La atribución a la Agencia Tributaria del control de los requisitos fiscales para que las SICAV tributen al 1%.

Estas novedades tienen el objetivo, tal como textualmente se señala en el informe de la Fundación Impuestos y Competitividad, de *“tratar de impedir el abuso que se venía produciendo de la figura de las sociedades de inversión de capital variable en aquellos casos en que un porcentaje muy elevado del capital social —un 95% o más- se concentra en manos de un grupo reducido de accionistas, quedando el capital restante distribuido entre otros accionistas muy minoritarios, y alcanzándose entre unos y otros la cifra de cien accionistas, mínimo exigido por la Ley del Impuesto sobre Sociedades para que la SICAV aplique el tipo de gravamen del 1%”*.

Además, se estableció un régimen transitorio especial de disolución y liquidación de SICAV, cuya principal ventaja consiste en el diferimiento de las rentas latentes en sede de los accionistas a condición de reinversión de la cuota de liquidación en determinadas instituciones de inversión colectiva (disposición transitoria cuadragésima primera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

Para garantizar el cumplimiento de los nuevos requisitos fiscales relativos al número de socios, determinantes del carácter colectivo de la SICAV, lo cual a su vez justifica el tipo del 1% en el Impuesto sobre Sociedades, se establece expresamente que el control de tales requisitos corresponderá a la Administración tributaria.

El régimen transitorio y diferimiento en la tributación se reflejó en la modificación del modelo 187 de “Declaración informativa. Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción”. Esta modificación se llevó a cabo con la Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto.

Esta modificación se realizó con el objetivo de identificar las operaciones en las que los socios de la sociedad en liquidación no deban integrar en la base imponible las rentas derivadas de la liquidación de la entidad por reinversión de la totalidad de la cuota de liquidación, en la forma y condiciones previstas en la letra c) del apartado 1 de la disposición transitoria cuadragésima primera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Dada la novedad y trascendencia en la identificación de estas operaciones, se publicó la siguiente nota informativa en la página web de la Agencia Tributaria en la que se explica el régimen, las cuestiones planteadas por el sector, y los aspectos más destacados de las consultas de la Dirección General de Tributos:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-187-declaraciones-reembolsos-esas-participaciones /nota-informativa-sobre-cumplimentacion-modelo-187.html>

Por otra parte, con el objetivo de controlar la correcta aplicación del régimen transitorio y del diferimiento en la tributación, se introducen especialidades censales y de liquidación en el modelo del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022 en la Orden HFP/523/2023, de 22 de mayo.

Finalmente, también se implementó técnicamente la exención en el Impuesto sobre Transacciones Financieras por la adquisición de acciones del régimen transitorio de la disposición transitoria cuadragésima primera de la Ley 27/2014, introduciéndose en el modelo del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. En concreto, se habilitó en el anexo informativo del Impuesto un campo específico para informar de esta exención prevista en la disposición transitoria cuadragésima primera, apartado 2.d), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como destacan los informes externos, de la Fundación FIDE y la Fundación Impuestos y Competitividad, y es una opinión ampliamente compartida en la Administración tributaria, resulta muy positivo terminar con la anomalía de que el único requisito tributario que no fiscalizase la Administración tributaria fuese el carácter colectivo o no de las SICAV.

Según el Informe anual de la CNMV de 2022, a lo largo de 2022 *“El número de SICAV se redujo casi a la mitad (1.110 sociedades se dieron de baja, con lo que pasaron de 2.283 a 1.173) tras la entrada en vigor de un cambio fiscal de especial relevancia, por lo que su capitalización cayó un 40,3 %, hasta los 17.400 millones de euros”*.

En cualquier caso, desde el planteamiento de la lucha contra el fraude y del cumplimiento de los requisitos fiscales que fija el legislador, el balance de esta modificación legislativa solo puede ser calificado como positivo, a la vista no solo de los informes externos sino de los datos aportados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

También hay que destacar que ambos informes califican como muy positiva la regulación del periodo transitorio, así como las aclaraciones realizadas por la Dirección General de Tributos mediante consultas vinculantes (V3112-21, de 14 de diciembre de 2021, V0574-22, de 21 de marzo de 2022, V0873-22, de 22 de abril de 2022) en relación con las principales dudas que ha suscitado la nueva regulación, consultas todas ellas presentadas por la asociación que representa a las Instituciones de Inversión Colectiva (Inverco).

### **3. Los pactos sucesorios**

La Ley 11/2021 contiene una nueva regulación de los pactos sucesorios en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consistente en lo siguiente: el adquirente de un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante, siempre que el mismo se transmita antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento de este último si fuera anterior. Esta modificación se introduce junto con un régimen transitorio que solo será aplicable a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente.

De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a otra persona o entidad por el o la titular original.

La valoración de esta reforma es bastante dispar en los informes elaborados.

Se hacen valoraciones muy positivas, en la medida en que está prevista para evitar situaciones de abuso de Derecho, donde se realizaban transmisiones de bienes interponiendo un pacto sucesorio y con ello evitando la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al tratarse como una sucesión mortis causa, actualizar el valor del activo y venderlo seguidamente sin gravamen por IRPF; pero también se cuestiona el impacto en la competencia normativa de las Comunidades Autónomas, y se plantean dudas sobre el riesgo de que se provoquen situaciones de doble imposición.

Cabe señalar, desde un punto de vista práctico, que la realidad es que se trataba de una práctica elusoria que, en lo que se refiere a ganancias de patrimonio por las que no se tributaba, se ha dejado de realizar.

Sobre la cuestión de si se podían utilizar cláusulas generales anti-abuso en lugar de cláusulas especiales, como la que se ha introducido, hay que indicar que esta es una potestad del legislador, que ha tenido en cuenta que era una situación bastante generalizada.

Sobre la invasión de competencias autonómicas, el debate ha sido resuelto por el Tribunal Constitucional en su sentencia 62/2023, de 24 de mayo, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 2545-2022 interpuesto por la Xunta de Galicia contra el apartado tercero del artículo 3 y el apartado cuarto de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. El artículo 3 de la Ley 11/2021 modificó, en su apartado tercero, con efectos desde el 11 de julio de 2021, el artículo 36 de la Ley del IRPF para introducir la regulación mencionada en este apartado, junto con el régimen transitorio (incluido en el apartado cuarto de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021). La sentencia del Tribunal Constitucional desestima el presente recurso de inconstitucionalidad.

#### **4. Obligaciones de información sobre monedas virtuales**

Con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imponible relativos a monedas virtuales, se establecen dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales.

Así, se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos a 31 de diciembre de las monedas virtuales que mantengan custodiadas las personas, y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad.

Igualmente, para estas mismas personas o entidades, se establece la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

Con el objeto de aprobar los modelos necesarios para habilitar la presentación de estas nuevas declaraciones informativas se procedió a aprobar la Orden HFP/887/2023, de 26 de julio, por la que se aprueban el modelo 172 "Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales" y el modelo 173 "Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Esta orden será de aplicación por primera vez a los modelos 172 "Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales", y 173 "Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales", que se presenten en el mes de enero de 2024, correspondientes al ejercicio 2023.

A este respecto resulta necesario destacar que, aunque la primera declaración relativa a la obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales se deberá presentar en el mes de enero de 2024, la misma se referirá únicamente a las operaciones correspondientes al ejercicio 2023 realizadas desde la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 249/2023, de 4 de abril.

De forma adicional, la Ley 11/2021 introduce una nueva obligación informativa sobre tenencia y operaciones con monedas virtuales situadas en el extranjero en la disposición adicional decimoctava de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El modelo de declaración informativa (modelo 721) se ha aprobado mediante la Orden HFP/886/2023, de 26 de julio.

Sobre la obligación de información sobre monedas virtuales incide una cuestión fundamental que señala con claridad el informe de FIDE: la necesidad de una regulación sustantiva que defina con claridad este tipo de operaciones, si bien valora positivamente el desarrollo reglamentario de la nueva obligación a través del Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, que ha pretendido aclarar algunos aspectos, como la propia definición de moneda virtual, así como la aprobación de los modelos anteriormente señalados. Sobre esta cuestión cabe destacar que a nivel europeo se ha impulsado, tanto una regulación

sustantiva (Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, conocido como Reglamento Mica, que se aplicará en España a partir de diciembre de 2025), como una obligación de intercambio automático de información relativa a criptoactivos (Directiva 2023/2226 del Consejo de 17 de octubre de 2023, conocida como DAC 8). Asimismo, en el ámbito de la OCDE, está previsto el intercambio automático de información sobre criptoactivos (CARF).

Una vez adoptadas, estas nuevas regulaciones darán lugar a las adaptaciones de la normativa tributaria que resulten necesarias o convenientes, lo cual redundará en una mayor seguridad jurídica y un control más eficaz de este tipo de rentas.

La segunda cuestión que tiene cierta relevancia, como señala el informe de la Fundación Impuestos y Competitividad, es la sentencia del TJUE que afectó a las sanciones asociadas a la Declaración de Bienes en el Extranjero (STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19)). En cumplimiento de la citada sentencia, el régimen sancionador del modelo 720 se equiparó al de las demás declaraciones informativas. Ahora, la nueva declaración informativa, modelo 721, no puede tener un régimen sancionador equivalente al del antiguo modelo 720. Pero, en cualquier caso, habrá que exigir al interesado, al particular o empresa que realice una inversión en monedas virtuales, que declare su inversión si el intermediario no lo hace. De otra forma, simplemente se carece de información. Igualmente, la AEDAF formula observaciones sobre las obligaciones formales que, en cualquier caso, resultan imprescindibles para el adecuado control fiscal.

## **5. Nuevas responsabilidades tributarias en el IVA**

La Ley 11/2021 establece varios supuestos de responsabilidades tributarias en el IVA, tanto en lo que se refiere al régimen de grupos (artículo 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), a importadores (artículo 87 de la Ley del IVA) como, por último, a operaciones relativas a productos sujetos a impuestos especiales (apartado Quinto del anexo de la Ley del IVA).

La Fundación Impuestos y Competitividad considera estas modificaciones de forma positiva, en el sentido de que cumplen con el objetivo principal de evitar interpretaciones erróneas que pudieran dar lugar a situaciones de abuso o fraude.

## **6. Nuevos supuestos de infracciones en Impuestos Especiales**

En primer lugar, se tipifica un nuevo supuesto de infracción grave (nueva letra d) del apartado 2 del artículo 19 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales) consistente en la existencia de diferencias en menos de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación puestas de manifiesto en controles y recuentos realizados por la Administración.

Este nuevo supuesto de infracción tributaria ha permitido que, en caso de que en las actuaciones y controles desarrollados por la Administración Tributaria se detecte la desaparición o falta de productos objeto de los impuestos especiales almacenados en régimen suspensivo, además de exigir la cuota devengada, pueda resultar aplicable una infracción tributaria.

Por otro lado, se introducen dos supuestos de infracciones (grave y leve) para sancionar incumplimientos de la normativa de los Impuestos Especiales (fundamentalmente obligaciones de carácter formal) en relación con productos que se han beneficiado de la aplicación de un tipo reducido o una exención:

- Infracción grave para los casos en los que no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o un tipo impositivo reducido (nueva letra e) del apartado 2 del artículo 19 de la Ley de Impuestos Especiales).
- Infracción leve en caso de que los productos se hubieran destinado a un fin que justifica la exención o la aplicación del tipo impositivo reducido y se hubieran incumplido las condiciones legales para la aplicación de la misma (nuevo apartado 8 del artículo 19 de la Ley de Impuestos Especiales).

Se han tramitado hasta la fecha 62 expedientes con efectos positivos respecto del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los Impuestos Especiales de fabricación.

La valoración que realiza la Fundación Impuestos y Competitividad es favorable, y es de señalar que estas medidas han facilitado un instrumento útil para la prevención y reducción de actuaciones de los beneficiarios de supuestos de exención o tipos reducidos en los Impuestos Especiales de Fabricación que, como consecuencia de los incumplimientos de obligaciones formales y de documentación relativas a estos productos exigidas por la normativa, estaban dificultando el adecuado control sobre estos productos por parte de la Administración Tributaria.

Se considera, adicionalmente, que la tipificación de estos comportamientos como sancionables es necesaria, puesto que, de otra forma, no se puede garantizar el adecuado control de unos productos cuya carga fiscal es muy elevada.

## **7. La prohibición de las amnistías fiscales**

En el preámbulo de la Ley 11/2021, se señala que en la Ley General Tributaria se reconoce *“la prohibición del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique una disminución de la cuantía de la deuda tributaria, y, por tanto, una vulneración de los principios de ordenación del sistema tributario, plasmando así a nivel legal un claro parámetro de constitucionalidad, reconocido ya por el Alto Tribunal”*. Y así se modifica consecuentemente el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria.

El Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España entiende que esta medida se ha cumplido convenientemente tras la aprobación de la Ley 11/2021, siendo la prohibición clara y contundente y contando con suficiente apoyo normativo.

La Fundación Impuestos y Competitividad considera la medida adoptada ineficaz, desde el punto de vista técnico, pues no bastará para evitar futuras regularizaciones extraordinarias, que, si bien no pueden adoptarse mediante decreto-ley, si sería posible mediante ley ordinaria.

Si bien es cierto que, como señala la anterior Fundación, lo recogido en ley podría ser derogado también por voluntad del legislador ordinario en un momento posterior, desde un punto de vista de técnica normativa, no se puede obstar nada al doble reconocimiento constitucional y legal de un precepto, no siendo algo ajeno a nuestra tradición jurídica. Como muestra no hace falta sino leer el primer párrafo del propio artículo 3.1 de la LGT, fiel reflejo del artículo 31.1 de la CE, en su plasmación de principios constitucionales como los de justicia, igualdad y generalidad tributaria, entre otros.

Pero es que, además, la consagración legal del precepto tiene como virtualidad que si el legislador en un momento posterior se propusiera su modificación, podría incurrir en inconstitucionalidad, habida cuenta de la sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio, que considera que el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la CE, de acuerdo con los principios de capacidad económica, igualdad, justicia y progresividad, implica la prohibición de cualquier beneficio tributario injustificado desde un punto de vista constitucional, como son los mecanismos extraordinarios de regularización fiscal que impliquen una minoración de la deuda tributaria.

Por ello, la medida debe entenderse no solo como una advertencia, enviando un mensaje que puede ser positivo en la lucha contra el fraude, puesto que el precepto incorporado al artículo 3.1 de la LGT obligará a una justificación, que se antoja complicada, en caso de eventuales nuevas propuestas de regularización extraordinaria, sino también como el reflejo de la doctrina constitucional que prohíbe la que se denomina comúnmente como “amnistías fiscales”.

## **8. Regulación de las entradas domiciliarias**

La Ley 11/2021 da nueva redacción a los artículos 113 y 142 de la LGT, así como al artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De esta forma, se clarifica el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario que haya sido solicitada por la Administración tributaria en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, a la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.

En los informes recibidos el instrumento normativo utilizado es objeto de controversia, especialmente respecto a si el rango de Ley ordinaria es suficiente para regular la materia.

Además, a colación de las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2023 y de 4 de junio de 2023, la Fundación FIDE aboga por una regulación que aclare las condiciones en que debe producirse el acceso a cada uno de los diferentes dispositivos electrónicos, incluyendo los casos de almacenamiento en la nube.

En cualquier caso, en estos momentos, todavía no ha pasado tiempo suficiente para determinar si la nueva regulación de las entradas domiciliarias ha tenido efectividad.

## **9. Modificaciones en el procedimiento de Recaudación**

### **a) Modificación del régimen de recargos por extemporaneidad**

La modificación del régimen de recargos por extemporaneidad se centra en dos aspectos: el establecimiento de un nuevo régimen de recargos más gradual y la introducción de un nuevo supuesto de excepción en la aplicación del recargo: la regularización voluntaria.

En cuanto al primer aspecto, se ha diseñado un sistema de recargos crecientes como la suma de un recargo fijo de un 1% más otro variable de un 1% adicional por cada mes completo durante el primer año.

El Foro de Grandes Empresas, la Fundación FIDE y la Fundación Impuestos y Competitividad, en sus respectivos informes, también manifiestan una valoración positiva. Aunque la valoración también es positiva por parte de la AEDAF, presenta alguna propuesta de tipo técnico sobre los porcentajes.

Teniendo en cuenta el incremento de los tipos de interés producido a lo largo de este año, la proporcionalidad de los recargos es incluso superior a la prevista cuando se aprobó la Ley.

Para valorar la efectividad de esta medida, puede comprobarse la mejora, o no, en el cumplimiento voluntario: número de autoliquidaciones presentadas extemporáneamente y espontáneamente (sin requerimiento, liquidación provisional, acta, etc.) con resultado a ingresar.

Si se comparan los datos (número de expedientes e importe) obtenidos en dos periodos, entre el 1 de enero de 2019 y el 5 de noviembre de 2019 y el 1 de enero de 2023 y el 5 de noviembre de 2023, se advierte que se obtiene una mejora tanto en el número de autoliquidaciones presentadas como en su importe<sup>1</sup>:

Años	Nº Autoliqu. extemporáneas y espontáneas	Importe
2019	451.695	538.311.816
2023	578.122	747.864.487
Variación 2023/2019	+28%	+39%

Asimismo, hay que destacar que la Dirección General de Tributos ha emitido varias consultas en relación con la aplicación del nuevo régimen de recargos por extemporaneidad: V0452-22, de 9 de marzo de 2022; V2589-21, de 22 de octubre de 2021, y V1731-22, de 20 de julio de 2022.

## **b) Excepciones al régimen de recargos**

Se ha introducido una medida dirigida a facilitar las regularizaciones voluntarias derivadas de otras realizadas previamente por la Administración. Esto se refiere a los casos en que esta última practica una regularización de determinado concepto y tributo, pero solo en lo relativo a uno o varios de los períodos no prescritos. En estas situaciones,

---

<sup>1</sup> Cabe señalar que tanto el número de autoliquidaciones como su importe para el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 5 de noviembre de 2019 han disminuido respecto a los datos aportados en el informe de evaluación intermedia de los efectos de la Ley de lucha contra el fraude fiscal debido a la propia dinámica de carga de datos en la base de datos de Autoliquidaciones extemporáneas de donde se extraen estos datos.

Los datos se recalculan en cada ejecución y ello puede dar lugar a variaciones por autoliquidaciones modificadas, dadas de baja o imputadas a liquidaciones.



los obligados tributarios tienen un incentivo evidente a la regularización voluntaria del resto de períodos, ya que saben que aquella conoce el criterio aplicado y lo considera erróneo. Por su parte, para la Administración es también preferible, ya que se evita el inicio de nuevos procedimientos.

Atendiendo a estas razones, la redacción del artículo 27.2 de la LGT exceptúa los recargos, en las situaciones que se acaban de describir, siempre que concurren las siguientes condiciones: que la autoliquidación se presente en el plazo de 6 meses, que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación, que se preste una conformidad tácita al conjunto de la regularización, y que de la regularización efectuada no derive la imposición de una sanción.

Tanto la Fundación FIDE como la Fundación Impuestos y Competitividad consideran positivos estos cambios normativos, si bien la primera estima que resulta oportuno aclarar algunos aspectos de la relación entre el nuevo régimen de recargos y el régimen sancionador, mientras que la segunda cree que los requisitos establecidos son muy rígidos y abogan, en consecuencia, por una mayor flexibilidad.

A este respecto, se considera que los requisitos establecidos por la norma para excepcionar el recargo son los necesarios para el adecuado funcionamiento del mismo. El que la norma detalle de forma precisa los requisitos para poder gozar de esa excepción se considera que no conlleva rigidez alguna y se deriva de que la norma debe ser clara para garantizar la seguridad jurídica y disminuir la conflictividad que derivaría de una norma ambigua.

### **c) Exclusión del periodo de cálculo en los intereses de demora a favor del contribuyente en determinados supuestos**

En la Ley 11/2021 se recoge la improcedencia de intereses de demora a favor del contribuyente en los siguientes periodos:

- Cuando las dilaciones lo sean por causa no imputable a la Administración.
- En determinados periodos de un procedimiento inspector a los que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la LGT (periodos de solicitud de extensión y ciertos periodos en el retraso en la entrega de información o documentación).

Esta medida pretende que los contribuyentes no se vean favorecidos ante dilaciones o extensiones que no traigan causa de una actuación de la Administración tributaria. En algunos supuestos, la nueva regulación también desincentiva actuaciones dilatorias o poco diligentes de los contribuyentes en los procedimientos de control tributario.

Por otro lado, en cuanto al devengo de intereses de demora cuando se haya obtenido una devolución improcedente la regla general es que se devenguen intereses de demora salvo que se regularice voluntariamente la situación, en cuyo caso resultará de aplicación el recargo por extemporaneidad y, dependiendo del tiempo transcurrido, también la exigencia de intereses.

Estas novedades son cuestionadas por la Fundación Impuestos y Competitividad, por considerar que adolecen de falta de flexibilidad y considerar que pueden dar lugar a situaciones injustas.

En este sentido, no se aprecia rigidez alguna ni situación injusta en esa normativa, dado que resulta procedente no liquidar intereses por los plazos que tengan causa en dilaciones o retrasos imputables al contribuyente, y se trata del mismo tratamiento que se establece para los retrasos de la Administración en relación con los intereses a favor de la misma.

#### **d) Otras modificaciones en el procedimiento recaudatorio**

La modificación realizada ha venido a explicitar que el periodo voluntario de las deudas es único, por lo que los efectos que determinadas solicitudes (aplazamiento o fraccionamientos de pago, compensaciones, suspensiones y pago con bienes del patrimonio histórico) tienen en la suspensión del mismo, solo se producen en puridad cuando se realizan iniciado este y no en aquellos plazos que se otorgan, con referencia al artículo 62.2 de la LGT, tras tramitarse otras solicitudes que son denegadas. La finalidad de la norma no es otra que impedir el uso abusivo de peticiones reiteradas, que pretendían impedir el inicio del periodo ejecutivo. En cuanto a la incidencia de la declaración del concurso de acreedores en dicho periodo voluntario de las deudas calificadas como concursales, ha de ser nula ya que la declaración de concurso no puede implicar que el periodo voluntario de las deudas sea suspendido y prolongado en el tiempo, no obstante la incidencia directa en las actuaciones del periodo ejecutivo, de acuerdo con la normativa concursal.

La necesidad de la reforma pretendía incorporar a la normativa una manera de actuar y entender dicho plazo voluntario de pago por parte de los órganos de recaudación, y así quedó reflejado en el preámbulo de la Ley 11/2021 (*"A efectos de evitar el uso inadecuado de la presentación de reiteradas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie cuyo periodo de tramitación suspende cautelarmente el inicio del periodo ejecutivo, se dispone que la reiteración de solicitudes, cuando otras previas hayan sido denegadas y no se haya efectuado el ingreso correspondiente, no impide el inicio del periodo ejecutivo. Asimismo, en la medida en que el período voluntario de pago es único, se aclara que dicho período no podrá verse afectado por la declaración de concurso"*), y ha quedado patente tras dictarse por el Tribunal Supremo la sentencia de 28 de octubre de 2021, dictada en el recurso de casación 4743/2020. Señala la referida sentencia textualmente:

*"De lo dicho anteriormente cabe colegir que, antes de la reforma del art. 161.2 de la LGT por Ley 11/2021, la solicitud reiterada de aplazamiento o fraccionamiento de pago en período voluntario que resultó denegada anteriormente, impide el inicio del período ejecutivo antes de que venzan los plazos previstos en el art. 62.2 de la LGT; en todo caso, la solicitud reiterada de aplazamiento o fraccionamiento de pago en período voluntario debe ser resuelta por la Administración antes de que esta inicie el procedimiento de apremio".*

La referida sentencia constituye jurisprudencia, pues reitera lo ya dicho en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2021, recaída en el recurso de casación 1293/2020.

En conclusión, el Tribunal Supremo ha venido a considerar que dicha manera de proceder, antes de modificarse la Ley, no era ajustada a derecho, por lo que, si la norma no hubiese incorporado dicho cambio, sería imposible limitar ciertas prácticas abusivas que inciden directamente en el ámbito recaudatorio, dejando en manos del deudor la prolongación desmesurada del inicio del periodo ejecutivo y el procedimiento de apremio.

## **10. Medidas cautelares e inadmisiones en el procedimiento de suspensión**

La Ley 11/2021, al añadir un nuevo apartado 6 del artículo 81 de la LGT, ha establecido la posibilidad de adoptar medidas cautelares durante el procedimiento de suspensión en los siguientes términos:

*“Cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de las mismas.*

*Dichas medidas serán levantadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente, o cuando así lo acuerde el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión”.*

Por otra parte, y con la misma finalidad de garantizar el crédito público, la Ley 11/2021 da nueva redacción a los apartados 6 y 9 del artículo 233 de la Ley General Tributaria. El nuevo artículo 233.6 establece:

*“6. El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho”.*

Este precepto reconoce que el tribunal económico-administrativo, en el caso de la tramitación de las solicitudes de suspensión en los supuestos de petición de suspensión en que no hay que depositar garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación o errores materiales, aritméticos o de hecho, podrá inadmitir y no denegar la tramitación, cuando de los documentos adjuntos a la solicitud o del expediente administrativo se deduzca que no existen indicios acreditativos de los supuestos de hecho que justifican dicha suspensión sin aportación de garantía.

En este sentido, cabe señalar que es capital diferenciar entre inadmisión y denegación, por cuanto la inadmisión implica no haber ganado la suspensión cautelarísima, esto es,

la suspensión provisional que se obtiene por la mera presentación de la solicitud de suspensión si durante el período voluntario de ingreso se presenta y tramita la misma. Suspensión cautelarísima a la que sí se tendría derecho si finalmente no prosperara la concesión de dicha suspensión, pero en virtud de una denegación.

En este punto, la intención del legislador, según el preámbulo de la Ley 11/2021, es la de *“evitar prácticas fraudulentas consistentes en el aprovechamiento de la dificultad existente para la tramitación de ciertas solicitudes de suspensión”*.

Por otra parte, y en una línea similar de impedir que el deudor pueda dilatar el inicio de actuaciones de embargo contra su patrimonio, el nuevo apartado 9 del artículo 233 de la LGT señala:

*“9. Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente”*.

La AEDAF no comparte la medida, por razón de su naturaleza (acto de garantía versus acto de ejecución) y por sus efectos.

Por su parte, la Fundación Impuestos y Competitividad comparte la esencia de la valoración anterior, mientras que la Fundación FIDE presenta cierta división interna de opinión, señalando la necesidad de reforzar la motivación y proporcionalidad de las medidas cautelares, y de agilizar la resolución de las solicitudes de suspensión.

A este respecto, se señala que estas previsiones normativas se siguen considerando necesarias para evitar casos patológicos en los que se consigue retrasar, indebidamente, el inicio del procedimiento recaudatorio, permitiendo, en ocasiones, que no haya bienes con los que satisfacer el crédito público. Se consideran proposiciones convenientes tanto reforzar la motivación y proporcionalidad en la adopción de las medidas cautelares, como también agilizar la resolución de estas solicitudes, destinando medios al efecto, lo que ya se está haciendo.

## **11. Modificación en la responsabilidad solidaria**

Además de la introducción de los responsables solidarios en la lista de deudores a la Hacienda Pública (nueva redacción del artículo 95 bis de la LGT) que se analiza en otro apartado de este informe, la Ley 11/2021 modifica el artículo 175.1 de la LGT para facilitar las actuaciones de recaudación respecto de los responsables solidarios.

Como señala el informe de la Fundación FIDE, existen supuestos patológicos para los que estas normas están pensadas. Por esa razón, la Agencia Tributaria es consciente de que las potestades concedidas deben utilizarse con proporcionalidad y respeto al principio de buena administración, valorándose positivamente la medida.

## **12. Reducción de las sanciones en casos de actas con acuerdo y conformidad con pronto pago**

La Ley 11/2021 modifica el artículo 188 de la LGT incrementando los porcentajes de reducción de las sanciones en los casos de actas con acuerdo, que pasan del 50 al 65%; y también en el caso de pronto pago (que no se aplica a las actas con acuerdo, pero sí a la conformidad con la propuesta de liquidación de Gestión o Inspección) que se eleva desde el 25 al 40%. Entre las finalidades pretendidas por esta medida, se encuentra la reducción del nivel de conflictividad.

Respecto a las reclamaciones entrantes en los últimos años en los Tribunales Económico-Administrativos, se puede observar un ligero aumento debido a la unificación de normas de desglose que se ha establecido, dentro de las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos, pero que no deben entenderse como un aumento de los litigios en origen.

Estas modificaciones reciben una valoración positiva en el informe de la Fundación FIDE y del Foro de Grandes Empresas.

## **13. Elevación de las sanciones aduaneras por presentación de declaraciones incorrectas**

La Ley 11/2021 también agrava las sanciones por presentación de declaraciones aduaneras incorrectas. En concreto, se incrementa de 100 euros a 600 euros la sanción mínima por presentación tardía o incorrecta de la declaración sumaria de entrada prevista en los artículos 198.4 y 199.7 de la LGT.

El objetivo de este cambio normativo es conseguir mejorar la calidad de los datos de las declaraciones sumarias de entrada (ENS), que son esenciales para los controles de seguridad previos a la salida de la mercancía desde origen y que permiten detectar los riesgos de seguridad ya en el puerto o aeropuerto de origen antes de su llegada a los puertos y aeropuertos situados en el territorio español.

La exposición sobre la cuestión que realiza la Fundación Impuestos y Competitividad revela que esta medida está en línea con los trabajos de la propia Unión Europea, y, en concreto, con la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre el marco jurídico de la Unión para las infracciones y sanciones aduaneras, COM(2013) 884 final, y con los estudios del Parlamento Europeo en la materia, como dijo este en su informe de “Análisis y efectos de las sanciones de los distintos sistemas de sanciones aduaneras de los Estados Miembros”.

En este sentido, debe destacarse que la modificación de estos artículos de la Ley General Tributaria ha mejorado la calidad de la presentación de las ENS, dado que las revisiones conformes han subido del 41,22% en 2022 al 50,16 % en 2023.

## **14. Cierre registral en los casos de revocación de NIF**

Se modifica la redacción de los efectos de la revocación del NIF con el objetivo de intensificar el control censal de las entidades y evitar que sigan actuando en el tráfico

jurídico. Con la nueva norma, las entidades inactivas cuyo número haya sido revocado no pueden realizar inscripciones en ningún registro público, ni otorgar escrituras, a excepción de los trámites imprescindibles para la cancelación de la correspondiente nota marginal.

A estos efectos, se da nueva redacción a los artículos 23 y 24 de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, en los que se prevé expresamente la obligación de incluir el número de identificación fiscal en la escritura pública por la que se cree o constituya cualquier tipo de entidad jurídica y se prevé también un sistema automatizado mediante el cual el Consejo General del Notariado facilitará a la Administración tributaria la identificación de aquellas entidades con número de identificación fiscal revocado que hubieran pretendido otorgar un documento público, con el fin de mejorar el control efectivo de estas entidades y evitar situaciones de posible fraude.

La Fundación Impuestos y Competitividad valora positivamente estos cambios, si bien advierte de la necesaria proporcionalidad y previa audiencia al interesado, y realiza observaciones de tipo técnico sobre la imposibilidad de otorgar escrituras de disolución de entidades cuando tienen el NIF revocado.

Sobre esta última observación de la Fundación Impuestos y Competitividad, cabe señalar que, si se otorgan e inscriben escrituras de disolución de entidades cuando tienen el NIF revocado, casi en la totalidad de los casos se producirán disoluciones de personas jurídicas que no habrán cumplido con sus obligaciones tributarias (y de otro tipo), y en muchos supuestos estas obligaciones quedarán pendientes en perjuicio del resto de los contribuyentes.

Asimismo, la propia modificación permite la realización de los trámites imprescindibles destinados a la cancelación de la nota marginal donde consta la revocación del NIF y el consiguiente cierre registral, paliando el problema puesto de manifiesto por la Fundación citada.

Desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021, el 11 de julio de 2021, hasta el 12 de diciembre de 2023, el número de NIF revocados supera los 1.022.652.

## **15. Infracciones y sanciones de contrabando**

La modificación normativa introducida por la Ley 11/2021 determina que incurran en infracción administrativa de contrabando las personas mencionadas que lleven a cabo las acciones u omisiones tipificadas, con cualquier grado de negligencia y cualquiera que sea el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, siempre que dichas conductas no constituyan delito. Por tanto, frente a la situación anterior, no existe un valor máximo por encima del cual una conducta no pudiera ser tipificada como infracción administrativa de contrabando.

Se trata de una modificación esencialmente preventiva con la finalidad de evitar que hechos constitutivos de contrabando que superen el umbral para su posible calificación como delito de contrabando queden sin sanción en el supuesto de que en los hechos no concurra o se pruebe la existencia de un comportamiento doloso o de negligencia grave.

El número de supuestos será reducido, pero el objetivo es la igualdad de trato a los infractores por un mismo comportamiento antijurídico.

La Fundación Impuestos y Competitividad valora positivamente esta medida puesto que contribuye a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

## **16. Nuevo régimen del comercio de tabaco crudo u hoja de tabaco**

El tabaco crudo no está recogido entre los productos del tabaco sometidos a imposición en España. El creciente desvío de tabaco crudo como materia prima para la fabricación clandestina de labores del tabaco, por parte de operadores irregulares no autorizados ni inscritos como fabricantes de labores del tabaco, así como la venta directa o indirecta de tabaco crudo a consumidores finales, está generando un importante mercado ilegal de este producto. Por otra parte, en la actualidad, la adquisición y tenencia de la maquinaria diseñada y utilizada para la fabricación de labores de tabaco no está sometida a ningún tipo de limitación o control administrativo particular.

Las medidas legislativas adoptadas sirven para reforzar las capacidades de los órganos del Estado para la prevención y represión de este tipo de conductas.

Se han detectado casos de fraude en los que se vendía directamente a los consumidores, habitualmente por Internet, hoja de tabaco ya preparada, junto con máquinas para picar, de tal forma que el consumidor picaba el tabaco y ya estaba listo para fumar como picadura, sin pagar el impuesto especial. La no consideración como producto estanco y objeto de regulación de la hoja de tabaco dificultaba la persecución y punibilidad de este fraude.

La modificación introducida por la Ley 11/2021 supone una serie de obligaciones para los operadores, tales como:

- Obligaciones contables.
- Obligaciones relativas a la documentación de la circulación de tabaco crudo por territorio español (incluso si la circulación comienza o termina fuera del mismo).
- Obligaciones de información a la Agencia Tributaria por parte de transportistas y destinatarios de las expediciones.
- Obligación de inscripción en un Registro de operadores que se crea al efecto.

Además, se prohíbe la venta minorista de hoja de tabaco crudo y se establece un régimen sancionador específico para los casos de incumplimiento de las normas de este régimen.

Por lo que se refiere a la consideración de las máquinas destinadas a la fabricación de labores de tabaco como género prohibido, debe destacarse que tal medida permitirá perseguir a quienes las adquieran o posean sin cumplir los requisitos para ello, bien penalmente, si el valor de la máquina es igual o superior a los 50.000 euros, instruyéndose un atestado por delito de contrabando, o bien en vía administrativa, mediante un procedimiento por infracción administrativa de contrabando, si su valor es inferior.

En desarrollo de la regulación legal del tabaco crudo en la Ley 11/2021, se ha aprobado el Real Decreto 12/2023, de 17 de enero, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla las normas de control sobre el tabaco crudo y su régimen sancionador.

Durante 2022 y 2023 se han incoado varios expedientes por infracción administrativa de contrabando y un atestado por delito de contrabando de géneros prohibidos en relación con la maquinaria destinada a la fabricación de labores del tabaco. Se espera que estas actuaciones tengan un efecto desincentivador de las actividades de contrabando de tabaco.

Además, en relación con la incautación de maquinaria destinada a la fabricación de labores del tabaco, solo el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, sin conocer los datos de actuaciones de fuerzas y cuerpos de seguridad, ha realizado siete incautaciones específicas de este tipo de máquinas.

En su informe, la Fundación Impuestos y Competitividad valora positivamente la medida, aunque cuestiona la proporcionalidad de las sanciones.

Las medidas introducidas ayudarán indudablemente a prevenir y luchar contra el fraude fiscal, sanitario y de comercialización que se venía produciendo hasta ahora en relación con este producto, e incluso criminal, puesto que es importante recordar que buena parte de las fábricas ilegales de cigarrillos desmanteladas habían sido organizadas por grupos delictivos.

La mencionada disposición constituye una herramienta importante en la lucha contra el contrabando de tabaco, tanto a gran escala (el caso del transporte de hoja de tabaco en camiones procedentes de otros países), como a pequeña escala, gracias a la prohibición de la venta minorista de hoja de tabaco.

La implantación de las medidas ha permitido censar a más de 900 operadores económicos (buena parte de ellos agricultores de hoja de tabaco, pero también las propias cooperativas y sociedades agrarias de transformación, así como otros distribuidores de tabaco crudo que no figuraban censados a efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco).

Además, se han emitido más de 9.000 documentos de circulación electrónicos, que permiten a la Agencia Tributaria conocer, con carácter previo a dichos movimientos, los detalles de los mismos (expedidor, destinatario, cantidad de producto, fecha, tipo de transporte, ruta previsible, etc.) con las posibilidades de control que ello implica.

## **17. Juego**

En materia de regulación del juego, se introducen determinadas modificaciones dirigidas a coadyuvar a la lucha contra el fraude en el entorno de tales actividades. Así:

Se habilitan mecanismos adecuados para colaborar en la prevención y la lucha contra la manipulación de las competiciones deportivas y combatir el fraude que puede producirse en las apuestas deportivas.



- Se amplía el elenco de entidades a las que la autoridad encargada de regulación del juego puede realizar requerimientos de información; además, se exige a los operadores de juego colaborar en la lucha contra el fraude mediante la elaboración de un manual específico que incluya procedimientos y medidas específicos.
- Se introducen nuevos tipos infractores o se modifica alguno de los actualmente existentes, con la finalidad de sancionar prácticas fraudulentas de los participantes en los juegos, de los propios operadores o de proveedores o intermediarios, vulneraciones de las disposiciones vigentes en materia de juego responsable y de protección a los jugadores e incumplimientos de requerimientos de información realizados por la autoridad encargada de la regulación del juego.
- Publicación, en la página web de la autoridad encargada de la regulación del juego, de información singularizada asociada al juego no autorizado.

Adicionalmente, la Ley 23/2022, de 2 de noviembre, por la que se modifica la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, crea el Servicio de investigación global del mercado de apuestas, que constituye el instrumento técnico a través del cual los diversos actores interesados en la erradicación de estos fenómenos comparten información.

La Fundación Impuestos y Competitividad valora estas medidas como proporcionadas, conformes con el principio de justicia tributaria y aparentemente efectivas en su prevención del fraude fiscal.

#### **18. Creación del Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos**

La Ley 11/2021 modificó el anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con objeto de extender el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria, que alcanza a quien ostente la titularidad de los depósitos distintos de los aduaneros correspondiente a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, a los bienes objeto de Impuestos Especiales, excluidos hasta la fecha, para evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta para realizar compras exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo del régimen, con devengo del impuesto a la salida, pero sin ingreso del mismo ante la Hacienda Pública.

No obstante, tratándose de productos objeto de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos, se estableció que esta responsabilidad no será exigible a quien ostente la titularidad del depósito cuando la salida o el abandono de los bienes se haya realizado por una persona o entidad autorizada al efecto que conste en el registro de extractores de estos productos, registro administrativo donde deben inscribirse dichas personas o entidades y que se crea con dichos efectos.

El registro anterior se crea por el artículo 3, apartado uno, del Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifica, entre otros, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las

normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y estará integrado por las personas o entidades, cualquiera que sea su condición, que extraigan de los depósitos fiscales los productos incluidos en los ámbitos objetivos de los citados Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.

La solicitud de inclusión y de baja en dicho registro se efectuará a través del modelo 036, modificado al efecto por la Orden HFP/381/2023, de 18 de abril.

## **19. Valoración de los seguros de vida**

La Ley 11/2021 modifica también la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para añadir cómo deben valorarse los seguros de vida cuando el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, evitando de esta forma que se pueda eludir la tributación por los seguros de vida-ahorro, cuyo contenido patrimonial es indudable. Asimismo, se establece una nueva regla de valoración para aquellos supuestos en que se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida.

Esta modificación implicó la adaptación del modelo del Impuesto sobre Patrimonio de 2021, aprobado en la Orden HFP/207/2022, de 16 de marzo.

En materia de declaraciones informativas, para recoger el nuevo criterio de valoración (valor de capitalización), se ha aprobado la Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre, por la que se modifica la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

## **D. MEJORA DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE**

Para finalizar, se recogen aspectos, de diferente índole y relevancia, que pueden contribuir a la disminución del fraude fiscal, por suponer una mejora de la lucha contra el mismo:

### **1.- Fuentes de información y medidas relativas a operaciones financieras**

#### **a) Declaraciones informativas y obligación de información**

En materia de declaraciones informativas, se podría plantear la reforma de las declaraciones reguladas en los artículos 37 (cuentas en entidades de crédito), 38 (préstamos y créditos, y de movimientos de efectivo) y 38 bis (cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), para, por una parte, incluir, entre los obligados a suministrar información a las entidades de dinero electrónico y a las entidades de pago, así como a las sucursales de entidades domiciliadas en países

comunitarios o extracomunitarios que operen en España y a las entidades que operen en régimen de libre prestación de servicios sin establecimiento permanente.

Por otra parte, incluir en la información a suministrar la identificación del “Titular real”, en los términos en los que lo define el artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, permitiría disponer de una información capital para la investigación del fraude fiscal, que también podría beneficiarse de añadir, entre la información a suministrar, la información relativa a los nuevos servicios y medios de pago que han surgido en los últimos años.

Sería igualmente aconsejable mejorar la periodicidad de suministro de la información proporcionada en virtud de los artículos 37 y 38 bis del RGAT.

Por otro lado, podría valorarse el establecimiento de una nueva obligación de información, mediante la introducción de un nuevo artículo 38 ter, que incorpore la información de las operaciones realizadas con todo tipo de tarjetas, incluyendo tarjetas de crédito, de débito, tarjetas prepago con o sin cuenta bancaria asociada, tarjetas de pago virtuales o para compras online y otras tarjetas de cualquier denominación y en cualquier moneda.

#### **b) Requisitos para uso de TPV**

Se puede establecer la obligatoriedad de estar dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y de contar con un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias para estar adheridos a un sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito (TPV).

#### **c) Uso de tarjetas emitidas en el extranjero**

Son medidas a valorar sobre el uso de tarjetas emitidas en el extranjero:

- Prohibición de tarjetas y otros medios de pago emitidos por entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas.
- Prohibición de tarjetas y otros medios de pago no nominativos, es decir, que no aparecen atribuidas a un titular identificado.
- Obligación de que en cada operación de disposición de efectivo (en cajeros), realizados con tarjetas emitidas en otros países, se proporcione al banco que media en el suministro de efectivo la identidad del titular de la tarjeta.

#### **d) Información sobre movimientos de divisas**

Se podría analizar la viabilidad de una modificación a la baja del límite de 50.000 euros por operación a efectos del reporte sistemático a la Agencia Tributaria sobre movimientos de divisas. Sería una medida subsidiaria o incluso complementaria de la anterior, la inclusión de la información de todas las transacciones cuando el importe acumulado desde una determinada cuenta bancaria exceda de un límite predefinido.

## **2.- Comprobación e investigación de los tributos internos**

### **a) El procedimiento de comprobación de valor**

Las Comunidades Autónomas coinciden en la necesidad de incluir un porcentaje de capitalización de rendimientos a efectos de aplicar el medio de comprobación del artículo 57.1.a) de la LGT para la comprobación de valor de las particiones sociales.

#### **b) El procedimiento inspector**

Las propuestas en torno al procedimiento inspector se centran en la duración de los procedimientos de tasación pericial contradictoria y del propio procedimiento inspector.

En relación con el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se podría ampliar su duración, actualmente de 6 meses, ya que de la experiencia acumulada en la tramitación de estos procedimientos, se advierte la existencia de múltiples trámites, complejos, preceptivos y de necesaria concatenación, en las fases de inicio, desarrollo y terminación, que hacen que, aun cuando la Administración actúa con la máxima diligencia para cumplir el plazo de duración, en ocasiones, por la propia naturaleza del procedimiento, resulta imposible.

En cuanto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se detecta la conveniencia de modificar el artículo 150 de la LGT para incluir como causa de aplicación del plazo de 27 meses de duración de las actuaciones inspectoras las de alcance general a realizar con sujetos que sean no residentes sin establecimiento permanente en España (o que hayan declarado ser no residentes). El motivo es que en estas actuaciones es preciso efectuar normalmente un número muy alto de peticiones internacionales de información, que se demoran mucho en sus contestaciones, por lo que los 18 meses se quedan escasos para poder realizar una adecuada investigación. En especial cuando se quiere acreditar la residencia en España de estos sujetos y además es necesario conocer el patrimonio situado en el extranjero.

### **3.- Procedimiento de recaudación**

En el ámbito de la recaudación de las deudas, sanciones y otros créditos a favor de la Hacienda Pública, destacan las siguientes cuestiones en las que profundizar:

#### **a) Cobro de cuantías derivadas de conductas delictivas constitutivas de delito fiscal y contrabando**

Por lo que se refiere a las acciones de cobro relacionadas con las contingencias pecuniarias provocadas por dichas conductas, ante la dificultad derivada de este tipo de deudas y de los distintos mecanismos de cobro que contempla y conviven en la normativa vigente (Disposición adicional décima, por un lado, y Título VI, por otro, ambos de la Ley General Tributaria), se podría potenciar una mayor cohesión y compenetración durante la sustanciación del proceso penal con el resto de operadores procesales (principalmente, Abogacía General del Estado y Fiscalía del Estado).

De hecho, en esta línea trabaja la Agencia Tributaria en los últimos años, a través de iniciativas como la Estancia para los fiscales especializados en delitos económicos, o el Observatorio de Delito Fiscal, que sirven para potenciar esta necesaria colaboración.

## **b) Colaboración de los fedatarios públicos**

Al objeto de prevenir determinado tipo de fraude que se instrumentaliza a través de negocios jurídicos simulados o fiduciarios, intervenidos por fedatarios públicos, o a través de sociedades instrumentales de las que el titular real es un obligado con deudas, es conveniente reforzar la colaboración de los fedatarios públicos, planteando, por ejemplo, la exigencia por el fedatario público de certificado de estar al corriente en el pago de las obligaciones tributarias a los donantes o en la elevación a documento público de aquellas operaciones societarias en las que se aprecia una distribución extraordinariamente desproporcionada y anómala del capital de la sociedad.

## **c) Otras cuestiones en materia de recaudación**

Se puede valorar así mismo la conveniencia de las siguientes medidas en materia de recaudación:

- Reforma del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en materia de subastas.
- Inclusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del embargo de activos digitales en el artículo 162.2; extensión de la prohibición de disponer del artículo 170.6 a cualquier bien susceptible de ser inscrito en un registro público y no solo a bienes inmuebles; tipificación como infracción de la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos o aplicaciones que coadyuven a vaciamientos patrimoniales o a evitar actuaciones de embargo.
- Dar cabida en el Reglamento General de Recaudación, como entidades colaboradoras, a Entidades de Dinero Electrónico -como las Entidades de Pago- y habilitar la posibilidad de embargo de activos digitales.