



SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

GABINETE DEL SECRETARIO DE
ESTADO DE HACIENDA

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

PRTR, Componente 27 Reforma 1, hito 377

DICIEMBRE DE 2022

CONTEXTO.....	2
A. MEDIDAS CON REFERENCIA EXPRESA EN EL “CID”	3
1. La limitación de los pagos en efectivo para determinadas operaciones económicas, facilitando la trazabilidad de las operaciones y dificultando comportamientos defraudatorios.....	3
2. La ampliación del ámbito subjetivo y objetivo del régimen de la lista de deudores a la Hacienda Pública	6
3. La prohibición del ‘software de doble uso’	8
4. La ampliación del concepto de paraíso fiscal en función del criterio de transparencia, de nula tributación y de regímenes fiscales preferenciales perjudiciales	11
5. La incorporación del valor de referencia como nueva base imponible de los impuestos patrimoniales.....	13
B. CONCLUSIONES SOBRE LAS MEDIDAS RECOGIDAS EN EL “CID”.....	18
C. OTRAS MEDIDAS SIN REFERENCIA EXPRESA EN EL “CID”	20
1. Impuesto de salida o <i>Exit Tax</i>	20
2. La nueva regulación de las SICAV.....	21
3. Los pactos sucesorios.....	22
4. Obligaciones de información sobre monedas virtuales	22
5. Nuevas responsabilidades tributarias en el IVA	23
6. Nuevos supuestos de infracciones en Impuestos Especiales.....	24
7. La prohibición de las amnistías fiscales.....	24
8. Regulación de las entradas domiciliarias.....	25
9. Modificaciones en el procedimiento de Recaudación.....	26
10. Medidas cautelares e inadmisiones en el procedimiento de suspensión	29
11. Modificación en la responsabilidad solidaria	30
12. Reducción de las sanciones en casos de actas con acuerdo y conformidad con pronto pago.....	31
13. Elevación de las sanciones aduaneras por presentación de declaraciones incorrectas	31
14. Cierre registral en los casos de revocación de NIF	32
15. Infracciones y sanciones de contrabando	33
16. Nuevo régimen del comercio de tabaco crudo u hoja de tabaco.....	33
17. Juego	35

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, con su cita expresa, 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 esta evaluación intermedia responde al cumplimiento del calendario de implementación de la reforma C27.R1, en el que se prevé la misma en el hito 377, en el último trimestre de 2022, de los efectos de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude.

El tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la Ley hace que resulte, en la mayoría de las medidas, muy prematura la posibilidad de efectuar una valoración concluyente sobre los efectos de los distintos preceptos establecidos en la Ley.

Por tanto, sin perjuicio de las conclusiones preliminares que ahora se avanzan, la evaluación de los efectos de la Ley y de las posibles modificaciones normativas se efectuará en el informe definitivo a presentar, en cumplimiento del calendario de implementación de la reforma C27.R1, en el cuarto trimestre de 2023.

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 (FlyC)
- Fundación FIDE

Se hace constar expresamente el agradecimiento por estas aportaciones.

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, a considerar en la elaboración del informe definitivo.

A continuación, se recoge información 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.

La referencia a tales medidas se realiza desglosando estas en dos grupos: las ya indicadas que fueron objeto de mención expresa en el Council Implementing Decision (en adelante, CID) de la medida C27.R1 y las restantes.

A. MEDIDAS CON REFERENCIA EXPRESA EN EL “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.

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.

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 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 7.8 de la Ley 7/2012).

Teniendo en cuenta el plazo disponible para comprobar tales operaciones y el escaso tiempo transcurrido desde la modificación normativa de la reducción de los importes permitidos para pagos en efectivo, la evaluación que se haga de las denuncias presentadas y de las actuaciones de control para verificar la efectividad de la medida de reducción de los límites mencionados, debe ponderarse pues los datos disponibles, obviamente, no reflejan todavía la plena efectividad de la medida adoptada.

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.

Los expedientes iniciados por este motivo durante 2022, hasta el mes de junio, en materia de limitación de los pagos en efectivo ascienden a 3.668.

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/f/webbde/SPA/sispago/ficheros/es/estadisticas.pdf>

**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				
1º Trimestre	152.908	7,34%	26.733,17	10,63%
2º Trimestre	170.815	2,75%	29.737,15	6,65%
3º Trimestre	173.593	1,35%	30.668,36	5,00%

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 las siguientes novedades:

- 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.

Por su parte, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) 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.

Así, en diciembre de 2021 se procedió a realizar la primera publicación del listado con esta nueva configuración, previo cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, y en aplicación del régimen transitorio que, sobre la modificación del artículo 95 bis de la LGT, contiene la Ley 11/2021, de 9 de julio. De acuerdo con este régimen transitorio, la fecha de referencia para la toma de datos era el 31 de agosto de 2021.

Según las estimaciones efectuadas previas a la modificación normativa, el importe inducido de los ingresos que esta modificación podría producir podía cifrarse en torno a los 110 millones de euros.

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 agosto, 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 55,575 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 45,750 millones de euros.**

Finalizada en junio de 2022 la tramitación de otro listado del artículo 95 bis de la LGT con esta nueva configuración y con una fecha de referencia de 31 de diciembre de 2021 para la selección de deudores y deudas, se estimaron los efectos recaudatorios de ambas circunstancias. **En el primer caso**, dichas estimaciones arrojaron unos ingresos de **20,404 millones de euros** (efectuados en momentos inmediatamente previos al 31 de diciembre, evitando así salir en el listado), y, en el **segundo caso**, por importe de **61,385 millones de euros** (efectuados por deudores tras el 31 de diciembre, a lo largo de la tramitación del listado, evitando también con estos ingresos el ser publicados).

Por lo tanto, pese a su relativamente reciente despliegue, se puede afirmar que la medida ya ha tenido los efectos deseados.

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.

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. 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 está tramitando un Real Decreto que constituye el desarrollo reglamentario de algunas de las modificaciones incluidas en la Ley 11/2021, concretamente, las que se refieren a los sistemas de facturación.

Este Real Decreto 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. Esta disposición normativa se está tramitando en colaboración con el sector de los fabricantes

y desarrolladores de software, y demás agentes sociales, para garantizar una solución eficiente, que implique las menores cargas para los contribuyentes.

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”*.

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.

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.

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.

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 o incumplimiento del principio de reserva de Ley en su configuración, entre otras cuestiones.

La práctica totalidad de estos argumentos fueron esgrimidos en reclamaciones económico-administrativas ante 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.

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.** Recoge 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.

- **Publicación de los mapas de valores** de los Informes Anuales del Mercado Inmobiliario de 2021 en la Sede Electrónica del Catastro. Se puede consultar desde los siguientes enlaces:

[Consulta del Mapa de Valores de clase urbano \(residencial y de uso garajes\) 2021](#)

[Consulta al Mapa de Valores de clase rústica 2021](#)

- **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 2022, publicadas en la Sede Electrónica del Catastro. Se pueden consultar en los siguientes enlaces:

[Resolución, de 10 de noviembre de 2021, de la Dirección General del Catastro, sobre los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos](#)

[Resolución, de 10 de noviembre de 2021, de la Dirección General del Catastro, sobre los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles rústicos](#)

- **Anuncio informativo** para general conocimiento de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos y de los bienes inmuebles rústicos del ejercicio 2022, publicado en el Boletín Oficial del Estado. Se puede consultar en el siguiente enlace:

https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-B-2021-51672

- **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=2022>

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 2022 representan los siguientes porcentajes respecto del total de inmuebles por clase y uso:

INMUEBLES URBANOS							
TOTAL INMUEBLES	USO RESIDENCIAL	RESIDENCIAL CON V. DE REFERENCIA	COBERTURA USO RESIDENCIAL	USO GARAJE	GARAJE CON V. DE REFERENCIA	COBERTURA USO GARAJE	COBERTURA SOBRE TOTAL INMUEBLES
37.786.061	22.785.878	21.000.029	92%	8.558.170	3.930.907	46%	0,83

INMUEBLES RÚSTICOS		
TOTAL INMUEBLES	RÚSTICOS CON V. DE REFERENCIA	COBERTURA SOBRE TOTAL INMUEBLES
38.290.377	26.168.917	68%

A continuación, se detallan las cifras de la actividad del primer semestre del ejercicio 2022, 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 A 30 DE JUNIO					
TOTAL CONSULTAS	DE INM. URBANOS	% INM. URBANOS	DE INM. RÚSTICOS	% INM. RÚSTICOS	OTROS
4.491.615	3.679.638	81,92%	811.767	18,07%	210
CERTIFICADOS A 30 DE JUNIO					
TOTAL CERTIFICADOS	DE INM. URBANOS	% INM. URBANOS	DE INM. RÚSTICOS	% INM. RÚSTICOS	OTROS
2.829.225	2.294.667	81,11%	534.442	18,89%	116
CERTIFICADOS DE MOTIVACIÓN (A 30 DE JUNIO)					
TOTAL CERTIFICADOS	DE INM. URBANOS	% INM. URBANOS	DE INM. RÚSTICOS	% INM. RÚSTICOS	
55.399	47.804	86,29%	7.595	13,71%	

En dicho periodo, se observa el siguiente número de operaciones comunicadas de inmuebles urbanos, así como para cuántas de ellas existe valor de referencia del inmueble objeto de transmisión, obteniéndose los resultados de cobertura recogidos en la tabla inferior:

NÚMERO DE TRANSMISIONES SUJETAS A ITDyAJD E ISD REALIZADAS EN EL PRIMER SEMESTRE DE 2022		
TOTAL TRANSMISIONES	OPERACIONES CON VALOR DE REFERENCIA	COBERTURA SOBRE TOTAL OPERACIONES SIN DUPLICADOS
859.292	715.671	83%

Se analizan también las transmisiones comunicadas de inmuebles rústicos, y aquellas para las que exista valor de referencia, dando como resultado los siguientes datos de cobertura del valor de referencia en las mismas:

NÚMERO DE TRANSMISIONES SUJETAS A ITDyAJD E ISD REALIZADAS EN EL PRIMER SEMESTRE DE 2022

TOTAL OPERACIONES	OPERACIONES CON VALOR DE REFERENCIA	COBERTURA SOBRE TOTAL OPERACIONES SIN DUPLICADOS
420.199	335.204	80%

Respecto del total de operaciones de transmisión de inmuebles registradas en el primer semestre de 2022 en las que el valor de referencia ha operado como base imponible, se han realizado por las administraciones tributarias un total de 4.186 solicitudes de informes sobre el valor de referencia, cuyo desglose, respecto de los impuestos de los que derivan, así como en función de la clase de inmuebles a los que están referidos los mismos, es el siguiente:

SOLICITUDES DE INFORMES DE VALOR DE REFERENCIA (OPERACIONES PRIMER SEMESTRE)				
TOTAL	ISD	ITP	AJD	OPER. SOCIETARIAS
4.186	144	3.904	164	4

TOTAL	INM. URBANOS	INM. RÚSTICOS
4.186	3.489	697

Por otro lado, se han atendido hasta julio de 2022, un total de 6.525 consultas formuladas por los ciudadanos, relativas al valor de referencia, a través de la Línea Directa del Catastro y la Sede Electrónica del Catastro, lo que viene a significar el amplio uso que esta información está teniendo, en mejora de la transparencia y la seguridad jurídica en el tráfico inmobiliario y en la tributación inmobiliaria en particular.

Ahora, bien, el valor de referencia se ha implantado el 1 de enero de 2022, por lo que no ha transcurrido un ejercicio completo desde su publicación y efectos en la base imponible del ITPAJD y del ISD. Ello, unido a los propios plazos establecidos en los procedimientos de la gestión tributaria para la posible rectificación de la autoliquidación presentada, así como el ritmo de actuaciones de comprobación limitada que puedan articularse en las distintas administraciones gestoras de estos impuestos, conlleva que no se disponga aún de los elementos necesarios para poder efectuar una evaluación del todo concluyente de la reforma.

Lo anterior no impide que, además de avanzar los datos antes reseñados, se adelanten los primeros efectos cualitativos destacados de la reforma sobre los que se deberá tratar de obtener más adelante los datos que avalen el impacto positivo de la misma:

- El cambio de modelo que significa que el ciudadano pueda conocer el valor de referencia en cualquier momento y que, 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.
- La reducción de los litigios que conlleva la medida, al dotar de objetividad en el cálculo de la base imponible que supone la implantación de este modelo recogido en la modificación normativa.

- El refuerzo de la seguridad jurídica implícita a esta modificación del método de determinación de la base imponible, identificado por el valor de referencia.
- La mejora de la homogeneidad en la determinación de los valores en todo el territorio nacional, que evita agravios comparativos, no solo entre diferentes regiones, sino derivados de valoraciones periciales realizadas por equipos diferentes dentro de la misma región.
- Mayor eficacia y menores costes administrativos en la gestión del impuesto al dotar de transparencia y anticipar la información sobre la base imponible del impuesto.

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.

B. CONCLUSIONES SOBRE LAS MEDIDAS RECOGIDAS EN EL “CID”

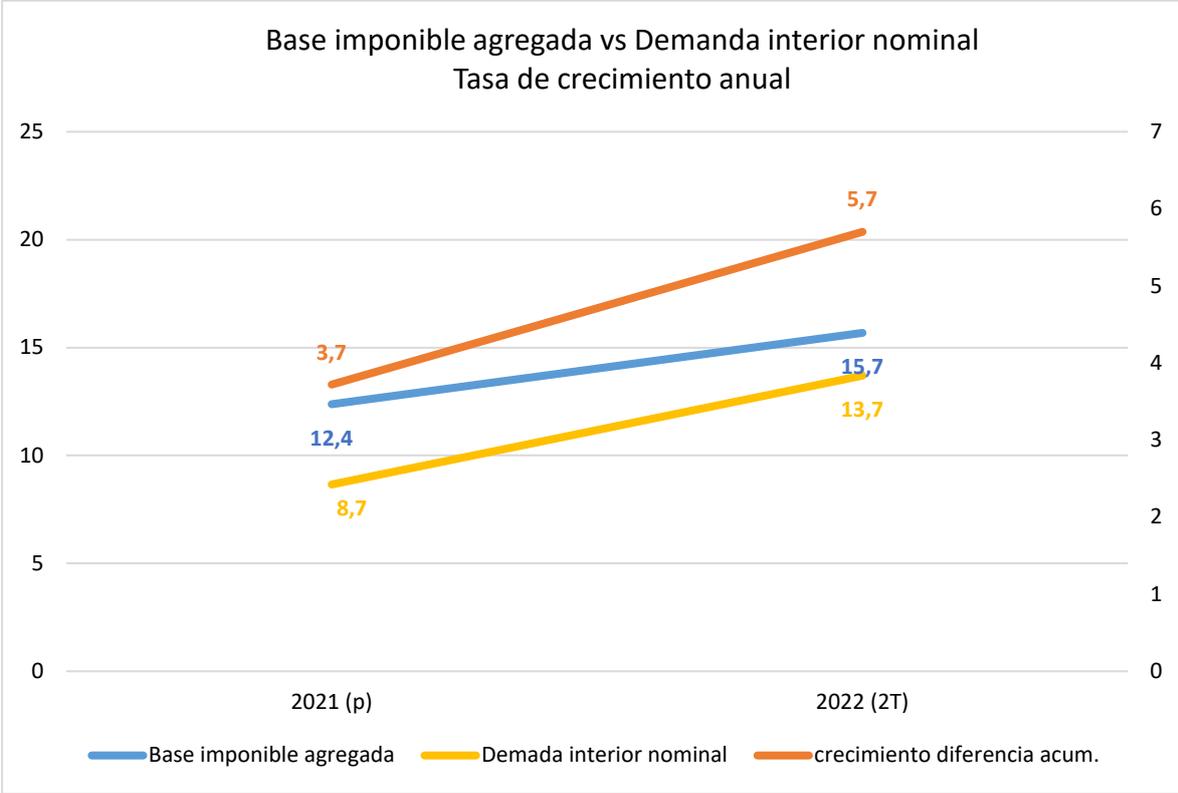
Analizadas estas primeras cinco medidas, resulta prematuro establecer una **conclusión definitiva sobre estas medidas de diversa índole contenidas en la Ley 11/2021**, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, desde la óptica de la lucha contra el fraude pueden 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 **demanda 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 cuatro puntos porcentuales), lo que permite concluir que el comportamiento de las bases imponibles agregadas sigue teniendo una evolución positiva respecto de la evolución de la demanda interna nominal incrementándose e intensificando el diferencial acumulado entre ambas magnitudes, que en el segundo trimestre del presente año se sitúa ya en el 5,7%, si bien los cambios no solo se producen por la Ley mencionada, debiendo tener en cuenta muchos otros factores, tales como la mayor concienciación cívico-tributaria de los últimos años, los cambios de comportamiento derivados de la pandemia y la propia evolución de la actividad económica, entre otros factores.

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 14/2022).

C. OTRAS MEDIDAS SIN REFERENCIA EXPRESA EN EL “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"*.

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 Superior de Justicia Europeo en la Sentencia *Lasteyrie du Saillant*, y en la línea que la propia exposición de motivos 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.

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.

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.

A esto cabe señalar que, por una parte, desde un punto de vista práctico, la realidad es que 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 que, si se podían utilizar cláusulas generales anti-abuso en lugar de cláusulas especiales, como la que se ha introducido, esta es una potestad del legislador, que ha tenido en cuenta que era una situación bastante generalizada.

Sobre la invasión de competencias autonómicas, lo que parece claro es que la regulación de la tributación en el IRPF de una transmisión inter-vivos es competencia (en territorio común) y sin perjuicio de lo que definitivamente resuelva el Tribunal Constitucional, del legislador tributario estatal, y no del legislador civil autonómico.

4. Obligaciones de información sobre monedas virtuales

Con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imposables 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 que mantienen los titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de otras personas o entidades para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia.

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.

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. Sobre esta cuestión cabe destacar que a nivel europeo se está proponiendo, tanto una regulación sustantiva (Reglamento Mica) como una obligación de intercambio automático de información relativa a criptoactivos (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:

1.- 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).

2.- 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 9 del artículo 19 de la Ley de Impuestos Especiales).

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.

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.

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. Tampoco ha habido pronunciamientos judiciales sobre si la ley, en lo que se refiere a las

autorizaciones de entrada domiciliaria, debe ser orgánica o no, y mucho menos del único órgano legitimado para resolver definitivamente esta cuestión que es el Tribunal Constitucional.

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 2022 y el 5 de noviembre de 2022, se advierte que se obtiene una mejora tanto en el número de autoliquidaciones presentadas como en su importe:

	Nº Autoliqu. extemporáneas y espontáneas	Importe
2019	454.317	587.200.475
2022	551.130	793.561.081
Variación 2022/2019	121%	135%

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, 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 creen 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 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 28/10/2021, 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 casos 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, se otorga rango legal a la posibilidad de la Administración de continuar con su actuación en aquellos supuestos en que la deuda se encuentre en período ejecutivo”*.

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.

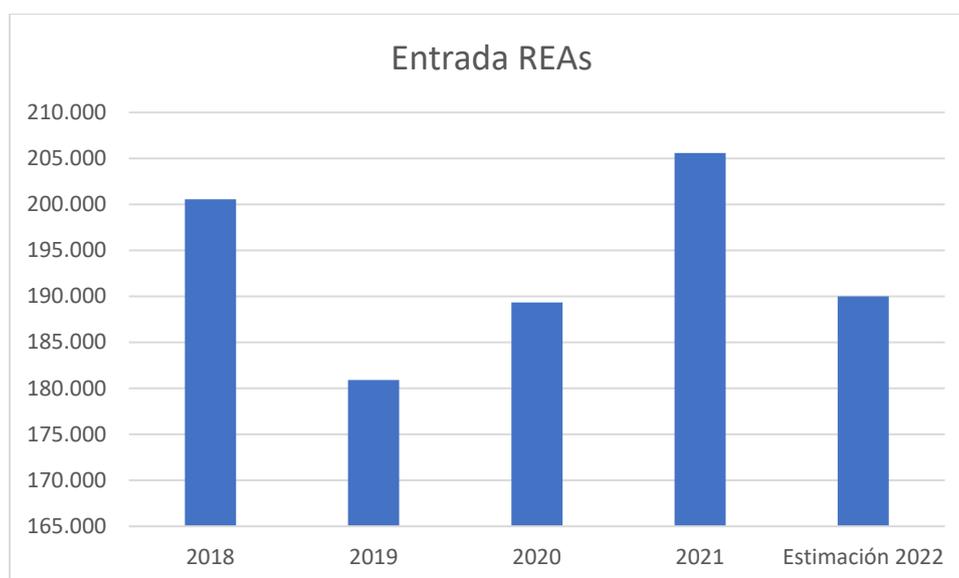
Como señala el informe de la Fundación FIDE, existen supuestos patológicos para los que estas normas están pensadas. Por esa razón, la Agencia Tributaria es consciente

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, para el conjunto de los órganos gestores de los que se reciben reclamaciones, se mantienen dentro de un rango que no oscila más allá de un 10% respecto de la media de los últimos 10 años, no siendo nunca inferior a las 180.000 reclamaciones ni superior a las 210.000:



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, 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”.

No obstante, por el escaso tiempo transcurrido desde la entrada en vigor del cambio normativo es difícil valorar su efecto con relación al objetivo perseguido con el mismo, fundamentalmente porque implica que los operadores económicos efectúen mejoras en sus procedimientos de gestión interna que aseguren una mayor calidad de los datos declarados.

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 10 de julio, el número de NIF revocados supera los 940.000.

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.

Durante 2022 se han incoado ya varios expedientes por infracción administrativa de contrabando, y se prevé que en 2023 se puedan realizar actuaciones con consecuencias penales para los acusados, con atribución de delitos de contrabando por posesión de géneros prohibidos sin cumplir los requisitos legales. Se espera que estas actuaciones tengan un efecto desincentivador de las actividades de contrabando de tabaco.

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 800 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 3.200 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.

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.