

# NUEVA FISCALIDAD

*Número 2 • Abril-Junio 2022*

*Dykinson, S.L.*

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by  
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:  
Copias Centro

ISSN: 1696-0173  
Depósito Legal: M-32335-2012

## Desarrollo reglamentario de la LGT derivado de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Se están dando los pasos necesarios para llevar a cabo el desarrollo reglamentario de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Acaba de concluir el plazo para la presentación de observaciones, en el marco del trámite de audiencia e información pública, relativo al Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre (en lo sucesivo, "Proyecto").

De aquí a que el proceso concluya, con su publicación en el Boletín Oficial del Estado, queda un tiempo, y, naturalmente, la redacción del Proyecto puede cambiar.

Sea como fuere, resulta provechoso realizar una aproximación a su contenido, en su versión actual. Una precisión previa, las páginas que siguen se ciñen exclusivamente al proyectado desarrollo reglamentario de los aspectos relativos a la Ley General Tributaria, que se refieren: (i) al Reglamento general, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA); (ii) al Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RGR); y (iii) al Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de

las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI).

La Ley 11/2021, de 9 de julio, modificó el apartado 2 del artículo 161 de la Ley General Tributaria, con la finalidad 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», disponiéndose 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».

Pues bien, en el artículo Primero del "Proyecto", se plasma la modificación de cuatro preceptos del RGRVA (artículos 25.10, 42.2, 44.1 y 46.2), para reconocer que la reiteración de las solicitudes de suspensión no impedirá el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado otra solicitud previa, respecto de la misma deuda tributaria. Las modificaciones afectan a las solicitudes dentro del plazo del período voluntario de ingreso derivado de liquidaciones practicadas por la Administración tributaria, de la suspensión de actos impugnados en la vía económica-administrativa, y de la suspensión con prestación de otras garantías en la referida vía y en el período voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión ante el tribunal económico-administrativo. Vaticina la Memoria de análisis normativo de dicho "Proyecto" que esas medidas podrían tener algún efecto recaudatorio y financiero para las Administraciones públicas, puesto que implicarían que el pago de la deuda en la fase ejecutiva no se dilataría por la reiteración de solicitudes de suspensión del pago sobre una misma deuda tributaria o, de forma equivalente, en esos supuestos el comienzo del período ejecutivo se adelantaría y, por consiguiente, también el pago de las deudas. Además, ello conllevaría un efecto positivo de carácter financiero para la Administración tributaria, al anticiparse los ingresos de las mencionadas deudas.

Por otro lado, en el artículo segundo del "Proyecto", en línea con las modificaciones llevadas a cabo en el apartado 2 del artículo 161.2 LGT, y, en consonancia con el citado RGRVA, se modifican diversos artículos del RGR, para reconocer que la reiteración de las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo, cuando anteriormente se hubiera denegado otra solicitud previa, respecto de la misma deuda tributaria. Los preceptos modificados son tres: los apartados 1 y 7 del artículo 40, consagrado al pago en especie; el apartado 4 del artículo 52, relativo a la resolución de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos y el apartado 5 del artículo 56, referido a la compensación a instancia del obligado al pago. El impacto recaudatorio y financiero de estas medidas sería similar al de las medidas previstas en el artículo primero del "Proyecto".

Por último, en el artículo tercero del "Proyecto" se contienen las modificaciones relativas al RGGI. Su contenido es amplio y afecta a diversas materias. A los presentes efectos, podemos agruparlas en tres bloques: en materia de censos tributarios; en relación con las obligaciones informativas, particularmente las relacionadas con las monedas virtuales; y, finalmente, el resto de modificaciones.

En el área de censos son muchos los cambios proyectados, cambios que no se limitan a modificar la redacción de algunos preceptos, sino que se extienden a la inclusión de nuevos apartados en los mismos. Así, por ejemplo, se añade un nuevo apartado 7 al artículo 3 RGGI, para regular la formación del Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos a que se refiere el apartado quinto del Anexo de la LIVA, que estará integrado por las personas o entidades, cualquiera que sea su condición, que extraigan de los depósitos fiscales los productos incluidos en los ámbitos objetivos de los citados Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos. La inclusión en dicho Registro, que formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, se realizará previa solicitud del interesado, en la forma prevista para la declaración de alta o de modificación de datos censales. Igualmente, se añade un apartado 8 para incluir el Registro territorial del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que estará integrado por las personas y entidades a que se refiere el artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre.

En relación con las obligaciones informativas, conviene señalar que son muchos los cambios producidos. Téngase presente que la aludida Ley 11/2021, de 9 de julio, ha modificado la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para establecer nuevas obligaciones informativas en ese campo.

El establecimiento de las citadas obligaciones informativas exige un desarrollo normativo que, por un lado, concrete el contenido de la información a suministrar, y, por otro lado, determine algunas reglas de valoración necesarias para que el suministro de la información pueda efectuarse en la moneda de curso legal. También conviene recordar que la Ley 11/2021, de 9 de julio, ha incluido la regulación de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero (que viene a sumarse a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero que introdujo la Ley 7/2012, de 29 de octubre). Se proyecta que ello se concrete reglamentariamente, mediante la introducción en el RGGI de tres nuevos artículos: 39 bis. Obligación de informar sobre saldos en monedas virtuales; 39 ter. Obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales y 42 quater. Obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero. La primera declaración relativa a estas obligaciones de información sobre monedas virtuales se deberá presentar a partir de 1 de enero de 2023 respecto de la información correspondiente al año inmediato anterior

Como avanzábamos, existe un tercer grupo de modificaciones de contenido dispar. Nos hemos fijado en varias de ellas.

Se modifica la normativa relativa a la liquidación de intereses de demora a favor de los obligados tributarios en el caso de las devoluciones tributarias acordadas en el procedimiento de inspección, aclarándose que en el cómputo del período

de devengo no se tendrán en cuenta los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 LGT (los denominados “días de cortesía”), ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo. A tal fin se da nueva redacción al artículo 125.4 RGGI.

No se olvide, por lo demás, que el Preámbulo de Ley 11/2021, de 9 de julio, señala que, con el fin de mejorar la gestión de los censos tributarios, se modifica el régimen de revocación del número de identificación fiscal para que las entidades inactivas, de manera que, si número ha sido revocado, no puedan realizar inscripciones en ningún registro público, ni otorgar escrituras ante Notario o Notaria, a excepción de los trámites imprescindibles para la cancelación de la correspondiente nota marginal. A estos efectos, en la Ley del Notariado 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. Respecto al régimen de la revocación del número de identificación fiscal, se reconoce que la misma se podrá efectuar en otras actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, no solo en las actuaciones de comprobación censal. Por otro lado, se reconoce una nueva causa de revocación de dicho número en caso de incumplimiento, durante cuatro ejercicios consecutivos, de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil que solo se podría rehabilitar si se constata su subsanación. Con tal objeto, se modifican los apartados 1, 7 y 8 del artículo 147 RRG I.

Señala el Preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, que a la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la LGT y en la LJCA, que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario o la obligada tributaria que haya sido solicitada por la Administración Tributaria, en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos. Como consecuencia de esa modificación, se han introducido, a nivel reglamentario, cambios que se traducen en exigir que la solicitud de autorización de entrada en dicho domicilio incorpore el acuerdo de entrada efectuado por la autoridad competente de la Administración tributaria, y, asimismo, en que también se exigirá dicho acuerdo para la entrada en determinados lugares que no sean el domicilio citado, cuando exista oposición. Con dicho propósito, se modifican los apartados 2 y 3 del artículo 172 RRG I.

Señala la Exposición de Motivos del Anteproyecto de ley de enjuiciamiento criminal de 2020 que la nueva ordenación sistemática de la entrada y registro responde a un esquema similar al de la regulación vigente. Se distingue la entrada en el domicilio, sujeta a la garantía judicial constitucionalmente establecida, de la entrada en lugares cerrados que no tienen tal carácter. Apunta que esta segunda

modalidad deberá ser autorizada por el Ministerio Fiscal en su calidad de director de la investigación. Determina que se exceptúa, sin embargo, la apertura de cajas de seguridad, para las que también se exige autorización judicial en atención a la especial expectativa de privacidad que puede albergar la persona que recurre a ellas, que persigue, justamente, la exclusión total del acceso de terceros.

Especifica que queda también sujeta a autorización judicial la entrada en el domicilio de la persona jurídica. Explica que se enuncia en este punto una definición expresa de dicho domicilio directamente tomada de la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 54/2015). Advierte que se determinan las personas que, en tal supuesto de hecho, pueden consentir la entrada. Si estas no prestan su consentimiento, será necesaria la autorización judicial.

Manifiesta que la prestación de consentimiento es objeto de una regulación precisa, que trata de despejar cualquier atisbo de ambigüedad. Añade que se ha de proporcionar al interesado una información suficiente acerca de los hechos investigados y la finalidad perseguida con la diligencia, así como de su derecho a oponerse a una entrada que no esté judicialmente autorizada. Se exige, además, que el consentimiento se otorgue siempre de manera expresa y que se haga constar por escrito. Defiende que con esta regulación se evita que la persona afectada por el registro pueda resignarse a la entrada sin ser consciente de los derechos que le asisten, en la errónea creencia de que, tratándose de una actuación verificada por agentes de la autoridad, no puede oponerse a su práctica.

Aclara que al tradicional registro de libros, papeles, efectos y documentos –en el que se introduce una regulación particularizada de las cartas personales, diarios íntimos y efectos equivalentes– se añade ahora el régimen de intromisión en ordenadores, instrumentos de comunicación telefónica o telemática o dispositivos de almacenamiento masivo de información electrónica o el acceso a repositorios telemáticos de datos. La simple autorización del registro domiciliario no habilita para acceder a estos dispositivos. Observa que, en defecto del consentimiento del titular, es, pues, necesaria la autorización del Juez de Garantías, que ha de fijar, además, el alcance del registro determinando, en su caso, si han de realizarse copias de los datos informáticos. Se regulan, finalmente, los registros remotos sobre equipos informáticos y las medidas de aseguramiento de datos o informaciones concretas incluidas en sistemas informáticos de almacenamiento hasta que se obtenga la autorización judicial necesaria para acceder a ellos. En todos estos supuestos se recoge, en esencia, la normativa introducida por la LO 13/2015.

En relación con esta cuestión, y para concluir, damos noticia de tres autos de admisión del Tribunal Supremo, que se traducen en otros tantos recursos de casación.

Dos de ellos - auto de admisión de 21 de junio de 2021 (RCA 7353/2020) y auto de admisión de 23 de febrero de 2022 (RCA/5980/2020) son prácticamente coincidentes.

Lo es su justificación, que es la siguiente:

En esta ocasión, la solicitud del delegado Especial de la AEAT dirigida al juez contencioso recabando autorización de entrada, refirió como título ejecutivo dictado en el procedimiento administrativo las órdenes de carga y de modificación de carga en plan de inspección, por las que dispuso la práctica de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general con respecto a dos determinadas sociedades. Esta circunstancia refuerza la conveniencia de que el pronunciamiento del Tribunal Supremo esclarezca quién es el Juez ordinario predeterminado por la ley para autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los administrados cuando en el ejercicio de actuaciones inspectoras sea necesario entrar en ese domicilio para investigar y no para proceder a la ejecución forzosa de un acto administración. Habrá de indagarse si la facultad de "entrada" en el domicilio comporta también implícitamente su "registro" con la finalidad apuntada. Al estar concernidos derechos fundamentales, como la inviolabilidad del domicilio o el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, la seguridad jurídica y uniformidad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE), es conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca si nuestro ordenamiento jurídico -en particular, los artículos 91.2 de la LOPJ; 8.6 LJCA; 113 y 142 de la LGT; y 99 y 100 de la LPACAP, interpretados bajo el prisma constitucional- habilita al juez contencioso-administrativo a autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los administrados a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria, más allá, por tanto, de la ejecución forzosa de los actos de la Administración tributaria.

Y casi lo son también las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Las del auto de admisión de 21 de junio de 2021 (RCA 7353/2020) consisten en:

- “1. Delimitar, a los efectos de autorizar la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular para la ejecución forzosa de actos de la Administración tributaria, los requisitos que ha de colmar el acto cuya ejecución forzosa justifica, a tenor de los artículos 91.2 LOPJ y 8.6 LJCA, la intervención del juez de lo contencioso-administrativo.*
- 2. Determinar si la facultad de "entrada" en los domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular comporta también su "registro" con la finalidad apuntada.*
- 3. A la vista de las respuestas a las preguntas anteriores, esclarecer si la Administración tributaria puede solicitar -y el juez contencioso está facultado para autorizar- la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, con la finalidad de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria, más allá, por tanto, de la ejecución forzosa de los actos de aquella Administración”.*

Las del auto de admisión de 23 de febrero de 2022 (RCA/5980/2020) consisten en:

- “1. Determinar, interpretando los artículos 24 de la CE, 91.2 de la LOPJ y 8.6 de la LJCA, quién es el Juez ordinario predeterminado por la ley para autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los administrados, cuando en el ejercicio de*

*Desarrollo reglamentario de la LGT derivado de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (Isaac Merino Jara)*

*actuaciones inspectoras sea necesario entrar en ese domicilio para investigar y no para proceder a la ejecución forzosa de un acto administrativo.*

*2. Precisar si la facultad de "entrada" en los domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, comporta también su "registro" con la finalidad apuntada.*

*3. A la vista de las respuestas a las preguntas anteriores, esclarecer si la Administración tributaria puede solicitar -y el juez contencioso está facultado para autorizar- la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, con la finalidad de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria, más allá, por tanto, de la ejecución forzosa de los actos de aquella Administración.*

*4. Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización de entrada a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto".*

El tercer auto de admisión está fechado el 20 de abril de 2022 (RCA 4542/2021).

En el caso en cuestión, la actuación administrativa para la que se solicitó la autorización judicial no consistía, propiamente hablando, en la entrada y registro de un domicilio constitucionalmente protegido, sino en el acceso y tratamiento de la información copiada en un disco duro precintado, en virtud de una medida cautelar, y procedente del ordenador portátil del obligado tributario que portaba al comparecer en las oficinas administrativas. El TS tiene presente que, en la actualidad, los equipos electrónicos de tratamiento de la información (ordenadores, teléfonos, tabletas, memorias, etc.) son fácilmente portables y permiten tratar gran cantidad de datos de muy diversa naturaleza de forma que, pudiendo no encontrarse eventualmente amparados en la esfera protectora que otorga el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), el acceso por terceros a su contenido, en todo caso, puede impactar significativamente en otros derechos fundamentales cuyo fundamento constitucional es semejante -la protección de la vida privada e íntima de las personas-, tales como el derecho a la intimidad o el derecho al secreto de las comunicaciones reconocidos en los apartados 1 y 3 del artículo 18 CE, respectivamente. Por ello, el auto de admisión reputa conveniente un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que aborde si la doctrina legal expuesta en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos. Las cuestiones con interés casacional son las tres siguientes:

*"1.1. Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, [SSTS de 10 de octubre de 2019 (rec. 2818/2017, ECLI:ES:TS:2019:3286), de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019, ECLI:ES:TS:2020:3023) y de 23 de septiembre de 2021 (rec. 2672/2020, ECLI:ES:TS:2021:3502)], es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.*

*Desarrollo reglamentario de la LGT derivado de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (Isaac Merino Jara)*

*1.2. En caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el de acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.*

*1.3. Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto”.*

**Isaac Merino Jara**

*Director*