

# TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 1.370

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR  
LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
EN MATERIA DE COMERCIO ELECTRÓNICO,  
EJERCICIOS 2016, 2017 Y 2018**



**EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS**, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en su sesión de 30 de abril de 2020 el **Informe de fiscalización de las medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de comercio electrónico, ejercicios 2016, 2017 y 2018**, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, así como al Gobierno de la Nación, según lo prevenido en el artículo 28.4 de la Ley de Funcionamiento.



## ÍNDICE

---

I. INTRODUCCIÓN DEL INFORME .....	7
I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN .....	7
I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN .....	7
I.3. NATURALEZA, RÉGIMEN JURÍDICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA AEAT .....	8
I.4. OBJETIVOS, PROCEDIMIENTOS Y LIMITACIONES DE LA FISCALIZACIÓN.....	10
I.5. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA AEAT .....	11
I.6. REGULACIÓN Y PRINCIPALES MAGNITUDES ECONÓMICAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	12
I.7. TRATAMIENTO DE ALEGACIONES .....	15
II. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN.....	16
II.1. ANÁLISIS DE LA MINI VENTANILLA ÚNICA (MOSS).....	16
II.2. ANÁLISIS DE LA PLANIFICACIÓN ANUAL DE LA AEAT .....	27
II.3. ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA DE TRANSPARENCIA.....	40
III. CONCLUSIONES .....	41
III.1. SOBRE EL ANÁLISIS DE LA MINI VENTANILLA ÚNICA (MOSS) .....	41
III.2. SOBRE EL ANÁLISIS DE LA PLANIFICACIÓN ANUAL DE LA AEAT .....	42
III.3. SOBRE EL ANÁLISIS DE LA TRANSPARENCIA.....	44
IV. RECOMENDACIONES .....	45
ALEGACIONES FORMULADAS	



## RELACIÓN DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

---

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BOE	Boletín Oficial del Estado
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
DIFT	Departamento de Inspección Financiera y Tributaria
DIT	Departamento de Informática Tributaria
DRI	Dependencia Regional de Inspección
ECI	Equipo Central de Información
EMCON	Estado miembro de consumo
EMID	Estado miembro de identificación
INE	Instituto Nacional de Estadística
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
MOSS	Mini One-Stop Shop
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONFI	Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional
ONIF	Oficina Nacional de Investigación del Fraude
ONTSI	Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información
OSS	One stop shop
SAI	Servicio de Auditoría Interna
UE	Unión Europea





## RELACIÓN DE CUADROS

---

Cuadro 1: Análisis de los usuarios del comercio electrónico .....	13
Cuadro 2: Volumen del comercio electrónico desde 2013 y su incremento desde ese año.....	13
Cuadro 3: Canales de compra utilizados por los compradores en comercio electrónico .....	14
Cuadro 4: Medios de pago utilizados en las transacciones de comercio electrónico.....	14
Cuadro 5: Distribución y logística en el comercio electrónico.....	14
Cuadro 6: Desglose de las operaciones por origen y destino.....	15
Cuadro 7: Operaciones desde España con el exterior .....	15
Cuadro 8: Evolución del censo de contribuyentes.....	17
Cuadro 9: Situación de los sujetos pasivos censados en marzo de 2019 .....	17
Cuadro 10: Número de censados a 31 de diciembre de 2018 en la UE .....	18
Cuadro 11: Liquidaciones presentadas en el periodo 2016-2018.....	20
Cuadro 12: Importes de las liquidaciones presentadas en España como EMID.....	21
Cuadro 13: Recaudación remitida de otros EMID .....	22
Cuadro 14: Recordatorios de declaración y de pago emitidos en el periodo 2016-2018 .....	23
Cuadro 15: Recordatorios de pago recibidos de otros Estados miembros de consumo en el periodo 2016-2018 .....	23
Cuadro 16: Clasificación de las bajas en voluntarias y exclusiones de oficio .....	25
Cuadro 17: Análisis de los motivos de baja del periodo 2016-2018 .....	25
Cuadro 18: Actividades formativas en comercio electrónico en 2017.....	30
Cuadro 19: Resumen del resultado de requerimientos a entidades financieras. ....	36
Cuadro 20: Principales características de la selección de colectivos enviados al Departamento de Gestión Tributaria .....	36
Cuadro 21: Información seleccionada para su remisión al DIFT .....	37
Cuadro 22: Actuaciones de control del cumplimiento de obligaciones tributarias según los datos proporcionados por el Departamento de Gestión Tributaria y el DIFT .....	37
Cuadro 23: Actas de inspección firmadas en cada colectivo.....	38
Cuadro 24: Conceptos tributarios de las actas liquidadas .....	39
Cuadro 25: Análisis de la motivación de la muestra de las actas levantadas .....	39



## I. INTRODUCCIÓN DEL INFORME

### I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN

**1.1.** La fiscalización de las medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de comercio electrónico, referida a los ejercicios 2016, 2017 y 2018, se incluyó en el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2019, aprobado por el Pleno el 20 de diciembre de 2018, en virtud de la iniciativa reconocida al propio Tribunal por el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

**1.2.** La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha sido objeto, en los últimos años, de diferentes fiscalizaciones por parte de este Tribunal referidas a varios aspectos de su funcionamiento. Así, el Pleno aprobó en 2014 un informe relativo a las principales actuaciones realizadas en ejecución del Plan de Prevención del fraude fiscal durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012; en 2015 aprobó dos informes: uno relativo a la actividad realizada para el cobro efectivo de las deudas tributarias durante los ejercicios 2012 y 2013 y otro a la contratación durante los ejercicios 2013 y 2014; en 2017, uno relativo a los beneficios fiscales, ejercicio 2015; y en 2018 uno sobre el cumplimiento de la legalidad en las actuaciones realizadas por la AEAT y la Administración de la Seguridad Social para el cobro, reducción y control de deudas contraídas por los clubes de primera y segunda división desde 2010 a 2015. Todos estos informes han sido objeto de Resoluciones de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

**1.3.** Las medidas adoptadas por la AEAT en materia de comercio electrónico no habían sido objeto, hasta la fecha, de una fiscalización del Tribunal de Cuentas. El instrumento destinado a facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que prestan determinados servicios, la Mini Ventanilla Única o MOSS, ha sido objeto de un interés evidente por otras Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea y del Tribunal de Cuentas Europeo en los últimos años, habiendo sido fiscalizada por estas. En este sentido, la presente fiscalización resulta equiparable a las realizadas por estas Entidades de nuestro entorno.

**1.4.** La presente fiscalización se realiza para dar cumplimiento a los objetivos específicos 1.2 *“Fomentar buenas prácticas de organización, gestión y control entre las entidades públicas”*, 1.3 *“Identificar y fiscalizar las principales áreas de riesgo”* y 1.4 *“Incrementar las fiscalizaciones operativas”*, incluidos en el Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas 2018-2021.

**1.5.** El acuerdo de inicio de esta fiscalización se adoptó por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 31 de enero de 2019 y las Directrices Técnicas de la misma fueron aprobadas mediante acuerdo del Pleno de 28 de febrero de 2019.

### I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN

**1.6.** El ámbito subjetivo de la fiscalización es la AEAT, Ente Público de los previstos en el artículo 2.1.b de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). Fue creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, y estuvo adscrita en el periodo fiscalizado y lo está en la actualidad al Ministerio de Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda. La AEAT es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea (UE) cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio. Desarrolla las actuaciones administrativas necesarias para la aplicación del sistema tributario estatal y del aduanero con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

**1.7.** También corresponde a la Agencia, en el ámbito de sus competencias, desarrollar los mecanismos de coordinación y colaboración con las instituciones comunitarias, las administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE y otras administraciones tributarias nacionales o extranjeras que resulten necesarios para una eficaz gestión del sistema tributario nacional y aduanero en su conjunto.

**1.8.** El ámbito objetivo de la presente fiscalización ha comprendido las medidas adoptadas por la Agencia en la lucha contra el fraude en materia de comercio electrónico, tanto las adoptadas a iniciativa de la propia Agencia en el marco de sus instrumentos anuales de planificación como aquellos procedimientos adoptados en trasposición de directivas de la Unión Europea en vigor durante el periodo fiscalizado.

**1.9.** El periodo fiscalizado comprende los ejercicios 2016, 2017 y 2018, sin perjuicio de que para el adecuado cumplimiento de los objetivos de la fiscalización se analizaron aquellos hechos o actuaciones, anteriores o posteriores a este periodo, que se consideraron relevantes para la misma.

### **I.3. NATURALEZA, RÉGIMEN JURÍDICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA AEAT**

**1.10.** La AEAT se regula por su legislación específica constituida, principalmente, por el artículo 103 de la Ley 31/1990, así como por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En el desarrollo de las funciones de gestión e inspección tributarias, la Agencia se rige por lo dispuesto en: la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), modificada parcialmente por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y sus normas de desarrollo; la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (tras la derogación de las Leyes 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, que estuvieron en vigor durante parte del periodo sujeto a fiscalización); y las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones. La AEAT también se rige por las disposiciones de la LGP que le sean de aplicación.

**1.11.** El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) tiene un especial interés en la Unión Europea. Es valorado como un factor que ha permitido el desarrollo del mercado único y ha sido motor del crecimiento económico de la zona. Es también la fuente principal de financiación del Presupuesto de la Unión Europea. La globalización, la desregularización y la innovación tecnológica en el mercado interior son factores que han intervenido en la evolución del impuesto. En 2008 tuvo lugar la modificación de las reglas de determinación del lugar de prestación de servicios. La Directiva 2008/8/CE lo atribuyó al lugar de establecimiento del destinatario de los servicios en los términos en ella previstos. Para paliar las cargas administrativas del prestador de determinados servicios, derivados de esta atribución, se creó la Mini Ventanilla Única (*Mini One-Stop Shop* o MOSS). Desde el 1 de enero de 2015, fecha de su entrada en vigor, la finalidad del MOSS es facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes identificados en un Estado miembro de la Unión Europea que operen a través de un portal web en diferentes Estados miembros en los que no tiene establecimiento permanente para la prestación de determinados servicios.

**1.12.** La regulación vigente en esta materia ha sido objeto de reformas a lo largo del tiempo:

- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
- Directiva 2008/8/CE del Consejo, del 12 febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

- Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE.
- Reglamento de Ejecución (UE) nº 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) nº 904/2010.
- Reglamento (UE) nº 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución nº 282/2011.
- Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

**1.13.** En España, la trasposición al ordenamiento jurídico español dio lugar a un régimen especial del IVA al que pueden acogerse de forma voluntaria los empresarios que presten estos servicios. El régimen especial está regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto. Estas normas han sido modificadas para recoger los cambios tratados anteriormente.

**1.14.** Este régimen será de aplicación a los servicios de telecomunicación y a los de radiodifusión y de televisión así como a los servicios prestados por vía electrónica. En concreto, se entiende por tales servicios: el suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; el suministro de programas y su actualización; el suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, el suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio y el suministro de enseñanza a distancia.

**1.15.** El Plan de Acción del IVA aprobado por la Comisión Europea el 7 de abril de 2016 presentó medidas destinadas a simplificar y adaptar el sistema del IVA a la economía digital. Este sistema contiene diversas medidas cuya aplicación se inició el 1 de enero de 2019. Entre ellas, la atribución del lugar de prestación de servicios al domicilio del empresario o profesional en el caso de sujetos pasivos cuyos servicios sean inferiores a 10.000 euros tanto en el año en curso como en el precedente y sean prestados en determinadas circunstancias. Estos sujetos pasivos, dado el importe de los servicios prestados, no precisan inscribirse en el MOSS. Otras medidas son la extensión del ámbito de aplicación del MOSS a las ventas a distancia en 2021 o la atribución de las comprobaciones inspectoras a la Administración tributaria del Estado miembro donde la empresa ubique su establecimiento.

**1.16.** Estas medidas se han traducido en las siguientes directivas:

- Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.
- Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
- Reglamento de ejecución (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

**1.17.** La entrada en vigor de estas normas justificó la revisión del sistema existente hasta ahora e introducirá modificaciones en su funcionamiento.

**1.18.** La AEAT tiene establecido como objetivo estratégico fundamental y permanente la prevención y la lucha contra el fraude fiscal. De acuerdo con el artículo 116 de la LGT, la AEAT elabora un Plan Anual de Control Tributario en el que plasma las directrices generales de las actuaciones a seguir, mediante la determinación de las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y de criterios básicos de desarrollo. El Plan Anual de Control Tributario es objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) mediante acuerdo del Director General de la Agencia, en cumplimiento del citado artículo 116 de la LGT.

**1.19.** La Agencia Tributaria reconoció el comercio electrónico como un sector de actividad específica que precisa de una atención preferente en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013. Las actuaciones de la Agencia en relación con el comercio electrónico han tenido hasta la fecha dos finalidades: asegurar la tributación de determinadas actividades económicas y evitar la competencia desleal de determinados operadores respecto a otros. El control efectuado por la Agencia se ha ido ampliando paulatinamente y ha ido evolucionando a lo largo de los años.

**1.20.** El Plan Anual de Control Tributario tiene un desarrollo en el Plan Anual de Control, integrado por los Planes Parciales de cada área funcional. Los Planes Parciales de Control Tributario de las áreas de Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria y Recaudación, junto con las Normas de integración, forman el Plan Anual de Control y desglosan las medidas a adoptar por cada uno de los Departamentos en el marco de sus competencias. Las previsiones sobre comercio electrónico solo se desarrollaron en el Plan Parcial del área de Inspección Financiera y Tributaria de los tres años fiscalizados.

**1.21.** Las cuentas anuales de la AEAT correspondientes a los ejercicios fiscalizados fueron rendidas al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, en cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 137 de la LGP. La rendición de las cuentas anuales de la AEAT al Tribunal, correspondientes a los ejercicios 2016, 2017 y 2018, se produjo dentro del plazo señalado en el artículo 139.1 de la LGP. Las cuentas fueron publicadas en el BOE.

#### **I.4. OBJETIVOS, PROCEDIMIENTOS Y LIMITACIONES DE LA FISCALIZACIÓN**

**1.22.** Se ha llevado a cabo una fiscalización de cumplimiento y operativa o de gestión sobre las actuaciones de la AEAT en relación con el comercio electrónico en los ejercicios 2016, 2017 y 2018, con los siguientes objetivos:

- a) Verificación del cumplimiento de la normativa aplicable en la planificación de medidas contra el fraude en el comercio electrónico y de su ejecución y supervisión.
- b) Evaluación de los sistemas y procedimientos de gestión de la AEAT aplicados en el ámbito objetivo de la fiscalización, en función de su adecuación a los objetivos que deben cumplir y del grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia, tomando como referencia la normativa obligatoria y los instrumentos de planificación establecidos al efecto.
- c) Verificación del cumplimiento de la normativa de transparencia en la medida en que sea aplicable al ámbito objetivo de esta fiscalización.

**1.23.** Los procedimientos de fiscalización que se utilizaron han incluido todas las comprobaciones sustantivas y de cumplimiento que se estimaron necesarias para alcanzar los objetivos señalados. Se analizó la documentación e información solicitada y se hicieron consultas a las aplicaciones y herramientas informáticas de la AEAT. También se analizaron muestras de expedientes y se solicitaron de la Agencia listados de expedientes con los datos e información que se consideró relevante para comprobar la tramitación de los procedimientos.

**1.24.** En el desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras no se han producido limitaciones que hayan impedido cumplir los objetivos previstos, habiendo prestado adecuadamente su colaboración los responsables de la AEAT.

**1.25.** La presente fiscalización se ha realizado de acuerdo con las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno el 23 de diciembre de 2013.

## **I.5. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA AEAT**

**1.26.** La organización de la AEAT durante el periodo de la fiscalización responde a la estructura establecida mediante la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la AEAT y se les atribuyen funciones y competencias, y la Orden HFP/1299/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la anterior. En los siguientes puntos se exponen los Departamentos a los que las normas citadas asignaron las actuaciones previstas en los Planes de Control Tributario.

**1.27.** La Orden PRE/3581/2007 atribuyó al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (DIFT):

- a) La dirección, planificación y coordinación de la inspección tributaria.
- b) La propuesta de los instrumentos de planificación de actuaciones, resultados y objetivos en materia de inspección que no corresponda a otras áreas funcionales, así como el seguimiento y control de su cumplimiento.
- c) La elaboración de propuestas, el seguimiento y, en su caso, la ejecución de las aplicaciones informáticas del área funcional de inspección financiera y tributaria, en colaboración con el Departamento de Informática Tributaria.

**1.28.** La Orden HFP/1299/2017 atribuyó al Departamento de Gestión Tributaria:

- a) La dirección, planificación y coordinación de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria y del ejercicio de la potestad sancionadora vinculada a los mismos, salvo que estén atribuidas a otras áreas funcionales.
- b) La propuesta de los instrumentos de planificación de actuaciones, resultados y objetivos en materia de gestión tributaria que no corresponda a otras áreas funcionales, así como el seguimiento y control de su cumplimiento y la adopción de medidas o instrucciones que aseguren su ejecución, en el marco de la planificación general de la Agencia.
- c) En relación con contribuyentes no residentes y no establecidos, la gestión y el control de los sujetos pasivos del IVA no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que realicen operaciones sujetas al mismo y no tengan obligación de nombrar representante, sin perjuicio de las competencias de comprobación e investigación que correspondan a otros órganos en el ámbito de competencias del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria o de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.
- d) La gestión de los regímenes especiales del IVA aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal.

**1.29.** La Resolución de 27 de octubre de 1998 de la Presidencia de la AEAT creó la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) en el DIFT y equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria. A esta Oficina se le asignó el estudio del fraude fiscal y la adopción de iniciativas para la formulación de estrategias generales para la lucha contra el mismo, así como la propuesta al Director del DIFT de las acciones de cualquier naturaleza precisas para su desarrollo. Esta Oficina ha llevado a cabo los trabajos de investigación previstos en los Planes Parciales. Sus funciones son ejercidas respecto de todo el territorio nacional.

## **I.6. REGULACIÓN Y PRINCIPALES MAGNITUDES ECONÓMICAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

**1.30.** La Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, traspuso la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior. Esta norma define como su objeto la regulación de los servicios de la sociedad de la información, entendidos como cualquier servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, mediante un equipo electrónico para el tratamiento (incluida la compresión digital) y el almacenamiento de datos, y a petición individual de un receptor de un servicio.

**1.31.** Esta definición ha tenido diferentes manifestaciones a lo largo del tiempo, que han recibido diferentes denominaciones tales como comercio electrónico, digitalización de la economía o nuevos modelos de negocio. Todas ellas ha sido recogidas en la planificación de la Agencia Tributaria de los años 2016, 2017 y 2018 y las medidas de su control tributario forman el ámbito objetivo de la presente fiscalización.

**1.32.** En 2013, la OCDE puso en marcha una iniciativa conocida como BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) destinada a intentar combatir estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de diferencias, lagunas y otras inconsistencias fiscales mediante el traslado de resultados a países de baja o nula tributación, en los que apenas ejercen actividad económica, y eludir la tributación de otras jurisdicciones.

**1.33.** En esta materia se ha producido un debate sobre la idoneidad de los sistemas tributarios basados en un concepto tradicional de establecimiento permanente para atribuir una actividad económica a una jurisdicción fiscal. El modelo de negocio en que la presencia física del empresario es la base de las competencias tributarias ha dado lugar a actividades en las que las empresas digitales tienen una clientela y generan valor económico en países en los que no están presentes. El concepto tradicional permite la no imposición de beneficios procedentes de tales actividades en esos países. Este debate sobre la fiscalidad de estas operaciones ha sido planteado en diversos foros como la OCDE, la ONU, y la UE, entre otros.

**1.34.** La OCDE ha lanzado en marzo de 2019 una consulta pública de una propuesta: “*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*”, en la que se plantea diferentes alternativas a la adaptación de la fiscalidad a esta nueva realidad y en la que está pendiente un acuerdo cuya adopción está prevista para 2020.

**1.35.** Esta misma realidad subyace en la propuesta de creación de un impuesto sobre servicios digitales, adoptado en países como Australia, India o Reino Unido.

**1.36.** En la UE, en diciembre de 2017, el Consejo Europeo sobre fiscalidad digital adoptó un documento de conclusiones, “Responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital”. En marzo de 2018, la Comisión Europa adoptó dos propuestas legislativas dirigidas a la creación de un impuesto pero el Consejo de Ministros de Finanzas no alcanzó la unanimidad requerida para su aprobación.

**1.37.** Finalmente, la presidenta electa de la Comisión Europea, en su discurso ante el Parlamento europeo en septiembre de 2019, ha adelantado que esta cuestión estará presente en su agenda.

**1.38.** Según los datos de las encuestas del Instituto Nacional de Estadística (INE) sobre equipamiento y uso de tecnologías de información y comunicación en los hogares, relativas al periodo 2016-2018, el número de usuarios del comercio electrónico no ha hecho sino aumentar en los años considerados. Algunas de las principales características de estas encuestas aparecen resumidas en el Cuadro 1. Este cuadro refleja el aumento de los usuarios y de las operaciones aunque el gasto medio de 2018 sea inferior al de 2016.



**Cuadro 1: Análisis de los usuarios del comercio electrónico**

	2016	2017	2018
Porcentaje de usuarios del comercio electrónico de los últimos tres meses	34,9	40	43,5
Gasto medio por usuario estimado en compras de los últimos tres meses (en euros)	270	250	259
Número medio de compras por persona en los últimos tres meses	4,3	4	4,2
Millones de compradores mediante comercio electrónico entre 16 y 74 años en los últimos 12 meses	15,1	17	18,5
Porcentaje de los usuarios de comercio electrónico entre 16 y 74 años en los últimos 12 meses	42,8	49,9	53,3

Fuente: Elaboración propia a partir de las encuestas del INE

**1.39.** Los datos del volumen de negocio del comercio electrónico desde 2013 hasta finales de 2018 han sido recogidos en las notas de prensa de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC). Estas notas consideran comercio electrónico toda transacción realizada electrónicamente a través de Internet partiendo del censo de todas las transacciones comerciales electrónicas cuyo pago ha sido efectuado a través de tarjetas bancarias de pago adscritas a las entidades de medios de pago colaboradoras con la CNMC y a través de terminales de punto de venta virtuales. Partiendo de esas cifras de la CNMC, y considerando como año base el 2013, el Cuadro 2 muestra la evolución de estas operaciones.

**Cuadro 2: Volumen del comercio electrónico desde 2013 y su incremento desde ese año**

Año	Volumen anual en millones de euros	Índice de incremento respecto a 2013
2013	12.731	100
2014	15.891	125
2015	20.014	157
2016	24.185	190
2017	30.406	239
2018	39.243	308

Fuente: A partir de datos de la CNMC.

**1.40.** En este Cuadro 2 se pone de manifiesto el crecimiento de estas operaciones, cuyo volumen en 2018 supera el triple del valor alcanzado en 2013. Una constante durante esos años es que los sectores con mayores ingresos son las agencias de viaje, los operadores turísticos, el transporte aéreo y las prendas de vestir, a los que se atribuye más del 27% de los ingresos del último trimestre de 2018.

**1.41.** El Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (ONTSI) también ha publicado informes relativos a la situación del comercio electrónico en España en 2016 y 2017. En estos informes se hace un análisis de las características actuales del comercio electrónico en nuestro país y cuyas características han de ser tenidas en cuenta. Hay que señalar que las cifras del ONSI y de la CMNC no coinciden y que han sido tenidas en cuenta a efectos de este Informe para apreciar la evolución del comercio electrónico, sin haber entrado a valorar la metodología utilizada en cada caso.

**1.42.** Los canales de compra más utilizados en las operaciones de comercio electrónico por los compradores de los años 2016 y 2017 aparecen en el Cuadro 3. Los sitios alojados en páginas web son utilizados por casi un 70% de los compradores. Todos los canales aumentan su porcentaje, excepto los sitios de bonos y descuentos, las subastas y los sitios de ventas privadas. Las tiendas con establecimientos físicos y electrónicos son utilizados por menos de la mitad de los compradores.

**Cuadro 3: Canales de compra utilizados por los compradores en comercio electrónico**

	Porcentaje de usuarios	
	2016	2017
Sitios web que venden principalmente por internet	69,2%	69,8%
Sitios web de tiendas con establecimiento físico	43%	49%
Sitios web de fabricantes o de productos	42,5%	42,9%
Aplicaciones oficiales de proveedores	26,5%	28,2%
Sitios web de bonos o descuentos	23,7%	18,8%
Subastas	16,3%	16%
Sitios webs de ventas privadas	12,2%	11,9%
Aplicaciones de terceros e intermediarios	7,3%	8,1%

Fuente: Elaboración propia a partir de informes del ONTSI

**1.43.** Los medios de pago utilizados en las transacciones también aparecen comparados en el Cuadro 4. Como puede observarse, las tarjetas de crédito y débito son el medio preferente.

**Cuadro 4: Medios de pago utilizados en las transacciones de comercio electrónico**

Usuarios que declararon utilizar:	2016	2017
Tarjeta de crédito/débito	67%	68,8%
Sistemas intermediarios de pago	28,1%	25,3%
Reembolso	7,8%	7,5%
Pago por móvil	0,3%	0,8%

Fuente: Elaboración propia a partir de informes del ONTSI

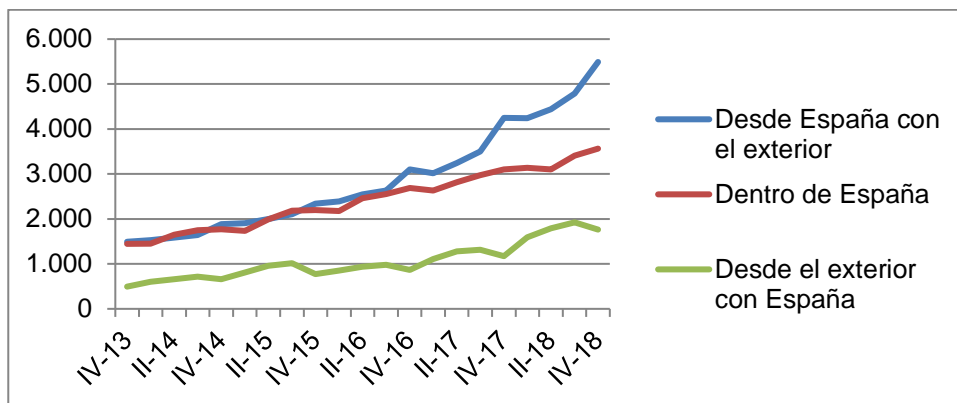
**1.44.** La distribución y logística en el envío de las compras por Internet tienen unas características fundamentales que se resumen en el Cuadro 5. Según estos datos, aunque el 81% de los compradores adquirieron productos materiales en 2018, el valor de aquellos que no precisan entrega representaba el 62% del total de los productos tomados en cuenta en este análisis.

**Cuadro 5: Distribución y logística en el comercio electrónico**

	2016	2017
<b>1.- Número de compradores de productos físicos que requieren entrega</b>	15.149.515	18.197.979
Valor de sus compras en millones de euros	7.209,2	11.656,3
<b>2.- Número de compradores de productos digitales que no requieren entrega</b>	4.542.195	4.279.070
Valor de sus compras en millones de euros	17.383,6	18.972,8

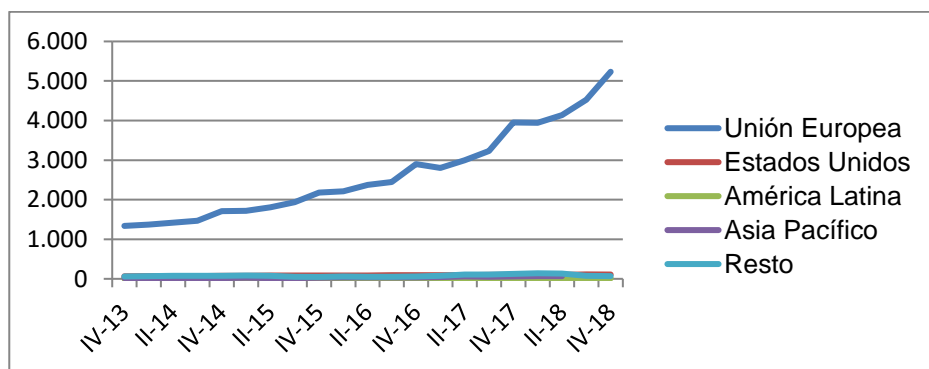
Fuente: Elaboración propia a partir de informes del ONTSI

**1.45.** El origen de los proveedores y el destino aparecen comparados en el Cuadro 6. Para la elaboración de dicho cuadro se han tomado los datos que publica la CNMC. Según estos datos, las operaciones desde España casi triplican las operaciones desde el exterior.

**Cuadro 6: Desglose de las operaciones por origen y destino**

Fuente: Elaboración propia a partir de las notas de prensa de la CNMC. En millones de €.

1.46. El desglose de las operaciones desde España se refleja en el siguiente Cuadro 7, que muestra que el principal destino de las operaciones son países de la Unión Europea.

**Cuadro 7: Operaciones desde España con el exterior**

Fuente: Elaboración propia a partir de las notas de prensa de la CNMC. En millones de €.

## I.7. TRATAMIENTO DE ALEGACIONES

1.47. De conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones fiscalizadoras fueron puestos de manifiesto, para la formulación de alegaciones, a la Presidencia y a la Dirección General de la AEAT y a quienes ocuparon dichos cargos en algún momento del periodo fiscalizado. Tras la concesión de una prórroga, solo se han recibido las alegaciones del actual Director General de la AEAT, así como un escrito de quien fue Director General en parte del periodo fiscalizado por el que se remite a las alegaciones que presente la actual representación de la Agencia. Ambos escritos se adjuntan al presente Informe.

1.48. Se han incorporado en el texto del Informe los cambios, respecto de la versión sometida a alegaciones, que se han considerado oportunos como consecuencia del examen de las mismas, ya sea por aceptar su contenido o para razonar el motivo por el que no se aceptan; pero no han sido objeto de contestación las que constituyen meras explicaciones o aclaraciones de la gestión desarrollada por la entidad fiscalizada. La falta de contestación a este último tipo de alegaciones no debe entenderse, por tanto, como una aceptación tácita de su contenido. En cualquier caso, el resultado definitivo de la fiscalización es el expresado en el presente Informe, con independencia de las consideraciones que se han manifestado en las alegaciones.

1.49. La última alegación de la AEAT advierte de la posibilidad de que el Informe haga referencia a actuaciones concretas llevadas a cabo por la propia AEAT, así como a datos que, de modo

indirecto, puedan permitir la identificación de contribuyentes afectados, con las consecuencias que ello pudiera tener a efectos de lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT (que protege el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria). A raíz de esta alegación el Tribunal de Cuentas ha mantenido contactos con la AEAT para identificar los puntos del Informe en los que pudieran concurrir las circunstancias señaladas, tras los cuales se ha modificado la redacción para eliminar todo riesgo de contravención del citado artículo 95.

## **II. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN**

### **II.1. ANÁLISIS DE LA MINI VENTANILLA ÚNICA (MOSS)**

**2.1.** La normativa europea reguló la atribución de la prestación de servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, así como los prestados por vía electrónica, al lugar en el que los destinatarios estén establecidos o domiciliados, cuando los destinatarios de tales servicios no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal y estén establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual. La Mini Ventanilla Única simplifica tal obligación.

**2.2.** Una vez inscritos de forma voluntaria, los sujetos pasivos que presten servicio en otros Estados miembros han de presentar una única liquidación en el Estado donde el empresario está inscrito o Estado de Identificación (EMID). En su liquidación constarán todos los servicios prestados en cada Estado miembro donde residen los destinatarios de sus servicios o Estado de Consumo (EMCON). Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica, que se presten en un Estado miembro en el que el sujeto pasivo haya establecido la sede de su actividad económica o tenga establecimiento permanente serán declarados y liquidados en ese Estado miembro.

**2.3.** La regulación de este régimen se encuentra en la propia Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en su Reglamento, así como en la normativa relacionada en el subapartado I.3 de este Informe que es de directa aplicación. Además, la Comisión Europea ha promovido el entendimiento entre las administraciones tributarias de los Estados miembros y ha elaborado una guía que recoge e interpreta cuestiones de aplicación, aunque no tiene fuerza normativa. La gestión del régimen está atribuida a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria del Departamento de Gestión.

**2.4.** Esta regulación distingue dos regímenes diferentes:

a) El primero es el régimen de la Unión aplicable al sujeto pasivo con sede de actividad económica establecida en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo. En el supuesto de que el sujeto pasivo tuviera su sede fuera de la Comunidad pero varios establecimientos permanentes en la misma, puede elegir como Estado de Identificación a cualquiera de ellos en los que tenga el establecimiento. Este régimen de la Unión es aplicable tanto a los sujetos pasivos con sede o con establecimiento en la Península o en las Islas Baleares.

b) El segundo es el régimen exterior a la Unión aplicable a los sujetos pasivos no establecidos dentro la Comunidad. En este caso se encuentran los sujetos pasivos establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto (la Península y las Islas Baleares).

**2.5.** El ejercicio de opción se realiza mediante una declaración censal por el empresario en su domicilio fiscal, o bien designando un EMID en el que efectúa el trámite de identificación para el régimen exterior. El contenido de la declaración censal, además de ser objeto de regulación en la normativa, ha sido objeto de parte del consenso citado en puntos anteriores de este Informe y es recogido en la guía elaborada por la Comisión Europea.

**2.6.** La inscripción ha de producirse antes del inicio de la prestación de servicios que se acojan al régimen. El alta produce efectos a partir del trimestre natural posterior. Las altas de inscripción pueden ser objeto de una comprobación obligatoria dadas las características del contribuyente.

**2.7.** La situación y evolución del censo de los contribuyentes identificados en España figura en el Cuadro 8. Como puede observarse en el mismo, los sujetos censados han aumentado un 49% desde el 31 de diciembre de 2015.

**Cuadro 8: Evolución del censo de contribuyentes**

<b>Inscritos a 31.12.2015</b>		<b>381</b>
+ Altas 2016	147	
- Bajas 2016	46	
<b>Inscritos a 31.12.2016</b>		<b>482</b>
+ Altas 2017	141	
- Bajas 2017	62	
<b>Inscritos a 31.12.2017</b>		<b>561</b>
+ Altas 2018	169	
- Bajas 2018	163	
<b>Inscritos a 31.12.2018</b>		<b>567</b>

Fuente: a partir de los datos del Zújar. Mod. 034

**2.8.** La situación de los sujetos censados en marzo de 2019 figura en el Cuadro 9. Entre los inscritos en 2015 están incluidos aquellos cuyas bajas fueron tramitadas durante 2015. Este cuadro permite apreciar que en marzo de 2019 mantenía su actividad el 75% de los sujetos pasivos inscritos en 2018, el 57% de los inscritos en 2017 y el 45% del grupo formado por los inscritos en 2015 y 2016.

**Cuadro 9: Situación de los sujetos pasivos censados en marzo de 2019**

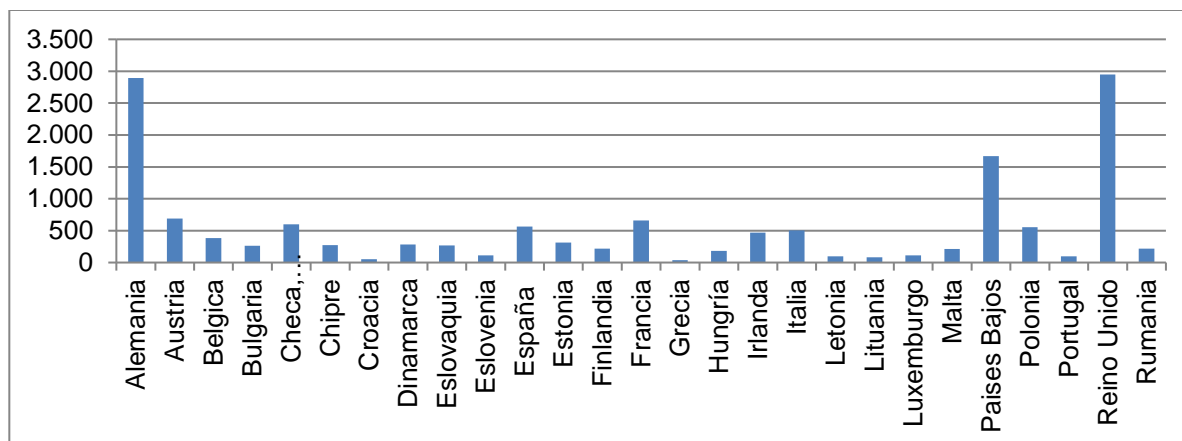
	<b>Inscritos en 2015</b>	<b>Altas 2016</b>	<b>Altas 2017</b>	<b>Altas 2018</b>	<b>Total</b>
<b>Total</b>	404	147	141	169	861
<b>Situación actual</b>					
<b>con actividad</b>	<b>182</b>	<b>68</b>	<b>81</b>	<b>127</b>	<b>458</b>
<b>bajas</b>	<b>222</b>	<b>79</b>	<b>60</b>	<b>42</b>	<b>403</b>
en 2019	30	21	23	35	109
en 2018	97	29	30	7	163
en 2017	32	23	7		62
en 2016	40	6			46
en 2015	23				23

Fuente: a partir de Zújar. Mod. 034 con datos a septiembre

**2.9.** Las altas y las bajas producen efectos desde el siguiente trimestre natural al de la modificación. En los datos a 31 de diciembre de 2018 constan 67 sujetos pasivos cuya baja fue solicitada o acordada de oficio en 2018 pero cuyos efectos empiezan a partir de 1 de enero de

2019. Por su parte, el Cuadro 10 refleja el censo a 31 de diciembre de 2018 según su EMID. A dicha fecha existían 14.646 censados, de los que 1.564 tenían baja con efectos de 1 de enero de 2019.

**Cuadro 10: Número de censados a 31 de diciembre de 2018 en la UE**



Fuente: Elaborado a partir de datos de la AEAT.

**2.10.** Como se ha señalado, el procedimiento de alta requiere una declaración censal específica previa al inicio de actividades acogidas a este régimen. Este trámite ha de efectuarse antes de iniciar la actividad o, en todo caso, en los plazos señalados. El modelo de declaración ha sido regulado en la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034, "Declaración de inicio, modificación o cese en los regímenes especiales aplicables". La presentación del modelo ha de realizarse mediante medios electrónicos. El contenido del modelo es conforme a las recomendaciones de la Comisión Europea. Existe una versión en inglés alojada en la página web de la AEAT.

**2.11.** El sistema informático está diseñado para validar automáticamente determinada información incluida en la declaración, como la correspondencia del número de identificación al EMID declarado, la identificación de contribuyentes en otro Estado miembro o el cumplimiento del plazo de cuarentena para la incorporación al registro si previamente el contribuyente fue dado de baja por determinados motivos. Estas validaciones son un mínimo a revisar según las recomendaciones de la Comisión Europea. La AEAT ha mejorado las validaciones de su sistema a lo largo del tiempo. Durante la realización de los trabajos de fiscalización se produjo la última revisión, en la que el Departamento de Informática Tributaria (DIT) reforzó las validaciones a efectuar en el caso de que el censado hubiera estado dado de alta previamente en el régimen.

**2.12.** La presentación de la declaración censal puede activar avisos automáticos, que impedirán la presentación de la declaración, si son invalidantes, o que efectuarán advertencias al contribuyente de determinadas circunstancias, pero sin impedir llevar a cabo este trámite. La declaración de alta al régimen interior que haya dado lugar a avisos en el sistema o el alta en el régimen exterior será de comprobación obligatoria. Se trata de un proceso en el que la corrección de la declaración censal de los contribuyentes debe ser revisada.

**2.13.** El Tribunal ha examinado las altas de 2018, así como las denegaciones de las solicitudes. Las solicitudes inicialmente denegadas aparecen como sustituidas por versiones posteriores, excepto en el caso de dos sujetos pasivos. En estos dos casos, las denegaciones estaban justificadas por razones legales.

**2.14.** En el primer caso, el contribuyente trató de inscribirse en un régimen que no le correspondía. La segunda solicitaba la aplicación del régimen a la actividad realizada durante los últimos tres años previos a la presentación. Sin embargo, la admisión de esas solicitudes habría sido posible si tales solicitudes hubieran sido presentadas en otros términos y, en el primer caso, la solicitud del

contribuyente no fue reconducida al régimen aplicable, sin que en las bases de datos de la AEAT no consten declaraciones de IVA presentadas por este sujeto pasivo.

**2.15.** El sistema envía un aviso al contribuyente, pero este aviso debería advertir de aquellos casos en los que la solicitud está siendo tramitada en unos términos que darán lugar a su rechazo. La presentación de una solicitud de inscripción en el régimen interior por un empresario a quien le corresponde el régimen exterior será denegada e impedirá la inscripción, salvo que el empresario dispusiera de un establecimiento en la Península o en las Islas Baleares. La presentación de una declaración que incumpla esas condiciones no es impedida en el registro. El aviso debería informar de la necesidad de presentar una solicitud de inscripción en el régimen adecuado a su lugar de establecimiento o de la denegación de inscripción en caso de solicitud de un régimen que no le corresponda. La introducción de una fecha de inicio de actividades que no cumpla las reglas será causa de rechazo de la solicitud, dando lugar a una denegación, y sin embargo no es objeto de aviso al presentar la solicitud.

**2.16.** En los casos en los que se está produciendo un error subsanable o una tramitación incorrecta, los avisos que se activan al cumplimentar la declaración deberían dar instrucciones claras, concisas y sin sobrentender conocimientos técnicos para corregir esos errores. Evitar la denegación reduciría los supuestos en los que los contribuyentes presentaron una segunda solicitud. La denegación de la solicitud tiene como consecuencia para el contribuyente el deber de registrarse y liquidar en cada Estado miembro en el que estén ubicados sus clientes.

**2.17.** Los efectos del alta o baja se inician en el trimestre siguiente como regla general. Una vez aceptada la declaración, el formulario validado es devuelto con un código seguro con fecha y hora de presentación. La permanencia en este régimen exige el cumplimiento de unas obligaciones de presentación de declaraciones, de realización de actividad en el sector económico y de ingreso de las liquidaciones presentadas en los plazos señalados. El cumplimiento de estas condiciones es objeto de seguimiento con el desarrollo de aplicaciones informáticas.

**2.18.** La declaración trimestral del impuesto abarca todas las prestaciones de servicios realizadas en todos los EMCON. Existe una obligación de transmisión de información entre los Estados miembros por cada EMID. Las condiciones en que se efectúan los intercambios están reguladas por la normativa europea. La información a remitir a cada EMCON se limita a la actividad que tuvo lugar en su territorio y no al total de la actividad de los inscritos.

**2.19.** Las liquidaciones han de presentarse trimestralmente con independencia de que se preste servicio o no. Si no se prestaron servicios no se deberá abonar el impuesto. La liquidación ha de desglosar los servicios prestados en cada EMCON con el detalle de la base imponible correspondiente, el tipo aplicable e impuesto que le corresponda y el total a ingresar en el EMID. En cada Estado miembro en el que el contribuyente tenga un establecimiento permanente ha de presentarse una liquidación.

**2.20.** El plazo de presentación concluye el 20 del mes siguiente al trimestre natural, esto es, 20 de abril, 20 de julio, 20 octubre y 20 de enero. El modelo de declaración fue aprobado por la Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 368 de «Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido» y concreta las condiciones generales y el procedimiento para la presentación. Este modelo reúne el contenido del modelo a presentar según directrices de la Comisión Europea.

**2.21.** Las declaraciones han de presentarse mediante medios electrónicos. Al ser aceptada la declaración, el formulario validado es devuelto con un código seguro con fecha y hora de presentación. La presentación de la declaración también puede efectuarse en inglés. La declaración corresponderá a todas las actividades desarrolladas en todos los EMCON. Cada EMCON conoce los datos que se refieren a las prestaciones que tuvieron lugar en su territorio y no al total de la actividad.

**2.22.** El resumen de todas las liquidaciones definitivas presentadas en España o que tenían a España como EMCON son objeto del siguiente Cuadro 11. Las declaraciones presentadas por contribuyentes cuyo EMID era España representan el 9%.

**Cuadro 11: Liquidaciones presentadas en el periodo 2016-2018**

	<b>Total declaraciones presentadas</b>	<b>Declaraciones presentadas por contribuyentes identificados en España</b>	<b>Declaraciones presentadas por contribuyentes identificados en España y sin actividad</b>
<b>2016</b>	18.761	1.656	584
<b>2017</b>	20.893	1.981	723
<b>2018</b>	22.752	2.065	684

Fuente: datos de la AEAT a partir del Zújar. Modelo 368

**2.23.** Las declaraciones pueden ser modificadas por los contribuyentes en un plazo de tres años desde el plazo límite de presentación de la declaración. El número de las declaraciones no válidas por modificaciones presentadas por los contribuyentes almacenadas en las bases de datos de la AEAT fue de 7.588 para el periodo de la fiscalización en el momento de la consulta. Estas declaraciones fueron principalmente presentadas en otros EMID. La AEAT no efectúa comprobaciones sobre esas declaraciones por carecer de referencias con las que contrastar las liquidaciones.

**2.24.** El contribuyente ha de efectuar el pago en el momento de la presentación de la liquidación o antes del vencimiento del plazo para la presentación. El pago se efectúa en el EMID y está vinculado con cada declaración. El EMID es el encargado del reparto de la recaudación entre los EMCON. Las declaraciones recibidas por los EMCOM quedan en un estado de pendiente de ingresar hasta la recepción de un mensaje de información de pagos con el detalle de las declaraciones abonadas. El resumen de las liquidaciones presentadas en España como EMID y su distribución entre los EMCON se recoge en el Cuadro 12.

**2.25.** Respecto a las liquidaciones presentadas en España por actividades sometidas a tributación en nuestro país, había 24 liquidaciones pendientes de ingreso en el momento de la revisión, por un importe de 33.963 euros. Entre estas liquidaciones había dos que correspondían al ejercicio 2015.

**2.26.** La recaudación recibida como EMCON es resumida en el Cuadro 13 y pone de manifiesto que la recaudación recibida es superior a la remitida a otros Estados miembros, puesto que existen más destinatarios de servicios que empresarios que realizan esa prestación.



**Cuadro 12: Importes de las liquidaciones presentadas en España como EMID**

(en euros)

	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Alemania	856.912,38	998.491,35	1.243.515,87
Austria	98.075,31	108.468,33	149.019,18
Bélgica	194.061,67	221.366,71	311.938,94
Bulgaria	17.723,31	22.331,88	31.940,04
Chipre	15.069,42	19.567,12	25.605,47
Croacia	13.679,80	17.652,87	26.681,22
Dinamarca	193.255,01	234.149,73	349.542,15
Eslovaquia	8.714,57	10.907,61	15.068,96
Eslovenia	13.008,42	14.989,66	20.770,05
España	8.819.308,54	9.914.590,99	12.897.286,95
Estonia	5.654,38	8.136,67	13.854,27
Finlandia	99.150,50	87.895,98	100.229,40
Francia	2.217.650,31	2.765.606,65	3.515.095,04
Grecia	59.552,57	71.687,17	85.364,73
Hungría	32.780,76	29.716,04	41.473,08
Irlanda	110.467,03	152.309,29	225.317,21
Italia	2.357.116,09	2.674.182,62	3.124.636,46
Letonia	6.074,01	8.475,29	11.948,62
Liechtenstein	4.604,64	6.657,35	13.397,52
Luxemburgo	20.498,61	25.607,23	30.754,20
Malta	72.762,80	109.785,98	104.510,57
Países Bajos	301.884,50	333.146,37	538.642,75
Polonia	47.826,36	52.959,26	80.676,49
Portugal	814.643,15	365.837,91	373.153,74
Reino Unido	1.453.768,23	1.430.348,76	2.091.401,90
República Checa	21.038,85	28.695,02	45.212,53
Rumanía	26.673,06	35.100,81	58.438,77
Suecia	199.037,31	183.380,56	249.061,31
<b>TOTAL</b>	<b>18.080.991,59</b>	<b>19.932.045,21</b>	<b>25.774.537,42</b>

Fuente: a partir de datos de la AEAT

**Cuadro 13: Recaudación remitida de otros EMID**

(en euros)

	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Alemania	7.948.960,30	9.039.838,08	13.115.382,56
Austria	271.837,12	297.652,90	279.602,10
Bélgica	246.636,81	232.060,15	227.917,21
Bulgaria	57.341,26	92.540,29	120.989,04
Chipre	1.574.647,12	1.977.880,87	2.632.431,11
Croacia	3.125,74	7.600,86	10.268,22
Dinamarca	329.494,60	425.285,77	428.870,36
Eslovaquia	125.503,77	125.690,89	119.598,00
Eslovenia	6.472,13	7.670,66	73.040,70
Estonia	64.900,85	82.980,21	142.663,30
Finlandia	55.924,53	75.882,98	102.367,53
Francia	8.626.353,34	8.341.433,54	8.950.541,44
Grecia	620,04	11.399,37	5.851,20
Hungría	42.146,11	68.092,38	66.289,93
Irlanda	38.875.946,89	70.230.196,84	83.930.139,97
Italia	182.519,42	231.382,50	403.217,32
Letonia	10.873,51	15.265,36	21.389,61
Lituania	30.376,03	54.432,24	92.919,34
Luxemburgo	31.330.804,89	14.223.509,09	14.533.257,88
Malta	277.053,73	323.333,86	477.713,20
Países Bajos	11.960.197,68	27.773.723,56	51.064.530,66
Polonia	269.098,81	272.816,52	370.378,86
Portugal	555.345,49	371.518,51	501.373,05
Reino Unido	37.910.957,99	41.180.016,18	56.551.587,14
República Checa	105.136,54	149.330,98	220.586,51
Rumanía	66.608,08	78.040,05	96.270,64
Suecia	2.361.606,15	17.974.792,39	25.729.338,21
<b>TOTAL</b>	<b>143.290.488,90</b>	<b>193.664.367</b>	<b>260.268.515,10</b>

Fuente: a partir del Zújar, modelo 368 declaraciones a 24 de septiembre de 2019

**2.27.** Durante 2015 y 2016 se produjeron unas retenciones derivadas de la prima de cobranza del 30% y en 2017 y 2018 del 15%. A partir de 2019 ya no existe esa prima.

**2.28.** Respecto de las liquidaciones presentadas en otros Estados miembros y que no están íntegramente ingresadas, en la fecha de los trabajos de la fiscalización había pendientes 914 por un importe total de 163.829 euros. De estas liquidaciones pendientes, 754 tenían un saldo inferior a 3 euros. Otras nueve liquidaciones alcanzaron un importe total de 141.700 euros. Entre estas se encuentran dos liquidaciones del mismo sujeto pasivo por un importe total de 109.500 euros.

**2.29.** En caso de no presentar la declaración o no ingresarla, la aplicación emite de forma automática un recordatorio de declaración o un recordatorio de pago, en el que se pone de manifiesto el incumplimiento al sujeto pasivo. El resumen de los recordatorios emitidos por la AEAT figura en el Cuadro 14.

**Cuadro 14: Recordatorios de declaración y de pago emitidos en el periodo 2016-2018**

(por año natural)

	2016	2017	2018
Recordatorio de declaración	260	303	327
Recordatorio de pago	23	25	19

Fuente: Aplicaciones específicas de gestión tributaria de IVA sobre servicios electrónicos

**2.30.** En caso de impago de una declaración, el primer recordatorio de pago es siempre responsabilidad del EMID y el plazo para efectuarse finaliza el décimo día siguiente a aquel en que hubiera debido realizar el pago. Todos los recordatorios efectuados durante 2016, 2017 y 2018 fueron notificados fuera de plazo. Esta incidencia fue sustancialmente corregida a lo largo de 2019 de forma que, de los recordatorios enviados por el segundo trimestre de 2019, solo cuatro estaban fuera de plazo. La información de los recordatorios enviados puede ser consultada por cualquier Estado miembro respecto a todos los censados en cualquier Estado.

**2.31.** Los segundos recordatorios u otras medidas tendentes al cobro corresponderán al EMCON. Los EMCON han de informar mediante medios electrónicos del envío de recordatorios de pago al EMID. Los recordatorios de pago emitidos por otro EMCON, y recibidos por España, en tanto que EMID, aparecen en el Cuadro 15. El número de países que envía recordatorios de pago está aumentando, así como el número de recordatorios. El único Estado miembro que ha emitido trimestralmente recordatorios de pago desde 2018 ha sido Francia. Desde el momento de envío del recordatorio de pago por el EMCON, los pagos han de efectuarse directamente a este y el EMCON no ha de comunicar al EMID las liquidaciones cobradas, por lo que se desconoce el resultado de estos recordatorios enviados a contribuyentes identificados en España.

**Cuadro 15: Recordatorios de pago recibidos de otros Estados miembros de consumo en el periodo 2016-2018**

Ejercicio fiscal	2016	2017	2018
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>29</b>	<b>54</b>
Distribución de los recordatorios por Estados miembros de consumo			
Francia	1	11	23
Alemania	7	6	5
Reino Unido	1	3	0
Italia	1	0	0
Suecia	2	4	4
Dinamarca	0	0	13

Fuente: Aplicaciones específicas de gestión tributaria de IVA sobre servicios electrónicos

**2.32.** La AEAT no está efectuando recordatorios de pagos similares a los recibidos de otros Estados miembros. En otros Estados miembros los recordatorios no siempre logran su objetivo, pero suponen un procedimiento de gestión simplificado. Estas deudas tienen la consideración de deudas autoliquidadas cuyo periodo voluntario de pago ha finalizado, y entran directamente en vía ejecutiva y procede su recaudación en procedimiento de apremio. Los datos de las liquidaciones cuyo pago fue parcial no fueron comunicados al Departamento de Recaudación, debido a la falta de una aplicación informática específica, y esta carencia no fue suplida mediante otro medio de comunicación. El Departamento de Gestión Tributaria comunicó haber iniciado la preparación de un procedimiento para la remisión de estas deudas al Departamento de Recaudación durante los trabajos de la fiscalización. El Tribunal comprobó que los datos de un deudor de este régimen e

identificado en otro EMID estaban cargados en una aplicación propia del Departamento de Recaudación en noviembre de 2019<sup>1</sup>.

**2.33.** Los sujetos pasivos pueden recuperar las cuotas de IVA soportado al margen de este régimen especial. En el caso de los contribuyentes con condición de establecidos por la ubicación de su sede o establecimiento permanente, estos deberán inscribirse a efectos del IVA y presentar una liquidación según el procedimiento general, ya que este régimen no establece ninguna especialidad al respecto. Los no establecidos, por no contar con un establecimiento permanente en el EMCON, presentarán solicitudes de devolución a través del EMID según el procedimiento establecido en la Directiva 2008/9/CE. En el caso de establecidos en el exterior, las directivas europeas han dispuesto un procedimiento específico.

**2.34.** La regularización de las liquidaciones presentadas en este régimen no corresponde al Departamento de Gestión Tributaria, sino al Departamento de Inspección. Dentro de este Departamento, la atribución a la oficina competente se efectuará de acuerdo con sus reglas de competencia territorial correspondientes. Durante el periodo fiscalizado una Dependencia Regional de Inspección (DRI) inició actuaciones inspectoras de una empresa de su ámbito territorial inscrita en el MOSS, con el fin de comprobar sus declaraciones presentadas. Esta actuación no reflejó irregularidades en esta materia.

**2.35.** Las correcciones que conlleven un reembolso de liquidaciones cuyos importes fueron transferidos al EMCON serán devueltas directamente por el EMCON al sujeto pasivo. Un sujeto pasivo que tenía dos saldos pendientes por 109.500 euros había presentado varias liquidaciones pagadas. Posteriormente, tramitó la rectificación a la baja de siete liquidaciones presentadas. En este caso, con carácter previo a la devolución, se requirió información para verificar la procedencia de las correcciones. Por la naturaleza de la documentación a suministrar que fue solicitada, registros MOSS, no fue necesaria la intervención del EMID. La AEAT acordó la devolución a mediados de 2019, aunque reteniendo el importe suficiente para la compensación de saldo pendiente. El acuerdo de compensación no fue adoptado durante la realización de los trabajos. La extensión de esta práctica de compensación facilitaría el cobro de estas deudas y este procedimiento debería ser una práctica aplicada en todos los supuestos. Este deudor aparece en la aplicación de gestión recaudatoria<sup>2</sup>.

**2.36.** Las bajas del periodo fiscalizado han sido clasificadas según el origen en el Cuadro 16. Por su parte, la clasificación de las bajas en las bases de datos de la AEAT es analizada en el Cuadro 17. La clasificación de los motivos de la baja de oficio está ajustada a la regulación del Reglamento de ejecución 815/2012. La ventanilla única, en su configuración actual, se puso en marcha desde 1 de enero de 2015. Las depuraciones se han iniciado durante el último trimestre de 2017 y este hecho explica que las bajas de oficio pasaron de 2 en 2017 a 122 en 2018, como se aprecia en los Cuadros 16 y 17. Las depuraciones se mantuvieron en 2019.

---

<sup>1</sup> Las alegaciones han corroborado que los recordatorios de pago no fueron enviados durante el periodo fiscalizado. El procedimiento puesto en marcha en un periodo posterior no ha sido objeto de revisión, por lo que no puede ser evaluado.

<sup>2</sup> Pese a lo señalado en las alegaciones, no consta que haya habido otras deudas compensadas durante el periodo fiscalizado.

**Cuadro 16: Clasificación de las bajas en voluntarias y exclusiones de oficio**

	2016	2017	2018
Bajas voluntarias	44	60	42
Bajas de oficio por la AEAT	2	2	122
<b>TOTAL BAJAS</b>	<b>46</b>	<b>62</b>	<b>164</b>

Fuente: Zújar mod. 034

**Cuadro 17: Análisis de los motivos de baja del periodo 2016-2018**

MOTIVOS DE BAJA	2016	2017	2018
Baja voluntaria			
Deja de cumplir los requisitos MOSS (régimen interior) y solicita el alta en VoeS (régimen exterior)	6	23	4
Deja de prestar los servicios acogidos al régimen especial.	38	37	38
Ha cesado en sus actividades (de oficio).	2	1	69
Ha dejado de cumplir los requisitos del régimen especial (de oficio).		1	
Incumple persistentemente las condiciones al no ingresar las declaraciones			1
Incumple persistentemente las condiciones al no presentar declaraciones			52
<b>TOTAL BAJAS</b>	<b>46</b>	<b>62</b>	<b>164</b>

Fuente: Zújar mod. 034

**2.37.** Los siguientes incumplimientos de las obligaciones de este régimen pueden ser causa de exclusión: la falta de presentación de la declaración en este régimen durante tres trimestres consecutivos, el impago de la declaración por importes superiores a 100 euros durante tres trimestres consecutivos o las declaraciones sin actividad durante ocho trimestres consecutivos. Estas reglas coinciden con las previstas en la normativa europea.

**2.38.** Las bajas deben tener efecto desde el trimestre posterior a su presentación. Se ha comprobado que esta norma se aplicó en las bajas voluntarias.

**2.39.** En el análisis de las bajas de oficio tramitadas en 2018, el Tribunal identificó tanto casos en los que la exclusión tuvo efectos a partir del trimestre natural siguiente de la decisión, como otros en los que este inicio tuvo efectos retroactivos y, por tanto, desde una fecha anterior a la adopción de la decisión de la baja. En concreto, había 23 bajas cuyas fechas de efectos se retrotrajeron una media de 144 días. Se trató de bajas en las que el contribuyente presentó una declaración censal de baja del censo de empresarios y, al retrotraer los efectos, el gestor reconoció la fecha real en la que este solicitó la baja. Este procedimiento, correcto al reconocer la baja presentada, habría podido ser evitado si la baja del censo de empresarios comunicara las bajas voluntarias al censo de los empresarios que prestan estos servicios específicos. De esta forma se evitarían tanto las bajas con efectos retroactivos como la tramitación de estos expedientes de exclusión que resultaron innecesarios.

**2.40.** Otros seis expedientes del último trimestre también tuvieron una baja con efectos retroactivos al atribuir los efectos al momento en que se reunieron las condiciones para iniciar el procedimiento de exclusión, y no al trimestre natural siguiente al de la notificación de la baja, que es el señalado legalmente. El Tribunal comunicó este error al Departamento de Gestión Tributaria, que aseguró haberlo comunicado al DIT para su corrección.

**2.41.** Respecto a la gestión de las bajas declaradas de oficio o exclusiones, la Agencia ha desarrollado una aplicación interna para detectar los incumplimientos que pueden dar lugar a tal

medida. La generación del expediente no es automática. Tras la generación del expediente de exclusión se procede a la emisión del correspondiente acuerdo. Las aplicaciones informáticas no emiten avisos a los actuarios de la AEAT cuando algún sujeto pasivo esté incurriendo en dichas circunstancias. Al extender este régimen a las ventas a distancia, estos avisos facilitarían la tarea de la gestión de este trámite.

**2.42.** El Departamento de Gestión Tributaria identificó un error en la aplicación que permitió a un contribuyente excluido presentar declaraciones durante el período en el que estuvo de baja, dado que las validaciones del sistema solo evitaban la presentación de declaraciones en el trimestre siguiente a la exclusión, pero la permitían en los sucesivos. En este supuesto, además, los efectos de la baja fueron desde la fecha en que el contribuyente cumplió las condiciones para su exclusión, por lo que la validación tuvo un doble error. El gestor reconoció el error en febrero de 2019 y el DIT lo solucionó en mayo del mismo año.

**2.43.** El régimen contempla un periodo de cuarentena durante el cual el sujeto pasivo no puede solicitar la inscripción en el régimen en el caso de que la baja se produzca por determinadas causas. Estas causas son la notificación del cese de la prestación de servicios, la baja voluntaria por el sujeto pasivo y el incumplimiento de manera persistente de las normas del régimen. En el caso de las exclusiones por incumplimiento de las condiciones necesarias para utilizar el régimen, o en el de suposición de cese de sus actividades al no haber prestado servicios en el marco de este régimen durante ocho trimestres, no será de aplicación la cuarentena. La aplicación de la cuarentena no ha tenido incidencias.

**2.44.** En el periodo fiscalizado se han detectado varios contribuyentes, excluidos sin periodo de cuarentena, que presentaron una nueva solicitud de admisión, dando lugar a su readmisión. Para determinar el incumplimiento de sus obligaciones tras la segunda inscripción, se tenían en cuenta los incumplimientos previos a la primera exclusión, junto al primero desde la segunda admisión, y eran excluidos de nuevo. Este procedimiento es adecuado en los efectos pero, en el momento de la nueva alta, un aviso debería informar a los sujetos pasivos de que los incumplimientos anteriores a la baja son tenidos en cuenta a estos efectos.

**2.45.** En relación con las entidades identificadas en otros Estados miembros a efectos del régimen MOSS, pero con consumidores en España, puede señalarse lo siguiente:

- El Equipo Central de Información (ECI) ha realizado únicamente una solicitud de control MOSS y un requerimiento de libros a la misma entidad.
- El ECI ha recibido el ofrecimiento de los EMID que estaban comprobando a entidades acogidas al régimen MOSS con presencia en España, referentes a doce entidades, de los cuales España manifestó su interés por nueve.

**2.46.** Cada Estado miembro comunica a los restantes Estados miembros los controles que va a efectuar y estos, si lo estiman oportuno, pueden adherirse. Estas comunicaciones se han producido en dos ocasiones en 2017 y en otras tres en 2018. Afectaron a un total de doce sujetos pasivos. De estas comunicaciones a las que la AEAT se adhirió, el Tribunal revisó las actuaciones superiores a 8.000 euros llevadas a cabo durante el periodo y que estuvieran finalizadas en 2018, por lo que esas revisiones se redujeron a dos sujetos pasivos. La conclusión de las comunicaciones en el primero fue que la Administración comprobante aconsejara la aceptación de las liquidaciones practicadas hasta el momento, aunque no fuera posible una revisión documental puesto que los expedientes no estaban en Europa. En el segundo caso se produjo una regularización por parte del sujeto pasivo y la Administración española decidió no practicar ulteriores comprobaciones.

## II.2. ANÁLISIS DE LA PLANIFICACIÓN ANUAL DE LA AEAT

### II.2.1. Sobre la planificación operativa

**2.47.** La planificación operativa de la AEAT está formada por las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, el Plan Anual de Control, integrado por los Planes Parciales de cada área funcional, y el Plan de Objetivos.

**2.48.** Las directrices generales de los Planes de Control Tributario y Aduanero de 2016, 2017 y 2018 fueron aprobados por resoluciones de la Dirección General de la AEAT de 22 de enero de 2016, de 19 de enero de 2017 y de 8 de enero de 2018. Fueron publicadas en el BOE de 23 de febrero de 2016, de 27 de enero de 2017 y de 23 de enero de 2018. Estas publicaciones dieron cumplimiento al artículo 116 de la LGT.

**2.49.** El Plan Anual de Control Tributario contiene las directrices generales de la planificación de la AEAT para el año correspondiente. La Agencia reconoció el comercio electrónico como un sector de actividad específica que precisa de una atención preferente en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013. Desde ese año y hasta la actualidad, el comercio electrónico y los servicios prestados mediante medios electrónicos han estado presentes en la planificación de la AEAT.

**2.50.** Por su parte, los Planes Parciales de las áreas de Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria y Recaudación desarrollan las medidas a adoptar por cada uno de los Departamentos en el marco de sus respectivas competencias. Las actuaciones relacionadas con el comercio electrónico fueron incluidas en los Planes Parciales del DIFT desde 2013. Los Planes Parciales de otras áreas funcionales o Departamentos no tienen referencia al mismo. El Plan Parcial de Inspección está regulado en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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. Los Planes Parciales de Inspección de los ejercicios fiscalizados en esta materia fueron elaborados basándose en las directrices del Plan de Control Tributario de cada año.

**2.51.** Otro instrumento básico en la planificación anual es el Plan de Objetivos, en el que se resumen los resultados que se persiguen en cada ejercicio. Los Planes de Objetivos en los tres ejercicios fueron revisados, pero no incluyeron un epígrafe relativo al comercio electrónico. Los Planes de Objetivos no son publicados, como se analizará en el subapartado II.3 de este Informe, relativo al cumplimiento de la normativa de transparencia.

### II.2.2. Análisis de la ejecución de la planificación anual

#### II.2.2.1. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS

**2.52.** En los Planes Parciales de Inspección, la AEAT ha incluido los trabajos de investigación cuyo objeto era la adquisición del conocimiento de la realidad económica, para lo cual los medios tradicionales de obtención de información aplicados por la AEAT no eran suficientes ni adecuados. La competencia de tales trabajos corresponde a la ONIF, que inició un proyecto de investigación denominado "Estudio sobre el comercio electrónico" a finales de 2013. Este proyecto analiza el crecimiento observado por el comercio electrónico respecto al comercio desarrollado en un establecimiento físico y la proyección de su evolución futura. El objeto inicial del proyecto era la investigación para la identificación de los riesgos fiscales, así como las actuaciones a desarrollar para el cumplimiento de los objetivos propios de la AEAT. El grupo inicialmente estuvo formado por representantes de las diferentes áreas de la ONIF. Posteriormente, se incorporaron representantes de otros Departamentos de la AEAT que tenían competencias en áreas tratadas por el grupo, como

el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales o el Departamento de Gestión Tributaria. El grupo de trabajo ha difundido conocimientos obtenidos de diferentes fuentes.

**2.53.** Para la obtención de la información necesaria, la ONIF ha recurrido a otros Departamentos de la AEAT, y especialmente al DIT, que ha sido el colaborador en la ejecución de actuaciones de las que la ONIF era responsable. Las actuaciones en las que intervino el DIT tenían un objetivo relacionado con el desarrollo de aplicaciones informáticas: la captación de información de la red o el tratamiento de información de datos facilitada por otras entidades públicas.

**2.54.** Los Planes Parciales de Inspección incluyeron actividades a desarrollar por el DIFT, pero también estas actividades desarrolladas por otros Departamentos competentes por el contenido de la actuación. Tal es el caso del control de operaciones de importación asociadas a transacciones de comercio electrónico, que era una actuación a ejecutar por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, o la divulgación de las obligaciones de los operadores en comercio electrónico para facilitar el cumplimiento voluntario, cuya competencia fue atribuida al Departamento de Gestión Tributaria. Se ha podido comprobar que en los Planes Parciales de estos dos Departamentos no estaban contempladas tales medidas específicas relacionadas con esta materia<sup>3</sup>.

**2.55.** En los casos en los que la ONIF obtuvo información, y un posible indicio de riesgo fiscal fue estimado, esta información fue enviada al DIFT y al Departamento de Gestión Tributaria. Los Servicios Centrales de estos Departamentos la analizaron y la remitieron a las Dependencias Regionales. En otros casos, la remisión a las Dependencias Regionales pudo hacerse directamente desde la ONIF. En 2018 se produjo la introducción de aplicaciones informáticas para la remisión de selecciones.

**2.56.** Los distintos Servicios Centrales de la AEAT, incluida la ONIF, tienen atribuida la ejecución de trabajos de selección y análisis de riesgo de contribuyentes cuya comprobación e investigación resultará preferente para las DRI. Estas, mediante valoraciones de factores como su capacidad de carga, el cumplimiento de la planificación y los objetivos, el volumen de contribuyentes seleccionados en el conjunto de programas y la eficacia presunta de la actuación, determinan los procesos de revisión efectivamente llevados a cabo. Las selecciones efectuadas y remitidas a las DRI no contienen una valoración de los indicios de riesgo fiscales hallados. En los casos en que las selecciones de colectivos no fuesen objeto de un procedimiento de comprobación, el motivo de tal decisión no fue aportado a los Servicios Centrales. La ONIF, a través de aplicaciones informáticas, puede conocer si los contribuyentes que formaron parte de sus selecciones fueron objeto de algún procedimiento de comprobación, pero no el contenido exacto del resultado.

**2.57.** No existe un procedimiento establecido para la comunicación a las Dependencias de Gestión de los colectivos que no fueron objeto de comprobaciones por las DRI<sup>4</sup>.

**2.58.** No existe en la organización de la AEAT una unidad que centralice el seguimiento y evaluación del resultado obtenido por las diferentes oficinas y Dependencias para realizar su valoración a efectos de decidir una posible continuación o la adecuación de los criterios con los que se ejecutaron<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> En relación con las alegaciones a este punto debe señalarse que los Planes Parciales de Inspección incluyeron medidas cuya ejecución excedía de su competencia. Por su parte, los Planes Parciales de Gestión no incluyeron medidas similares y el de Aduanas contuvo uno genérico de control del valor en aduanas del comercio exterior.

<sup>4</sup> En relación con las alegaciones a este punto debe señalarse que la información remitida a las Dependencias de Inspección Financiera y Tributaria que no fue utilizada por estas no fue enviada a las Dependencias de Gestión Tributaria, por lo que no pudo ser tenida en cuenta en la selección de estas unidades.

<sup>5</sup> En relación con las alegaciones a este punto debe señalarse que la información recabada en los trabajos de fiscalización fue obtenida de diferentes unidades, dado que no había una unidad que centralizase la información.



## II.2.2.2. CONTENIDO DE LAS ACTUACIONES PREVISTAS EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AEAT

**2.59.** El Plan Anual de Control Tributario ha de contener las directrices generales anuales de la planificación de la AEAT del periodo, mediante la determinación de las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y de los criterios básicos de desarrollo.

**2.60.** En 2016, la captación de información iniciada en años anteriores tuvo continuidad y el Plan incorporó actuaciones relativas al análisis de riesgo de operadores y a las comprobaciones de beneficios obtenidos por los distintos agentes económicos. En este periodo entró en vigor la reforma contenida en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las nuevas herramientas informáticas y la explotación de las bases de datos han formado parte de ese control.

**2.61.** En 2017, además de las actuaciones anteriores, se introdujeron las colaboraciones con administraciones tributarias de otros países para la comprobación de los beneficios obtenidos en las actividades de publicitar bienes y servicios a través de marketing de afiliación, los análisis de nuevos medios de pago, así como la explotación de la información disponibles en Internet y la divulgación de las obligaciones de los operadores en comercio electrónico para facilitar el cumplimiento voluntario.

**2.62.** En 2018 se prestó atención a modelos de distribución conocidos, como la triangulación de envíos o las denominadas “tiendas de tiendas” instaladas en las páginas web. Estos modelos son novedosos respecto a ejercicios anteriores.

**2.63.** Los Planes Parciales de Control Tributario de las Áreas de Inspección Tributaria recogieron las actuaciones en el ámbito del comercio electrónico de los Planes Anuales de Control Tributario de los tres años fiscalizados. La terminología utilizada no es uniforme, sino que utiliza las expresiones de comercio electrónico, economía digital u otras denominaciones que hacen referencia al ámbito objetivo regulado por la Ley 34/2002.

**2.64.** El contenido de la planificación pone de relieve la dificultad de aplicar este control a este tipo de actividad económica. El contenido de algunas actuaciones ha sido examinado en las reuniones del grupo Fiscalis. Se trata de un grupo de trabajo donde se comparten experiencias y es un instrumento de cooperación entre administraciones fiscales en el ámbito europeo. En 2016 tuvo lugar una reunión del grupo en la que se plantearon sugerencias, muchas de las cuales aparecen reflejadas en la planificación del periodo comprendido en la fiscalización.

**2.65.** Respecto a los indicadores, la planificación de estos ejercicios no asignó ninguno a esas actuaciones. Dada esta ausencia, los resultados de las actuaciones fueron atribuidos a otros indicadores del Plan Parcial de Inspección, por lo que no es posible obtener ni la previsión esperada de estas actuaciones ni su ejecución. Las actuaciones del Plan de 2017 atribuidas a este ámbito también fueron consideradas como ejecución de las actuaciones de comprobación de prácticas de elusión fiscal de multinacionales y empresas con actividad transfronteriza, y en concreto en “las medidas de control de entidades que operen internacionalmente en el ámbito de la economía digital”. Tanto las actuaciones en materia del comercio electrónico como las de comprobación estuvieron atribuidas a la ONIF<sup>6</sup>.

**2.66.** Los Planes de Control Tributario de 2015 y 2016 señalaron la economía digital como sector caracterizado por la utilización de nuevas tecnologías que permiten la adquisición de bienes y servicios y que han modificado la forma de relacionarse los agentes económicos. Algunas actuaciones previstas en los Planes de Control Tributario de 2016, 2017 y 2018 tuvieron por objeto el desarrollo de tecnologías relacionadas con el *big data*. Se trata de herramientas diseñadas

---

<sup>6</sup> Pese a lo manifestado en las alegaciones, muchas de las actuaciones previstas en relación con el comercio electrónico no tenían como objetivo actuaciones inspectoras y, por otra parte, la planificación del DIFT utiliza indicadores que miden esa clase de actuación inspectora.

específicamente cuya finalidad se dirige a la identificación de relaciones entre contribuyentes. Estas actuaciones no han sido revisadas, dado que han sido estimadas fuera del ámbito objetivo de comercio electrónico definido por la Ley 34/2002. La planificación también incluyó actuaciones relativas a las criptomonedas. Dadas las características atribuidas al comercio electrónico por el ONTSI, las criptomonedas no se consideran medio de pago utilizado en el comercio electrónico y las actuaciones relacionadas con ellas no han de ser vinculadas con las operaciones de la Ley 34/2002.

**2.67.** Para facilitar la exposición, las actividades se han clasificado en actividades de análisis y captación de información y en actuaciones de comprobación.

*II.2.2.2.a) Actuaciones de análisis y captación de información*

**2.68.** En los Planes de 2016 y 2017 se incluyeron actuaciones relacionadas con el análisis y la captación de información en términos muy similares. En 2018 el análisis de información fue formulado y dirigido a sectores, algunos de ellos inéditos hasta ese momento.

**2.69.** Empezando por las actuaciones iniciadas antes de 2016, el estudio de las tiendas *online* fue finalizado en 2017 con un manual situado en la intranet y su difusión fue realizada mediante cursos. La ONIF actualizó sus manuales en 2018, pero no tiene conocimiento del uso dado a los mismos o de la valoración de sus usuarios.

**2.70.** La relación de actividades formativas realizadas durante el periodo fiscalizado se resume en el Cuadro 18.

**Cuadro 18: Actividades formativas en comercio electrónico en 2017**

Nº de actividades formativas	Actividad formativa	Asistentes	Nº de horas	Coste en euros
1	Cloud Computing	22	13	7.840,56
1	Comercio electrónico y economía colaborativa	45	4	6.141,49

Fuente: a partir de datos proporcionados por la AEAT

**2.71.** Otras actividades formativas desarrolladas por la ONIF en 2018 tuvieron como contenido las criptomonedas y utilizaron una plataforma *e-learning*. El diseño de los cursos sobre criptomonedas permitió el seguimiento de 2.890 usuarios. Este método, dado el amplio colectivo que forma la AEAT, puede considerarse más apropiado y el coste fue mucho más reducido.

**2.72.** En 2016 el Plan de Control Tributario continuó las previsiones del Plan de Control Tributario de 2015 de captación de información sobre operadores de riesgo que pudiera ser utilizada en la comprobación de la correcta tributación de los contribuyentes. Esta información, tras su análisis, fue incorporada a la base de datos de la Agencia Tributaria con el objetivo de identificar los dominios utilizados o con el de identificar a los anunciantes. Para la captación de información se ha atendido a múltiples fuentes y se contó con la colaboración del DIT. Esta actuación se mantuvo en la planificación de 2017.

**2.73.** La información obtenida durante los años ha dado lugar a un indicador, creado en 2015, denominado "economía digital". Este indicador está integrado en una base de datos que incorpora la información disponible sobre los contribuyentes<sup>7</sup>. El rasgo que define el marcador (existencia de un carrito en la página web) sirvió de base para la identificación y explica el resultado obtenido. En

<sup>7</sup> En relación con las alegaciones a este punto debe señalarse que existe un subindicador dentro del indicador de "economía digital" denominado "indicador economía digital", con el mismo número de contribuyentes que el indicador global. Todos los demás son más reducidos.

el transcurso de los años, el resultado de otras captaciones de información se ha ido incorporando al marcador genérico de “economía digital”. Estas incorporaciones han creado 13 diferentes submarcadores dentro del genérico de “economía digital”. El indicador incluye colectivos de contribuyentes con publicidad en Internet, con ingresos por publicidad, listas de dominios, o identifica contribuyentes que operan en plataformas. No existe una relación cerrada y permite la incorporación de nuevos colectivos.

**2.74.** El resultado global de los colectivos identificados en el indicador de “economía digital” fue de 212.315 contribuyentes a finales de 2018, aunque el total de contribuyentes censados superó los 52 millones. Clasificadas por su naturaleza jurídica, el número de personas físicas y sociedades mercantiles incluidas es significativamente bajo, 176.666, y sin embargo el indicador incorpora los datos de 5.198 Corporaciones Locales y de 1.533 organismos públicos.

**2.75.** La fuente de la información fue variada, y destacan los requerimientos de datos a entidades financieras, las informaciones recibidas por otras administraciones tributarias en el marco de la asistencia internacional o en el marco de convenios o las captaciones de datos abiertos de la propia red. Se trata de actuaciones complejas por los medios necesarios para su ejecución. La utilización de la información no es conocida, la calidad de la información no es objeto de valoración y su actualización no está asegurada.

**2.76.** Este indicador de “economía digital” no recoge la totalidad de la información de que dispone la Agencia sobre actividades económicas realizadas mediante Internet o medios electrónicos. De las revisiones efectuadas sobre el régimen especial a los servicios de telecomunicaciones y a los prestados por vía electrónica en IVA, se pudo comprobar que solo el 26% del total de censados a 31 de diciembre de 2018 estaba incluido en el indicador “economía digital”<sup>8</sup>.

**2.77.** Otros datos obtenidos no se cargaron en este indicador, sino en bases de datos de detalle creadas específicamente para el alojamiento de esa información, como por ejemplo alquileres inmobiliarios o marcas comerciales. El 60% de la información que consta en esas bases con un contenido específico o de detalle no puede ser asociado a un NIF. En este caso, los datos sin identificar no se incorporan al indicador de “economía digital”.

**2.78.** Un sector que ha sido objeto de especial atención ha sido el de los alquileres. La ONIF rastreó 1.152.404 anuncios de alquiler y realizó estudios de frecuencia con el criterio de la inserción de más de cinco anuncios en 2016 y 2017. Una aplicación de detalle contiene toda la información disponible de las capturas y ha sido actualizada en 2018 y 2019. La información obtenida de la descarga de anuncios fue utilizada para la inclusión de avisos a los contribuyentes de su obligación de declarar tales ingresos. El seguimiento de la eficacia de los avisos de rentas por alquileres fue realizado hasta 2016 por el Departamento de Gestión Tributaria. Posteriormente el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas continuó el seguimiento, pero la técnica utilizada difiere y no es posible la comparación de los análisis efectuados.

**2.79.** La cesión de uso de viviendas con fines turísticos ha sido objeto de una declaración informativa creada en mayo de 2018. Esta declaración está aportando información de más calidad, aunque todavía existen algunas dificultades en su implantación entre las plataformas, debido a su novedad.

**2.80.** La Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y del comercio digital, impone, entre las obligaciones de información general, la comunicación de los datos que permitan la identificación del prestador de servicios y, en concreto, del número de identificación fiscal. La obligación de identificación está prevista de la Directiva 2000/31/CE. El Ministerio de

---

<sup>8</sup> El Tribunal no puede compartir el contenido de la alegación de la AEAT a este punto. El indicador recoge el resultado de actuaciones de captación de información y, en este sentido, mide la eficiencia de tales actuaciones. Los resultados obtenidos relativos a los 176.666 contribuyentes identificados en el indicador muestran que el criterio utilizado por la AEAT para incluir contribuyentes en el mismo no es suficiente.

Industria, Energía y Turismo, en la actualidad Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, es competente para verificar el cumplimiento de esta identificación. La AEAT firmó un convenio con el Ministerio con la finalidad de intercambiar datos que permitieran a la AEAT la identificación de portales de comercio electrónico y de mejorar la calidad de la información. Tras la primera carga, no se recibió más información. El resultado obtenido fue la identificación de 204.190 contribuyentes con dominio en el momento de la revisión por este Tribunal y su relación está incorporada al indicador de “economía digital”. Durante los trabajos de fiscalización, el Servicio de Planificación y Relaciones confirmó a la ONIF la tramitación en curso de otro convenio con otra entidad pública que le permita recibir la información relativa a los dominios “.es”.

**2.81.** La AEAT obtuvo información mediante requerimiento de información dirigido a la CNMC, dadas sus atribuciones respecto al Sistema de Gestión de Datos de Abonado. El requerimiento enviado tenía una finalidad de identificación de contribuyentes, dada la opacidad de los anuncios publicados en páginas web, principalmente anuncios de alquiler. Una vez cumplidos los requisitos exigidos para su remisión, la información fue suministrada. Esta medida posibilitó la identificación de 106.569 contribuyentes en 2017. Esta información fue tratada e incorporada a los 136.601 mensajes dirigidos a propietarios de inmuebles en ese año por la AEAT. La información proporcionada por la CNMC no es actualizada y el número total de abonados desde la remisión de esta información hasta el segundo semestre de 2019 aumentó en 2.663.631, según datos extraídos de la página web de la CNMC.

**2.82.** Otra fuente de información de la Agencia son los requerimientos de información dirigidos a empresas privadas. A través de requerimientos dirigidos a entidades financieras, la AEAT ha obtenido información con la que ha desarrollado actuaciones de comprobación que serán tratadas más adelante.

**2.83.** En 2017 la ONIF realizó requerimientos dirigidos sobre franquicias de empresas de paquetería de tres empresas de logística. El criterio de la selección fue la oferta de servicios específicos identificados como relacionados con el comercio electrónico. En la selección fueron tenidos en cuenta el volumen de actividad y el área geográfica. La ONIF obtuvo la información relativa a 1.547 contribuyentes, clientes de las empresas requeridas, y elaboró una nota resumen de los resultados obtenidos.

**2.84.** Según dicha nota, solo el 22% de estos 1.547 contribuyentes estaban incluidos en el indicador de “economía digital”. Tras aplicar varios filtros, como el volumen de encargos, la selección fue reducida a 34 contribuyentes, lo que representa el 2%. Tras analizar sus declaraciones fiscales, el colectivo fue reducido de nuevo a 14, un 1% de colectivo inicial. Entre ellos se comprobó que al menos había uno que tenía gastos en transporte de más de 30.000 euros anuales y en su declaración no constaban ingresos por actividad económica. También identificó posibles indicios de incumplimiento de la obligación de declarar IVA de otros diez declarantes, aunque las conclusiones del estudio eran más ambiguas sobre el posible incumplimiento. Esta información no fue enviada a la DIFT ni al Departamento de Gestión Tributaria para su comprobación, por considerarse que los importes identificados eran bajos.

**2.85.** Uno de los motivos que justifican los análisis e investigaciones es aportar información relevante sobre los contribuyentes, dado que la información obtenida requiere el acceso a unas fuentes y precisa de un tratamiento específico. Se ha comprobado que, del total de 24 contribuyentes identificados en el informe sobre franquicias de empresas de paquetería, dos de ellos fueron objeto de comprobaciones inspectoras.

**2.86.** En la planificación de 2017 publicada en el BOE se incorporaron “los acuerdos de cooperación y suministros de información limitados a empresas “*sharing economy*”, como los alcanzados en otros países”. La celebración de tales acuerdos está incluida en las sugerencias del grupo de trabajo Fiscalis. En 2017 la ONIF elaboró un estudio teórico sobre este sector y tuvo

contactos con empresas del mismo. No se materializaron acuerdos de cooperación en ese ejercicio y en 2018 esta actuación no tuvo continuidad.

**2.87.** En 2017 se mantuvieron los programas de captación de información y se introdujeron como líneas de investigación la colaboración con administraciones de otros países para la comprobación de beneficios de la publicidad de bienes y servicios, el control de operaciones de importación y el análisis de nuevos medios de pagos, en concreto las plataformas mediadores de pagos y los pagos con dispositivos móviles.

**2.88.** La línea de colaboración con otras administraciones tenía un contenido relativo a la publicidad de bienes y servicios a través del marketing de afiliación. El procedimiento en esta actuación será tratada más adelante en detalle en lo que se refiere a las comprobaciones de obtención de beneficios. La información obtenida fue incluida en un submarcador de “economía digital”, distinguiendo aquellos contribuyentes con publicidad en Internet y aquellos con ingresos por publicidad *online*.

**2.89.** El control de operaciones de importación no corresponde al DIFT, sino al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, y sin embargo no está incluida en la planificación del Departamento que debería llevarla a cabo. En cuanto al contenido de esta medida, no es posible separar el control del comercio electrónico del control del comercio exterior, ya que en los resultados obtenidos en el control del comercio exterior no es posible distinguir aquellos que tienen su origen en una operación de comercio electrónico de los demás. Esta medida incluida en la planificación de 2017 no fue repetida en la de 2018.

**2.90.** Respecto a las pasarelas de pagos, a raíz de requerimientos de información se obtuvo información de una pasarela que posibilitó actuaciones de comprobación, pero sin que dieran lugar a los análisis teóricos previstos. Por último, respecto a los pagos con dispositivos móviles no se llegaron a efectuar actuaciones, aunque debe tenerse en cuenta que este medio de pago no es muy utilizado en las operaciones de comercio electrónico, según los estudios publicados.

**2.91.** En 2016 la ONIF inició el análisis y la explotación de la información disponible en Internet para descubrir actividades o rendimientos ocultos o el tráfico ilícito de bienes, a través de la captación de información sobre ventas efectuadas en sitios destinados a la subasta y comercio de productos a través de Internet, con una preselección de veinte empresas. El umbral para la preselección estuvo en una estimación de ventas de 50.000 euros en un plazo de siete meses. No se efectuaron actuaciones inspectoras por ausencia de indicio de riesgo, aunque tres de los veinte contribuyentes seleccionados fueron incluidos en alguna medida de control específica.

**2.92.** La captación de información sobre ventas en sitios destinados a subasta volvió a ejecutarse en 2017. Los resultados obtenidos fueron la identificación de un total de 3.979 ofertantes, de los que 1.689 pudieron ser identificados con el NIF, y la descarga de un total de 7.220.113 registros, de los que la mitad correspondía a contribuyentes identificados. Un informe estudió las declaraciones fiscales y los movimientos bancarios de cinco sociedades y sus administradores e identificó y analizó otras sociedades que tuvieran los mismos administradores. No se identificaron indicios de riesgo que dieran lugar a procedimientos inspectores. La información obtenida fue enviada a la Seguridad Social.

**2.93.** En el plan de 2018 se abordaron nuevos sectores como la triangulación de envíos, las tiendas instaladas en páginas web y la actividad realizada por trabajadores mediante unos servicios prestados a través de páginas web. Las líneas de investigación iniciadas no obtuvieron resultados que derivasen en posteriores actuaciones o no estaban finalizadas en el momento de la realización de los trabajos de fiscalización, por lo que sus resultados no fueron examinados.

**2.94.** En resumen, todos estos resultados ponen de relevancia la extremada dificultad de obtención de una información válida que permita la realización de actuaciones posteriores de comprobación. La información obtenida mediante convenios de colaboración con otras administraciones

nacionales, intercambio de información con otras administraciones extranjeras y requerimientos a personas privadas fueron el resultado de actuaciones individuales. La información obtenida requirió una depuración mediante herramientas informáticas y fue completada con otra información.

**2.95.** No todas las captaciones realizadas ni la información recibida pudieron ser explotadas. Las razones fueron múltiples: bien porque no se pudo identificar correctamente a los contribuyentes, bien porque los umbrales para la remisión de la información obtenida a las oficinas o servicios centrales de los Departamentos de Inspección Financiera y Tributaria o de Gestión Tributaria para ulteriores comprobaciones hicieron que en determinadas ocasiones no se considerase la información de suficiente calidad y que no tuviera continuación.

**2.96.** Cuando la ONIF pudo identificar correctamente los datos disponibles, el resultado fue incorporado en un indicador de las bases de datos de la AEAT. Los datos no pueden ser actualizados según la fuente de la que provienen, y en otros casos no es posible saber la utilización por los usuarios. El indicador “economía digital” incluyó 176.666 personas físicas y sociedades mercantiles adecuadamente identificadas.

#### *II.2.2.2.b) Actuaciones de comprobación a contribuyentes*

**2.97.** La investigación y la captación de datos tuvieron una continuación en actuaciones de comprobación. Estas actuaciones de comprobación están dirigidas a sectores económicos concretos y son el resultado de la explotación de la información obtenida. Por la duración de los procedimientos, estas no fueron finalizadas en el año de inicio.

##### *1) Actuaciones de comprobación derivadas de información obtenida de empresas afiliadoras*

**2.98.** Las empresas afiliadoras son mediadoras de publicidad en Internet entre los vendedores de mercancías y los creadores de blogs y páginas web. El Plan de Control Tributario de 2016 incluyó actuaciones dirigidas a la comprobación de la tributación de negocios que operen a través de la red y, en concreto, comprobaciones de beneficios obtenidos por los distintos agentes económicos que utilizan Internet como medio de publicitar bienes y servicios a través del marketing de afiliación. En 2017 esta actuación relativa a los beneficios obtenidos por este sector tuvo su continuidad mediante la colaboración con las administraciones de otros países para dicha comprobación.

**2.99.** En este sector se ha solicitado información a varias empresas líderes ubicadas en tres Estados miembros de la UE. Respecto a una de las empresas, se efectuó una petición conjunta con otras administraciones de la UE enviada a la administración tributaria del país de establecimiento. La petición fue efectuada dentro de los mecanismos de cooperación establecidos. En la petición se solicitó la identificación de los códigos utilizados en páginas de comercio electrónico españolas. La administración tributaria que recibió la petición declaró que la empresa solo proporcionaría los datos solicitados si estuvieran referidos a contribuyentes en el marco de un procedimiento inspector. De las otras empresas se obtuvieron datos comunicados por sus respectivas administraciones tributarias. La respuesta de las dos administraciones afectaba a 4.538 perceptores identificados por un número de identificación fiscal o por una razón social y contenía información de pagos por un importe total de 41.586 miles de euros.

**2.100.** Por su parte, la ONIF realizó una búsqueda en 2015 para identificar a las empresas afiliadoras españolas mediante el análisis de las declaraciones resumen del total de las operaciones realizadas con clientes y proveedores cuyo volumen superase los 3.005,06€.

**2.101.** Con esta información, la ONIF identificó perceptores de ingresos no declarados en las declaraciones de Renta e Impuesto sobre Sociedades, pero no extrajo conclusiones que pudieran derivar en actuaciones a realizar directamente por esta Oficina y remitió la información obtenida a servicios del Departamento de Gestión Tributaria y del DIFT. Los resultados de esta actuación eran desconocidos por la ONIF y cada Departamento desconocía los resultados obtenidos por el otro.

**2.102.** La información enviada al Departamento de Gestión Tributaria afectaba a 2.935 contribuyentes. Esta información fue revisada por el Departamento y este llegó a la conclusión de que afectaba a un número elevado de contribuyentes, que era imposible contrastar la información recibida con otras fuentes y que, en ocasiones, la información era incompleta e impedía identificar a los contribuyentes correctamente. La actuación llevada a cabo fue el envío de una carta a 2.074 contribuyentes en la que se les hacía saber que la AEAT disponía de información sobre la percepción de esos ingresos. El envío de las cartas se realizó desde los Servicios Centrales y las oficinas fueron informadas para resolver las dudas que se les pudieran plantear. Los restantes contribuyentes fueron descartados debido a errores e insuficiencias detectados en la información recibida.

**2.103.** Las oficinas no enviaron información sobre los resultados obtenidos a los Servicios Centrales del Departamento de Gestión Tributaria. Estos Servicios Centrales identificaron las declaraciones complementarias del IRPF relativas al ejercicio al que se refería la información y presentadas con posterioridad a la fecha del envío de las cartas por esos contribuyentes. Como máximo, se presentaron 239 autoliquidaciones con una deuda tributaria de 81.384 euros, aunque los Servicios Centrales no tenían certeza de la fuente de rendimientos declarada en esas autoliquidaciones.

**2.104.** El DIFT practicó actuaciones de comprobación respecto a 79 contribuyentes de los que había recibido información. Este Departamento tampoco tenía certeza de cuántas de estas actuaciones podían atribuirse a la información recibida. Los informes de resultados de los programas elaborados por el Servicio de Auditoría Interna (SAI) tampoco atribuyeron liquidaciones a esta actuación.

**2.105.** La información obtenida fue utilizada en la creación de un indicador en las aplicaciones de la AEAT. El indicador, incluido dentro del de “economía digital” antes mencionado, consta de dos submarcadores.

*2) Actuaciones de comprobación derivadas del análisis de riesgo de operadores de comercio electrónico*

**2.106.** Se trata de actuaciones que explotaron información obtenida a raíz de requerimientos dirigidos a determinadas entidades financieras con cuentas bancarias abiertas a favor de portales de internet de alquileres vacacionales o de pasarelas de pago. Los rendimientos detectados estaban relacionados con actividades de alquiler inmobiliario o con reservas de entradas. Los requerimientos permitieron la obtención de datos de trascendencia tributaria de contribuyentes e indiciarios de rendimientos de capital inmobiliario, cuya correcta tributación fue objeto de comprobación. No se iniciaron actuaciones de comprobación de los portales o pasarelas de pago propiamente dichos.

**2.107.** La información obtenida se refería a operaciones desarrolladas entre 2010 y 2016. La ONIF sometió los datos a un análisis. En esta actuación participó el DIT. La depuración fue una tarea compleja, en la que se completó la información obtenida con otra información fiscal disponible de los contribuyentes. Una vez finalizada, la información fue comunicada al DIFT o al Departamento de Gestión Tributaria de acuerdo las competencias y atribuciones de cada Departamento. Los datos podían requerir una segunda depuración y así, en varias ocasiones, el Departamento de Gestión efectuó una segunda revisión, ya que detectó envíos de registros en los que no estaban consignados datos esenciales como el DNI, pero no en todos los casos pudo completar los datos.

**2.108.** El primer requerimiento de información se produjo en 2015. El resultado obtenido fue comunicado al DIFT en 2015 y el Departamento de Gestión Tributaria efectuó actuaciones en 2016. Otras operaciones similares fueron efectuadas con un esquema de actuación parecido. Cada plataforma digital que fue objeto de actuaciones ha sido identificada con un número, del 1 al 5. No se trata de operaciones relacionadas directamente entre sí más allá de la fuente de la información,

un requerimiento a entidades financieras, y no fueron la base de un marcador en el censo como los requerimientos a empresas afiliadoras.

**2.109.** Las principales características de la información obtenida tras los requerimientos son objeto del Cuadro 19. La información obtenida de las cuentas abiertas a favor de la pasarela de pagos dio información de varias plataformas. Los datos relativos a tres plataformas fueron seleccionados. La mayor cantidad de información se obtuvo de los datos de las cuentas abiertas a favor de la plataforma nº 5.

**Cuadro 19: Resumen del resultado de requerimientos a entidades financieras.**

Información obtenida	Cuenta a favor de una pasarela de pago			5)	
	1)	2)	3)		
<b>Años</b>	Pagos entre 2010 y 2014	Pagos entre 2010 y 2014	Pagos entre 2010 y 2014	Pagos 2012 y 2013	Pagos entre 2014 y 2016
<b>Información obtenida</b>	973.465 transferencias en 149.944 cuentas bancarias			238.848 registros	53.664 registros
<b>Importe de los pagos en millones</b>	340			315	65,7

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT

**2.110.** De las cuentas de la pasarela de pagos, la ONIF obtuvo datos de pagos a favor de una sexta plataforma con 10.212 registros por un importe de 4.738 miles de euros. Los pagos fueron clasificados por su importe. En su análisis se llegó a la conclusión de que los pagos más bajos podían responder a suscripciones anuales de anuncios por su importe y no fueron consideradas indiciarias de rendimientos económicos. El fichero no incluía el NIF de los titulares de las cuentas. La información se consideró de baja calidad y no se consideró oportuno llevar a cabo el proceso de identificación.

**2.111.** De la información obtenida, se remitió al Departamento de Gestión Tributaria la información de las plataformas 1) y 2). Los datos remitidos al Departamento de Gestión Tributaria eran los pagos superiores a 3.000 euros de la plataforma 1) y todos los de la 2). La ONIF envió los datos de la plataforma 2) a la DRI, produciéndose una duplicidad de envíos de la misma información. El Departamento de Gestión Tributaria no tiene establecidas reglas de distribución de la información entre las oficinas, y la información fue enviada a todas las oficinas que a su juicio pudieran tener interés en la información. Los datos remitidos al Departamento y su tratamiento figuran resumidos en el Cuadro 20.

**Cuadro 20: Principales características de la selección de colectivos enviados al Departamento de Gestión Tributaria**

Año del envío	1)	2)
	2015	2017
Envío de información de pagos superiores a:	3.000€ euros	Todos los importes
Número de registros enviados por la ONIF a los Servicios Centrales	7.937 por un importe de 82 millones de euros	6.075
Número de registros enviados por los Servicios Centrales a las oficinas	7.001	5.547
Contenido de la actuación	Se trabajaron los 6.508 de mayor eficacia mediante el envío previsto de 3.110 cartas en 2016 y los demás comprobaciones limitadas	No hubo cartas, solo comprobaciones limitadas

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la AEAT

**2.112.** Las DRI recibieron información en cinco ocasiones relativa a los pagos más elevados. El resumen figura en el Cuadro 21. Los umbrales podían estar en 50.000 euros para personas físicas durante el periodo al que se referían los datos. Este umbral fue subiendo a 100.000 euros en un



periodo de tres ejercicios e incluso a 100.000 euros en un solo ejercicio. En el caso de personas jurídicas, los pagos debían ser superiores a 100.000 euros o incluso superiores a 150.000. Además el umbral debía reunir otras condiciones, como por ejemplo, en el caso de personas jurídicas, las imputaciones debían de superar el 50% de los ingresos de explotación declarados o que la imputación superase los ingresos de explotación declarados. Los umbrales más elevados fueron empleados en el último requerimiento.

**Cuadro 21: Información seleccionada para su remisión al DIFT**

1)	2)	3)	4)	5)
<b>Pagos entre 2010 y 2014</b>			<b>Pagos desde 2011 a febrero 2014</b>	<b>Pagos 2012 y 2013</b>
Para pagos superiores a 50.000 euros	Todos los ingresos eran inferiores a 50.000 euros	Cuentas con ingresos superiores a 100.000 euros	Personas físicas: ingresos superiores a 100.000 euros. Personas jurídicas: ingresos superiores a 100.000 euros e imputaciones de ingresos que superasen el 50% del total de ingresos de explotación o imputaciones superiores a los ingresos de explotación.	Primer envío: personas físicas sin rendimientos por actividades económicas con ingresos estimados en 2012 superiores a 100.000 euros. Segundo envío. Datos de empresas con ingresos presuntos superiores a 150.000 euros
<b>COLECTIVOS DE CADA PLATAFORMA</b>				
2.107 cuentas bancarias y 3.663 registros.	643 registros relativos a 358 cuentas bancarias	105 fichas de información con trascendencia fiscal tributaria	440 personas físicas y 131 personas jurídicas	397 personas físicas y 32 personas jurídicas

Fuente: elaboración propia a partir de información de la AEAT

**2.113.** Los umbrales estimaron el beneficio obtenido en el 10% de los pagos recibidos. La estimación de ese porcentaje de beneficio neto fue efectuada sin responder a criterios estadísticos de la actividad económica de alquileres. Todas estas condiciones fueron restringiendo los colectivos, de tal manera que el número de contribuyentes seleccionados no superó los 700 en ninguna ocasión.

**2.114.** Se solicitó información de los expedientes basados en la información remitida a los Departamentos. La respuesta recibida aparece en un Cuadro 22, en el que además se deja constancia de la muestra de expedientes realizada por este Tribunal.

**Cuadro 22: Actuaciones de control del cumplimiento de obligaciones tributarias según los datos proporcionados por el Departamento de Gestión Tributaria y el DIFT**

PLATAFORMA	DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA			DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN					
	Nº EXPEDIENTES			Nº EXPEDIENTES			IMPORTES		
	TOTAL	MUESTRA	%	TOTAL	MUESTRA	%	TOTAL	MUESTRA	%
1)	836	77	9	195	59	30	1.955.625	1.477.303	76
2)	155	53	34	--	--	--	--	-	--
3)	--	--	--	57	24	42	1.800.390	1.780.017	99
4)	--	--	--	125	31	25	1.957.823	1.539.107	78
5)	-	-	--	16	16	100	278.452	278.452	100
<b>TOTAL</b>	<b>991</b>	<b>130</b>	<b>13</b>	<b>393</b>	<b>130</b>	<b>33</b>	<b>5.992.290</b>	<b>5.074.879</b>	<b>85</b>

Fuente: elaboración propia a partir de información de la AEAT

**2.115.** De la plataforma 4), de un colectivo de 571 contribuyentes, las actas levantadas fueron 125 mientras que en la 5), de una selección de 429 contribuyentes, las actas relacionadas fueron 16. Los Servicios Centrales no disponían de los criterios utilizados para la selección de las actuaciones efectuadas en base a la información proporcionada, ya que las oficinas y las dependencias no la enviaron. La ausencia de actuaciones en las plataformas 3), 4) y 5) por las Dependencias de Gestión evidencia la falta de un procedimiento predefinido por el que las DRI hubieran de enviar la información recibida a las oficinas de gestión tributaria en el caso de no incorporar los registros enviados a sus actuaciones inspectoras de comprobación.

**2.116.** Los resultados proporcionados por el Departamento de Gestión Tributaria fueron obtenidos en una consulta de las liquidaciones practicadas a los contribuyentes incluidos en las relaciones enviadas por la ONIF, al carecer de información remitida por las oficinas. El Departamento de Gestión Tributaria ha proporcionado a este Tribunal dos relaciones de 991 expedientes de contribuyentes. Esta relación incluía las liquidaciones practicadas en concepto de tributos de los ejercicios 2011 a 2014. La relación fue verificada por este Tribunal con una muestra de 130 expedientes, el 13% de la relación enviada. El Tribunal identificó 24 expedientes, que representan más del 18% de la muestra, y el 2,4% del total de las dos relaciones enviadas por el Departamento, cuya motivación no estaba relacionada con rendimientos de capital inmobiliario ni actividades económicas relacionadas.

**2.117.** Las comprobaciones de control llevadas a cabo por el DIFT fueron también revisadas. El resumen de las comprobaciones efectuadas, así como la comparación de los resultados obtenidos en los diferentes colectivos, se expone en los siguientes Cuadros 23 a 25.

**2.118.** En concreto, los resultados de las comprobaciones en términos de actas firmadas a partir de 2015 figura en el Cuadro 23. La información obtenida en relación con la plataforma 1) fue enviada a este Departamento en 2015. Se ha constatado que en 2019 todavía había expedientes sin finalizar.

**Cuadro 23: Actas de inspección firmadas en cada colectivo**  
(importes en euros)

	2015		2016		2017		2018		2019	
	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe
1)	195	1.955.627	0	0	0	0	0	0	0	0
3)	0	0	33	1.699.637	16	100.755	2	0	6	0
4)	0	0	43	610.857	59	1.149.056	23	197.911	0	0
5)	0	0	0	0	16	279.436	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>195</b>	<b>1.955.627</b>	<b>76</b>	<b>2.310.494</b>	<b>91</b>	<b>1.529.247</b>	<b>25</b>	<b>197.911</b>	<b>6</b>	<b>0</b>

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la AEAT.

**2.119.** Respecto al concepto tributario, las principales figuras impositivas aparecen en el Cuadro 24. El IRPF supone el 77% del importe total, con 4.591.535 euros. Analizadas por modelo de acta, las actas con conformidad fueron 181, con el 53% de la deuda tributaria, y las actas con disconformidad de los contribuyentes han supuesto el 13% del número total de actas, con 808.108 euros.

**Cuadro 24: Conceptos tributarios de las actas liquidadas**  
(importes en euros)

	1)		3)		4)		5)		TOTAL	
	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe
I.R.P.F.	140	1.530.973	37	1.629.493	54	1.327.052	2	104.017	233	4.591.535
Impuesto Sociedades	21	202.811	7	542	26	342.861	9	146.430	63	692.644
I.V.A.	20	149.068	11	170.355	45	287.910	5	28.005	81	635.338
Otras	14	72.773	2	0	0	0	0	0	16	72.773
<b>TOTAL</b>	195	1.955.625	57	1.800.390	125	1.957.823	16	278.452	393	5.992.290

Fuente: elaboración propia a partir de datos de la AEAT.

**2.120.** Sobre el estado de la deuda liquidada, se revisaron 108 actas levantadas a contribuyentes incluidos en el colectivo de la plataforma 4). La deuda ingresada completamente representó el 71% y la deuda en periodo ejecutivo representó el 17%.

**2.121.** La muestra analizada estaba compuesta por 130 actas. Esta muestra representa el 84% de la deuda tributaria. La motivación de las actas de la muestra figura en el Cuadro 25. En las actas examinadas, la ocultación de actividad económica o de ingresos fue el motivo del 94% de las actas.

**Cuadro 25: Análisis de la motivación de la muestra de las actas levantadas**  
(importes en euros)

	1)		3)		4)		5)		TOTAL	
	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe	Nº actas	Importe
Ganancia patrimonial no declarada	0	0	0	0	5	222.074	0	0	5	222.074
Ocultación actividad económica	0	0	0	0	6	398.573	0	0	6	398.573
Ocultación ingresos	59	1.450.142	24	1.780.017	17	619.137	16	278.452	116	4.127.748
Otros	0	0	0	0	3	299.323	0	0	3	299.323
<b>TOTAL</b>	59	1.450.142	24	1.780.017	31	1.539.107	16	278.452	130	5.047.718

Fuente: elaboración propia a partir de datos de las aplicaciones de la AEAT.

**2.122.** En el Plan de Control de 2017 se incluyó la divulgación de las obligaciones de los operadores de comercio electrónico para facilitar el cumplimiento voluntario. Esta actuación, asignada al Departamento de Gestión aunque su Plan Parcial no la mencionó, consistió en los avisos incluidos en las campañas de renta por los ingresos procedentes de arrendamientos.

**2.123.** Este Plan también incluyó el control de operaciones de importación asociadas a transacciones de comercio electrónico. Esta actuación no estaba incluida en el Plan Parcial del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Como se ha señalado, no es posible diferenciar, entre los resultados del control del comercio exterior, los obtenidos por un control del comercio electrónico, ya que no presentan características diferentes ni tienen un tratamiento distinto. Esta razón impide atribuir unos resultados a esta actuación.

**2.124.** Las actuaciones sobre nuevos modelos de triangulación de envíos y de la tienda de tiendas en páginas web dieron como resultado en 2018 los estudios sobre la conveniencia de exigir la responsabilidad a las plataformas basándose en modelos similares existentes en otros países del entorno.

### *II.2.2.2.c) Otras actuaciones no incluidas entre las anteriores*

**2.125.** Aunque no estén directamente vinculadas con la planificación del control del comercio electrónico, la AEAT destacó las actuaciones sobre los grandes operadores que tuvieron lugar durante el periodo fiscalizado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con la ayuda de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI), al amparo de la evolución de la normativa como consecuencia del proyecto BEPS de la OCDE.

**2.126.** Algunas actuaciones desarrolladas finalizaron en actas en las que las operaciones efectuadas entre matriz y filial vinculadas fueron objeto de una valoración a precios de mercado. Otras actuaciones finalizaron con actas a empresas plataformas y proveedoras de servicios y mecanismos digitales que posibilitan el comercio electrónico por las rentas obtenidas en territorio español sin establecimiento permanente declarado. También se desarrollaron comprobaciones con otras empresas filiales de matrices cuya actividad es el desarrollo de aplicaciones informáticas. El incremento de las bases imponibles fue de 1.475.762.080 euros. La deuda tributaria total de las actuaciones descritas fue 427.683.396 euros.

**2.127.** En esta materia, la aprobación de acuerdos previos de valoración respecto a operaciones entre filiales y sus matrices multinacionales situadas en otro país son una vía para evitar tales situaciones. En julio de 2019 había uno firmado y otros tres en negociación que, de acuerdo con una estimación de la AEAT, podrían suponer un incremento de las bases imponibles estimadas de 500 millones de euros.

**2.128.** Las DRI han iniciado actuaciones inspectoras a contribuyentes en cuya selección fue tenida en cuenta la realización de ventas *online* por estos. Son actuaciones imputadas al Plan de Inspección de 2018 pese a estar en fase de instrucción. Los Servicios Centrales del Departamento no tenían una relación completa de las mismas.

## **II.3. ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA DE TRANSPARENCIA**

**2.129.** La Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la AEAT, por la que, entre otras medidas, se crea la ONIF en el DIFT y se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario, creó la Comisión de Coordinación del Plan General de Control de la Agencia con el cometido de efectuar el seguimiento de la ejecución de dicho Plan y de elaborar un informe anual sobre esta materia.

**2.130.** La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, establece la obligación de las Administraciones Públicas de publicar los planes y programas anuales y plurianuales en los que se fijan objetivos concretos, actividades, medios y tiempo previsto para su consecución. Según esta Ley, el grado de cumplimiento y los resultados de los planes y programas deberán ser objeto de evaluación y publicación periódica, junto con los indicadores de medida y valoración, en la forma en que se determine por cada Administración competente.

**2.131.** La evaluación ha sido atribuida, en el ámbito de la Administración General del Estado, a las Inspecciones Generales de Servicios. En lo que se refiere a la AEAT, esta función fue asumida por el SAI de la Agencia.

**2.132.** Las directrices publicadas en el BOE no contienen indicadores que cuantifiquen los objetivos a realizar, por lo que a partir de las directrices no es posible efectuar la cuantificación de los resultados. El Plan de Objetivos formula unos objetivos en términos monetarios y de actuaciones. No existe un documento que vincule las directrices publicadas con los indicadores del Plan de Objetivos. Este Plan de Objetivos no es publicado en el BOE junto con las directrices generales.

**2.133.** El SAI ha elaborado los informes de la inspección de los servicios para evaluar el cumplimiento y resultados de las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de cada año. Cada Departamento colabora en la elaboración de los informes.

**2.134.** Como resultados de las actuaciones analizadas en comercio electrónico, los informes atribuyeron diez expedientes finalizados en 2016 pero sin importe, y 32 expedientes en 2017 por un importe de 318 millones de euros. Las actuaciones del Plan de 2017 y comunicadas a este Tribunal estaban recogidas entre las relativas al área de prácticas de elusión fiscal de multinacionales y empresas con actividad transfronteriza, y en concreto en el apartado C) Control de entidades que operen internacionalmente en el ámbito de la economía digital. En 2018 el informe no cuantificó los resultados de estas actuaciones, y mencionó actuaciones que no fueron examinadas por este Tribunal por no estar completas y no tener un resultado materializado en un informe.

**2.135.** La AEAT está estudiando los términos de la publicación del Plan de Objetivos con un desglose limitado. Esta publicación debería ir acompañada de unos criterios que permitan su vinculación a las directrices generales. Los resultados de la evaluación del SAI no son objeto de publicación.

### **III. CONCLUSIONES**

#### **III.1. SOBRE EL ANÁLISIS DE LA MINI VENTANILLA ÚNICA (MOSS)**

**3.1.** El régimen especial aplicable a las operaciones de comercio electrónico ha facilitado el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los prestadores de los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, así como de las referidas a los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios que cumplieran las condiciones legalmente establecidas. Los contribuyentes que opten por este régimen cumplen sus obligaciones fiscales con la presentación de una declaración en su Estado miembro de identificación. Los que no ejerciten tal opción han de presentar una liquidación trimestral en cada Estado miembro de consumo en el que presten servicios (puntos 2.1 y 2.2).

**3.2.** El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, encargado de gestionar este régimen especial, cumple las disposiciones que le son de aplicación, tanto en las operaciones en las que España actúa como Estado miembro de identificación como en las que actúa como Estado miembro de consumo (punto 2.3).

**3.3.** Los sistemas y procedimientos cumplen la regulación aplicable y el Tribunal ha identificado algunos aspectos susceptibles de mejora, como determinados avisos al contribuyente en el momento de la presentación de la solicitud de admisión al régimen, cuando la solicitud formulada pueda conllevar a su denegación, y la forma de evitar este resultado en aquellos casos en los que se está produciendo un error por parte del solicitante. La información puesta en conocimiento mediante declaraciones presentadas en el régimen general del IVA debe ser aprovechada cuando tal información debe ser tenida en cuenta para la gestión del régimen especial (puntos 2.11 a 2.16 y 2.39).

**3.4.** En caso de ingresos parciales o sin ingreso total por sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembro de identificación, la AEAT no está utilizando el envío de recordatorios de pago, previsto en la normativa europea. Aunque esta medida no esté siendo totalmente efectiva en otros Estados miembro de Identificación que lo aplican, supone un procedimiento de gestión más simple que los previstos en la normativa interna. La verificación de la existencia de deudas susceptibles de ser compensadas debe ser un procedimiento aplicado en todo caso (puntos 2.31, 2.32 y 2.35).

**3.5.** Las deudas pendientes de pago no fueron comunicadas al Departamento de Recaudación durante el periodo fiscalizado. Durante la revisión de este Tribunal, se comunicó el acuerdo con este Departamento para la remisión de las liquidaciones impagadas (punto 2.32).

**3.6.** En la revisión de las exclusiones acordadas de oficio, se apreció que las bajas tenían efecto desde el momento en que se producían los hechos que daban lugar a la baja y no en el trimestre natural siguiente. El Tribunal comunicó este error al Departamento de Gestión Tributaria, que lo transmitió al Departamento de Informática para su corrección (punto 2.40).

**3.7.** Los sujetos pasivos pueden recuperar las cuotas de IVA soportado al margen de este régimen especial. La competencia para la regularización de las liquidaciones corresponde al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y durante el periodo se produjeron actuaciones de comprobación sobre un contribuyente inscrito en este régimen (puntos 2.33 y 2.34).

**3.8.** El Equipo Central de Información ha recibido comunicaciones de comprobaciones efectuadas a entidades establecidas en otros Estados y ha participado en nueve de ellas. En una única ocasión realizó una solicitud de control (punto 2.45).

### **III.2. SOBRE EL ANÁLISIS DE LA PLANIFICACIÓN ANUAL DE LA AEAT**

**3.9.** El Plan de Control Tributario de la AEAT definió las directrices generales de la planificación de la Agencia del periodo mediante la determinación de las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y de los criterios básicos de desarrollo de las actuaciones. Entre las áreas detectadas en 2013, el comercio electrónico fue reconocido como sector que requiere una atención preferente (puntos 2.47 a 2.51).

**3.10.** La primera tarea era la adquisición del conocimiento de la realidad económica. La Oficina Nacional de Investigación del Fraude tiene atribuida la realización de trabajos de investigación y análisis y fue la unidad competente en esta materia. Dentro de esta Oficina, se creó en 2013 un grupo de trabajo en el que participaron representantes de las áreas de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y posteriormente de los Departamentos con competencias en las materias estudiadas (punto 2.52).

**3.11.** Los medios tradicionales de obtención de información por la AEAT no eran suficientes ni adecuados. El estudio y análisis requirió la colaboración del Departamento de Informática. Una vez estimado un posible indicio de riesgo fiscal, esta información era enviada al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria o al Departamento de Gestión Tributaria y/o sus Dependencias Regionales para que efectuasen las actuaciones de control y comprobaciones (puntos 2.53 y 2.54).

**3.12.** Las previsiones de los Planes de Control Tributario del periodo fiscalizado en esta materia fueron desarrolladas en los Planes Parciales de Inspección. Las actuaciones previstas en los Planes Parciales de Inspección incluyeron medidas cuya ejecución entraba en la competencia de otros Departamentos, como el control de operaciones de importación asociadas a transacciones de comercio electrónico o la difusión específica en la página web de la Agencia de información sobre las obligaciones de los operadores de este tipo de comercio. Los Planes Parciales de los Departamentos competentes por la materia, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y Departamento de Gestión Tributaria, no desarrollaron tales medidas (punto 2.54).

**3.13.** La información sobre los riesgos remitida por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude no es valorada. Tras recibirla, las Dependencias Regionales, teniendo en cuenta sus circunstancias de carga de trabajo y recursos, determinaron los procesos de revisión efectivamente llevados a cabo. En los casos en que las selecciones de colectivos no fuesen objeto de un procedimiento de comprobación, el motivo de tal decisión no fue comunicado a los Servicios Centrales (punto 2.56).

**3.14.** No existió un procedimiento de comunicación de oficio de los colectivos que no fueran objeto de procedimiento de comprobación por las Dependencias Regionales de Inspección a las Dependencias Regionales del Departamento de Gestión Tributaria (punto 2.57).

**3.15.** Los resultados obtenidos por las Dependencias no siempre fueron conocidos por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude. No existe una unidad en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria que centralice el seguimiento y evaluación del resultado obtenido por las diferentes oficinas y Dependencias para realizar su valoración a efectos de decidir una posible continuación o la adecuación de los criterios con los que se ejecutaron (puntos 2.56 y 2.58).

**3.16.** El contenido de las actuaciones pone de manifiesto la dificultad de la materia y es homologable a las actuaciones de otras administraciones e incluso innovador en ocasiones. No existe un indicador para estas actuaciones similar a otros previstos en la planificación del Departamento. Hubo algunas actuaciones que fueron imputadas a dos áreas del mismo Plan en 2017 (puntos 2.64 y 2.65).

**3.17.** Las primeras actuaciones iban dirigidas al análisis y conocimiento, para su posterior utilización en procedimientos de comprobación. Esta información, tras su análisis, fue incorporada a la base de datos de la Agencia Tributaria. La captación partía de elementos considerados clave para la delimitación de los colectivos seleccionados (puntos 2.72 y 2.73).

**3.18.** En la comparación de los contribuyentes identificados con el total del censo, el resultado obtenido es limitado e incluye entidades del sector público. Otras veces, la información fue almacenada en bases de datos creadas para tal finalidad, pero en estas bases el 60% de la información no está correctamente asociada a un NIF. No hay constancia de la valoración de la utilidad de los indicadores ni de las bases de datos creadas. En materia del alquiler, la creación de una declaración informativa en 2018 fue la solución más reciente e innovadora (puntos 2.74 a 2.77).

**3.19.** Para la captación de información se ha atendido a múltiples fuentes: los requerimientos de datos, las informaciones recibidas por otras administraciones tributarias en el marco de la asistencia internacional o en el marco de convenios o las captaciones de datos abiertos de la propia red. Se trata de actuaciones complejas por los medios necesarios para su ejecución, pero su actualización no siempre está asegurada. Las actuaciones de captación de información dieron origen a indicadores o renvíos de información a los Departamentos para su explotación. Otras veces no fueron utilizados por no ser posible la completa identificación de los contribuyentes o por la baja calidad de la información obtenida, pese a que fueran identificados algunos contribuyentes (puntos 2.75 a 2.85).

**3.20.** Algunas actuaciones no fueron realizadas, como “los acuerdos de cooperación y suministros de información limitados a empresas *“sharing economy”* como los alcanzados en otros países” o el análisis de nuevos medios de pagos como las plataformas mediadores de pagos. La ONIF sustituyó la primera previsión por reuniones o requerimientos. El análisis de los pagos con dispositivos móviles no fue realizado, aunque debe tenerse en cuenta que este medio de pago no tuvo una elevada utilización en el periodo de la fiscalización (puntos 2.86 y 2.90).

**3.21.** En el periodo fiscalizado se delimitaron colectivos a partir de información obtenida de entidades financieras. La información bancaria reflejó cobros que podían ser indiciarios de rendimientos de capital inmobiliario cuya correcta tributación fue objeto de comprobación. Entre estas actuaciones no se comprobaron los portales o pasarelas de pago propiamente dichos. En las comprobaciones participaron el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y el Departamento de Gestión Tributaria según la naturaleza de la actuación a realizar (puntos 2.106 a 2.121).

**3.22.** Las condiciones definitorias de los colectivos para su envío al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria fueron elevándose durante el periodo de fiscalización y en su determinación no se utilizaron criterios estadísticos extraídos de la actividad económica, sino una estimación sin contrastar. Las Dependencias Regionales realizaron la selección de los contribuyentes objeto de comprobación sin necesidad de justificarla y los Servicios Centrales no efectuaron una valoración de la utilización de la información remitida. Las Dependencias Regionales de Inspección no

enviaron a las oficinas de gestión la información que no fue incluida en tales selecciones (puntos 2.113 y 2.115).

**3.23.** Los resultados facilitados por el Departamento de Gestión Tributaria estaban formados por las liquidaciones extemporáneas practicadas a contribuyentes incluidos en la selección. Este Tribunal constató, mediante muestreo, la existencia de un porcentaje de liquidaciones sin relación con la información recibida. De la muestra realizada, el 77% de las liquidaciones practicadas por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria fueron levantadas en concepto de IRPF y el 94% por motivos de ocultación de actividad económica o de ingresos (puntos 2.116, 2.119 y 2.121).

**3.24.** Las comprobaciones efectuadas a empresas tecnológicas no estaban incluidas entre las medidas planificadas en relación con el comercio electrónico (puntos 2.125 a 2.128).

### **III.3. SOBRE EL ANÁLISIS DE LA TRANSPARENCIA**

**3.25.** Los programas y planes anuales y plurianuales han de ser objeto de publicación. Su cumplimiento y resultados deben ser evaluados y el resultado de tal evaluación publicado. La evaluación del cumplimiento de planes y programas anuales y plurianuales fue asumida por el Servicio de Auditoría Interna en tanto que órgano de apoyo a los órganos rectores para el más adecuado cumplimiento de los programas de actuación (puntos 2.130 y 2.131).

**3.26.** La planificación operativa de la AEAT está formada por las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, publicadas en el BOE, el Plan Anual de Control, formado por los Planes Parciales, y el Plan de Objetivos. Las directrices no contienen indicadores a partir de los cuales los resultados obtenidos puedan ser medidos. El Plan de Objetivos no es publicado, pero contiene indicadores que representan el conjunto de medidas a realizar para alcanzar los objetivos propuestos. Existe un debate sobre el contenido del Plan de Objetivos que debería ser objeto de publicación. Sin embargo, la publicación de los resultados del Plan de Objetivos no proporciona información de los resultados en los términos previstos de las directrices. El informe de auditoría del Servicio de Auditoría Interna no es publicado (puntos 2.47, 2.132 a 2.135 ).

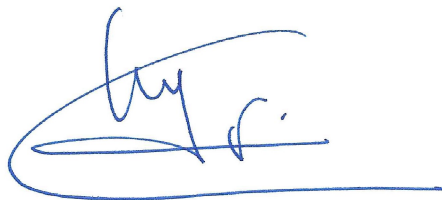


#### IV. RECOMENDACIONES

- 4.1.** Sería conveniente que la Agencia mejorara, en la línea señalada en este Informe, algunos aspectos de las aplicaciones informáticas diseñadas para la gestión de la Mini Ventanilla Única, con objeto de facilitar el procedimiento de inscripción así como el funcionamiento de la misma.
- 4.2.** Se recomienda a la Agencia adoptar todas las medidas disponibles para asegurar el cobro con mayor agilidad de las deudas derivadas de liquidaciones del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
- 4.3.** Sería conveniente que todas las medidas de la planificación de la Agencia se adecuen a las características del comercio electrónico, que estas se incluyan en los Planes Parciales de los Departamentos que han de desarrollarlas y que todas cuenten con indicadores apropiados.
- 4.4.** Se recomienda a la Agencia asegurarse de que los colectivos vinculados al comercio electrónico cuyo riesgo fiscal es más elevado sean objeto de una comprobación adecuada.
- 4.5.** Convendría que la Agencia designase un coordinador que conozca todos los aspectos de la ejecución de las actuaciones relativas al control de las operaciones de comercio electrónico, incluidos los resultados obtenidos, con la finalidad de evaluar todas las actuaciones y proponer los cambios a seguir para la mejora de los resultados.

Madrid, 30 de abril de 2020

LA PRESIDENTA

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized initial 'M' followed by a series of loops and a long horizontal stroke at the bottom.

Fdo. María José de la Fuente y de la Calle





TRIBUNAL DE CUENTAS

**ALEGACIONES FORMULADAS**





TRIBUNAL DE CUENTAS

### **RELACIÓN DE ALEGANTES**

- Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Exdirector General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria





TRIBUNAL DE CUENTAS

**ALEGACIONES FORMULADAS POR EL DIRECTOR GENERAL DE LA AGENCIA  
ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**







**N. REF.: SEA 124/19**

**Asunto: Remisión de anteproyecto de informe a efectos del trámite de alegaciones**

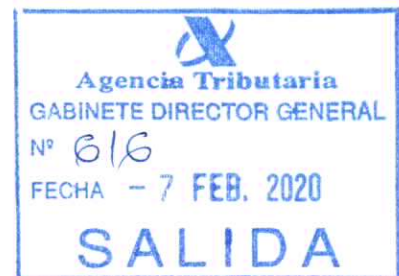


Se remiten las alegaciones que formula la Agencia Tributaria en relación con el anteproyecto de Informe de fiscalización de las medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de comercio electrónico, ejercicios 2016, 2017 y 2018.

Madrid, 7 de febrero de 2020

EL DIRECTOR GENERAL

Jesús Gascón Catalán



**SR. PRESIDENTE DE LA SECCIÓN DE FISCALIZACIÓN  
TRIBUNAL DE CUENTAS**





N. REF.: SEA 124/19

## **ALEGACIONES AL ANTEPROYECTO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE COMERCIO ELECTRÓNICO, EJERCICIOS 2016, 2017 Y 2018, DEL TRIBUNAL DE CUENTAS**

En relación con el anteproyecto de informe de referencia, recibido el 10 de enero de 2020, del Tribunal de Cuentas, se formulan las siguientes alegaciones:

### **PRIMERA.- MINI VENTANILLA ÚNICA (MOSS)**

En relación con los recordatorios de declaración o pago emitidos por España como EMID, señala el **apartado 2.30** del anteproyecto de informe que *“en caso de impago de una declaración, el primer recordatorio de pago es siempre responsabilidad del EMID y el plazo para efectuarse finaliza el décimo día siguiente a aquel en que hubiera debido realizar el pago. Todos los recordatorios efectuados durante 2016, 2017 y 2018 fueron notificados fuera de plazo. Esta incidencia fue sustancialmente corregida a lo largo de 2019 de forma que, de los recordatorios enviados por el segundo trimestre de 2019, solo cuatro estaban fuera de plazo. La información de los recordatorios enviados puede ser consultada por cualquier Estado miembro respecto a todos los censados en cualquier Estado”*. A este respecto, debe tenerse en cuenta que todos los recordatorios de declaración efectuados por España como EMID (los más numerosos) se han emitido dentro del plazo establecido al efecto en el artículo 60 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Únicamente los recordatorios de pago han sido los emitidos fuera de plazo, debido a las siguientes circunstancias:

Para saber si los contribuyentes identificados en España han pagado, se necesita la información de las autoliquidaciones y pagos, que es enviada por los bancos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) los días 31 y 16 de cada mes.

La información de los pagos efectuados hasta el día 20 del mes es recibida, en principio, por la AEAT el día 31 del mes, salvo que haya algún error, en cuyo caso la recepción se demora unos días más. Por tanto, el día 30 del mes, que es cuando se deberían enviar los recordatorios de pago conforme al artículo 63 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 aún no se dispone de la información sobre los pagos hechos hasta el día 20.



La información de los pagos efectuados entre el día 20 de un mes y el día 5 del mes siguiente es recibida el día 16 (pero también se pueden retrasar algunos días hasta que están depurados).

Con el objeto de evitar enviar recordatorios de pago a contribuyentes que efectivamente hubiesen pagado, aunque fuera de plazo (del día 20 al final del mes), se consideró conveniente no enviar los recordatorios hasta tener constancia fehaciente de que el pago no se hubiese producido antes del final del mes (de abril, julio, octubre o enero).

Para ello, los recordatorios se han venido calculando una vez recibida la información relativa a pagos hechos entre el día 20 y el 5 del mes siguiente, esto es, como pronto, el 16 del mes siguiente al del plazo de declaración (normalmente unos días después pues la información se recibe efectivamente más tarde).

Además, una vez generados los recordatorios, se necesita un plazo de revisión antes de su envío: cada recordatorio de pago es revisado antes de enviarse al contribuyente pues en algunas ocasiones se ha detectado que el pago sí se ha efectuado, pero, por errores cometidos por el contribuyente al consignar la referencia del mismo, el pago del contribuyente no queda automáticamente ligado a la declaración, por lo que la vinculación debe efectuarse manualmente. Esta revisión también conlleva un retraso en el envío de recordatorios de pago.

Todo lo anterior implica que los recordatorios de pago no se hayan enviado dentro de los 10 días siguientes a la finalización del plazo de declaración, pero se considera que el retraso está justificado por razones de prudencia en el envío, al intentar evitar emitir recordatorios a contribuyentes que sí hayan procedido al pago de sus deudas.

En cualquier caso, se ha logrado mejorar los plazos en 2019, tal y como se indica en el informe.

En relación con la recaudación de deudas MOSS y recordatorios de pago emitidos por España como EMCON (**apartados 2.32 y 3.4** del anteproyecto de informe), la AEAT comenzó a trabajar en la recaudación de deudas MOSS devengadas en España (España como EMCON) en 2017. En dicho año se celebraron reuniones con el objeto de poner en marcha la recaudación de estas deudas y se adaptó la providencia de apremio general a las especificidades de las deudas MOSS, se tradujo al inglés y se comenzó a trabajar en el desarrollo de la aplicación informática que permitiese transmitir al Departamento de Recaudación toda la información necesaria sobre las deudas MOSS susceptibles de ser apremiadas (fechas de pago, importes) para poder así liquidar el recargo del periodo ejecutivo.

En este aspecto, aunque el desarrollo de la aplicación informática necesaria para la remisión de deudas MOSS al Departamento de Recaudación se ha demorado más de lo inicialmente previsto, la Administración tributaria española ha estado



atenta en todo momento al plazo de prescripción con el objeto de evitar la prescripción del derecho al cobro de las deudas MOSS autoliquidadas. De esta forma, la remisión de deudas MOSS al Departamento de Recaudación en 2019 se ha hecho con el margen suficiente para evitar la prescripción de deudas de importe relevante.

En relación con los recordatorios de pago y demás medidas recaudatorias adoptadas por España como EMCON, se regulan en el art 63 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, en los siguientes términos:

*“Los recordatorios posteriores y las demás medidas que se adopten para recaudar el IVA serán responsabilidad del Estado miembro de consumo. Cuando el Estado miembro de consumo haya enviado esos recordatorios sucesivos, el IVA correspondiente será abonado a ese Estado miembro”.*

Debe tenerse en cuenta que la deuda autoliquidada por el contribuyente MOSS dentro de plazo, pero no ingresada, entra en periodo ejecutivo al finalizar el periodo voluntario de pago. En consecuencia, estas deudas deben someterse al proceso recaudatorio aplicable a cualquier otra deuda tributaria en ejecutiva, esto es, la emisión de la providencia de apremio.

Esta providencia de apremio constituye el acto administrativo que ejerce las funciones de “recordatorio posterior” al que hace alusión el artículo 63 bis transcrito, dado que es el acto en el que se recuerda al contribuyente la existencia de una deuda pendiente y se le liquida el recargo legalmente devengado por el inicio del periodo ejecutivo, indicándole la forma y plazo de pago y advirtiéndosele de las consecuencias derivadas de la persistencia en el impago. Esto es, el recordatorio de pago emitido por España como EMCON es la propia providencia de apremio, que sería el término utilizado en la normativa española para hacer alusión al “recordatorio de pago” al que se refiere el artículo 63 bis del Reglamento comunitario. Las “demás medidas recaudatorias” del EMCON consistirían ya en la ejecución material de los bienes del deudor en caso de persistir en la falta de pago.

No obstante, y con el objeto de facilitar la notificación de la providencia a los contribuyentes extranjeros, se ha instrumentado que junto con la emisión de dicha providencia se envíe automáticamente al contribuyente un email informativo de la emisión de la providencia, incorporando en dicho email la ruta para acceder en la página web de la AEAT al contenido del texto íntegro de la providencia de apremio. Pero se insiste en que, ese email no es el recordatorio de pago, sino que el recordatorio es la propia providencia de apremio (en términos de la legislación interna).

El mero envío de un email “recordando” la obligación de pago pendiente (y antes de emitir la providencia de apremio) podría no ser considerada por las autoridades revisoras o judiciales como acto administrativo legalmente notificado, por lo que podría dar lugar a la mera dilación del proceso recaudatorio. De ahí que se utilice



directamente la providencia de apremio como recordatorio de pago, acompañada de un email para facilitar el acceso al contenido íntegro de la misma.

Por lo que respecta a la compensación de deudas MOSS (**apartados 2.35 y 3.4** del anteproyecto de informe) es preciso señalar que, la compensación, como mecanismo de extinción de deudas, funciona en relación con las deudas MOSS de la misma manera que para cualquier otra deuda tributaria; esto es, se producirá la compensación de oficio de una deuda derivada del régimen MOSS cuando se den los requisitos previstos en el artículo 73 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, como regla general, exige que la deuda tributaria se encuentre en periodo ejecutivo.

Este requisito hizo que no se acordase el reembolso correspondiente a determinados periodos impositivos hasta que no se hubiese pasado a recaudación ejecutiva la deuda correspondiente a otro periodo, para que al acordarse el derecho al reembolso se produjera la compensación del mismo con la deuda ya en ejecutiva.

Se insiste en que, una vez que la deuda MOSS está en ejecutiva, su compensación se efectuará conforme a las reglas generales de compensación de las deudas tributarias.

En relación con la **conclusión 3.8** del anteproyecto de informe en la que se indica que *“El Equipo Central de Información ha recibido comunicaciones de comprobaciones efectuadas a entidades establecidas en España y ha participado en nueve de ellas. En una única ocasión realizó una solicitud de control. (punto 2.45)”*, es preciso realizar una aclaración en el sentido de que las comprobaciones mencionadas fueron, en todos los casos, realizadas a entidades establecidas en otros Estados miembros (e identificadas en los mismos a efectos del régimen MOSS).

En último lugar, se toman en consideración las recomendaciones contenidas en el **apartado 4.1 y 4.2** del anteproyecto de informe, en aras de mejorar determinados aspectos de las aplicaciones informáticas que permiten la gestión del régimen de ventanilla única, de cara a facilitar la gestión del régimen ampliado a partir del 1 de enero de 2021 y guiar al contribuyente en sus actuaciones. En particular:

- Coordinación de la situación censal general de los empresarios con la situación censal en el régimen MOSS.
- Incorporación de avisos adicionales en la cumplimentación del modelo censal OSS que orienten al contribuyente en el régimen especial concreto al que debe acudir atendiendo a sus circunstancias, así como en las fechas en las que puede empezar a aplicar el régimen.

En lo relativo a la adopción de medidas para asegurar el cobro, tal y como se ha indicado previamente, tales medidas han sido ya implementadas.



## SEGUNDA.- ANÁLISIS DE LA PLANIFICACIÓN ANUAL DE LA AEAT

En relación con la planificación operativa, el **apartado 2.51** del anteproyecto de informe señala que *“... Los Planes de Objetivos en los tres ejercicios fueron revisados, pero no incluyeron un epígrafe relativo al comercio electrónico...”*, a este respecto es preciso señalar que, hasta la fecha no se considera precisa la existencia de un programa de carga específico referido a esta materia; no obstante, el comercio electrónico sigue siendo un factor importante a tener en cuenta en el marco de una actuación de comprobación.

En relación con la mención contenida en el **apartado 2.56** del anteproyecto de informe, en la que se indica que *“La ONIF, a través de aplicaciones informáticas, puede conocer si los contribuyentes que formaron parte de sus selecciones fueron objeto de algún procedimiento de comprobación, pero no el contenido exacto del resultado”*, desde el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria se está trabajando en esta materia. Actualmente se ha puesto en marcha una prueba piloto, y es contemplado en las propias directrices generales del año 2020 para su progresiva implantación en el entorno de las actuaciones de comprobación.

Por su parte, en el **apartado 2.57** se señala que *“No existe un procedimiento para la comunicación a las Dependencias de Gestión de los colectivos que no fueron objeto de comprobación por las DRI”*, en este punto no se considera eficiente en todo caso la realización de una selección negativa puesto que, tal y como se menciona en el propio apartado 2.56 del anteproyecto de informe, son criterios de valoración de distintos factores los que se consideran para “seleccionar” los procesos de revisión efectivamente llevados a cabo en cada caso, sin perjuicio de que se estén explorando mecanismos de coordinación continua entre áreas.

Por lo que respecta a la mención recogida en el **apartado 2.58** en virtud de la cual *“No existe en la organización de la AEAT una unidad que centralice el seguimiento y evaluación del resultado obtenido por las diferentes oficinas y Dependencias para realizar su valoración a efectos de decidir una posible continuación o la adecuación de los criterios con los que se ejecutaron”*, es preciso mencionar que las áreas de análisis de riesgo de la Subdirección de Estudios, Métodos y Procedimientos, sí realizan esas tareas mediante la retroalimentación de los riesgos fiscales.

En el **apartado 2.65**, dentro del apartado relativo al contenido de las actuaciones previstas en la Planificación de la AEAT se señala que *“Respecto a los indicadores, la planificación de estos ejercicios no asignó ninguno a esas actuaciones. Dada esta ausencia, los resultados de las actuaciones fueron atribuidos a otros indicadores del Plan Parcial de Inspección, por lo que no es posible obtener ni la previsión esperada de estas actuaciones ni su ejecución”*.

En este sentido habría que valorar la diferente tipología de las actuaciones de comprobación inspectora, de carácter intensivo y destinada a verificar las



contingencias de todo tipo de un obligado tributario en una actuación inspectora respecto de una actuación extensiva del área de Gestión Tributaria en la que se actúa de modo masivo sobre colectivos de contribuyentes y para contingencias fiscales específicas. La comprobación inspectora es esencialmente general (salvo las actuaciones de alcance parcial) y en ella se llega a una liquidación definitiva y por ello en el marco de la misma se valoran diferentes riesgos fiscales, se introducen diferentes fuentes de información requerida o de contraste, en definitiva, una dinámica de trabajo orientada a la regularización completa del contribuyente y de los diferentes factores de riesgo que se detecten. El conjunto de elementos comprobados incluye los detectados en los procesos de investigación y selección, pero finalmente se regulariza por éstos si al final son relevantes y por otros que se detectan cuando intensivamente se verifica el conjunto de las contingencias fiscales que concurren en cada caso por el carácter definitivo de la liquidación correspondiente.

En los **apartados 2.73 y siguientes** se menciona el indicador de “economía digital”.

Así, en el informe se indica que el rasgo que define el marcador es la existencia de un carrito en la página web. Debe aclararse que la existencia de carrito en la página web es sólo uno de los subindicadores que activa el indicador de “economía digital”. Hay otros subindicadores que lo activan. Por ejemplo, el tener una página web, aunque no se venda a través de ella.

Por otra parte, en el **apartado 2.74** se realiza una comparación entre el número de contribuyentes que tienen activado el marcador de economía digital (212.315) con el total de contribuyentes censados (más de 52 millones) y se indica que *“el número de personas físicas y sociedades mercantiles incluidas es significativamente bajo, 176.666, y sin embargo el indicador incorpora los datos de 5.198 Corporaciones Locales y de 1.533 organismos públicos”*.

En los apartados siguientes se señala que sólo tienen el indicador de “economía digital” el 26% de los contribuyentes que están en el régimen especial de IVA de servicios de telecomunicaciones y prestados por vía electrónica y que hay información relativa a alquileres inmobiliarios o marcas comerciales que no se incorpora al indicador de “economía digital”, sino que se carga en bases de datos de detalle creadas específicamente para el alojamiento de esta información.

En relación con estas afirmaciones resulta conveniente aclarar que, con este indicador no se persigue definir un censo de contribuyentes que realizan comercio electrónico, sino que, simplemente se trata de un atributo que indica que la AEAT dispone de determinada información sobre el contribuyente que lo posee. Dicha información es muy heterogénea, tanto en su forma de obtención, como en su actualización y fiabilidad, por lo que no se considera oportuno utilizarlo para obtener conclusiones de eficiencia en la posible elaboración de un censo de comercio electrónico.





Por su parte, en el **apartado 3.12** se indica que *“Las actuaciones previstas en los Planes Parciales de Inspección incluyeron medidas cuya ejecución entraba en la competencia de otros Departamentos, como el control de operaciones de importación asociadas a transacciones de comercio electrónico”*. En este punto, cabe añadir que en el marco de la Planificación de la AEAT y junto a los Planes parciales de cada una de las áreas funcionales, se incorporan en cada ejercicio dentro del Plan Anual de Control las Normas de integración de los planes parciales. Estas normas permiten la integración de planes, las actuaciones coordinadas allí donde se pueda detectar una mayor eficacia y eficiencia en la utilización de medios humanos y materiales y además se exponen de modo bilateral los distintos tipos de intercambio de actuaciones y de información entre áreas funcionales.

Por lo tanto, la existencia de estas normas son un ejemplo de que existe esta coordinación entre los Departamentos.

Se toma en consideración la **recomendación 4.4** del anteproyecto de informe en la que *“Se recomienda a la Agencia asegurarse que los colectivos vinculados al comercio electrónico cuyo riesgo fiscal es más elevado sean objeto de una comprobación adecuada”*, siempre atendiendo a criterios de oportunidad y de organización interna de las Dependencias regionales, como responsables últimas de las decisiones que lleven a cabo para el adecuado cumplimiento de los objetivos fijados desde los Departamentos.

Finalmente, por lo que se refiere a la **recomendación 4.5** del anteproyecto de informe, en la que se indica que *“Convendría que la Agencia designase un coordinador que conozca todos los aspectos de la ejecución de las actuaciones relativas al control de las operaciones de comercio electrónico, incluidos los resultados obtenidos, con la finalidad de evaluar todas las actuaciones y proponer los cambios a seguir para la mejora de los resultados”*, cabe destacar que, en las directrices generales del año 2020 (BOE de 28 de enero de 2020), se indica que durante este año el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria va a poner en marcha un proyecto consistente en el desarrollo de la gestión interna informatizada del conocimiento de los motivos que llevan a la regularización de los obligados tributarios incluidos en los planes de control.

Esa información, que actualmente solo se conoce de forma parcial e individualizada, va a poder recuperarse de forma estructurada una vez que entre en aplicación el nuevo sistema. Por lo tanto, con la puesta en marcha de este proyecto se va a prestar una ayuda mayor a las labores periódicas de planificación futura, que se orientarán a los programas, perfiles o riesgos que resulten de más interés para reducir los incumplimientos.



### **TERCERA.- ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA DE TRANSPARENCIA**

En el **apartado 2.132** se indica que *“Las directrices publicadas en el BOE no contiene indicadores que cuantifiquen los objetivos a realizar, por lo que a partir de las directrices no es posible efectuar la cuantificación de los resultados. El Plan de Objetivos formula unos objetivos en términos monetarios y de actuaciones. No existe un documento que vincule las directrices publicadas con los indicadores del Plan de Objetivos. Este Plan de Objetivos no es publicado en el BOE junto con las directrices generales”*.

En relación con esta cuestión, es preciso destacar lo previsto en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual *“La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen”*.

En este sentido, las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero que son objeto de publicación, recogen los criterios generales que lo inspiran, así como una referencia a las actuaciones de prevención y control del fraude más relevantes. Debiendo ser por tanto objeto de diferenciación, respecto de los Planes de Objetivos, que recogen la medición de las actuaciones.

La plasmación de esas directrices en los Planes Parciales, suponen básicamente una retroalimentación sobre un conjunto estructurado y permanente de la actividad continuada de las comprobaciones inspectoras.

No obstante, a este respecto cabe señalar que, para el año 2020, las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero siguen la misma estructura del Plan de Objetivos de la Agencia Tributaria:

*“Así pues, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2020 contienen una referencia concreta a las líneas de actuación de prevención y control del fraude que se consideran más relevantes, si bien constituyen, al igual que en los últimos años, un mecanismo de refuerzo y consolidación de las actuaciones desarrolladas ya en años anteriores, a la vez que incorporan otras nuevas, en línea con el contexto económico-social y normativo en el que la Agencia Tributaria desarrolla su actividad habitual, garantizando de este modo la continuidad y la uniformidad de las tareas habituales de comprobación e investigación del fraude que desarrolla con generalidad”*.

*“Estas directrices siguen la misma estructura que otro de los instrumentos de planificación de la Agencia como es el Plan de Objetivos anual y giran en torno a cinco grandes pilares:*

- *Información y asistencia.*



- *Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.*
- *La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.*
- *El control del fraude en fase recaudatoria.*
- *La colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas”.*

En definitiva, tras el alineamiento que se ha efectuado entre los Planes Parciales y la estructura de objetivos y, descartando que en las directrices se tenga que establecer una estructura idéntica por los argumentos ya indicados anteriormente, la solución, como se apunta en el **apartado 2.135**, se reconduce en la línea de estudiar por parte de la AEAT los términos de una publicación del Plan de Objetivos con un desglose limitado.

En línea con lo anterior, se informa que se ha procedido, de acuerdo con el Plan Estratégico 2020-2023, a la publicación del Plan de Objetivos 2020 con un desglose limitado.

Finalmente, el **apartado 2.54** del anteproyecto de informe señala que *“Los Planes Parciales de Inspección incluyeron actividades a desarrollar por el DIFT, pero también estas actividades desarrolladas por otros Departamentos competentes por el contenido de la actuación. Tal es el caso del control de operaciones de importación asociadas a transacciones de comercio electrónico, que era una actuación a ejecutar por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, o la divulgación de las obligaciones de los operadores de comercio electrónico para facilitar el cumplimiento voluntario, cuya competencia fue atribuida al Departamento de Gestión Tributaria. Se ha podido comprobar que en los Planes Parciales de estos dos Departamentos no estaban contempladas tales medidas específicas relacionadas con esta materia”.*

Respecto de la inclusión en los Planes Parciales de los Departamentos de todas las actuaciones a desarrollar en materia de comercio electrónico, debe indicarse que, en los Planes Parciales de Aduanas de 2016, 2017 y 2018, se hace referencia expresa al crecimiento exponencial del comercio electrónico y a la necesidad de intensificar las actuaciones en este sector, dada la notoria importancia de esta materia en el ámbito aduanero. Por su parte, el Plan Parcial de Gestión Tributaria no responde a riesgos fiscales en sectores o actividades sino a incumplimientos detectados para una generalidad de contribuyentes en las distintas figuras impositivas.



#### **CUARTA.- ADVERTENCIA SOBRE EL TRATAMIENTO DE DATOS TRIBUTARIOS.**

Del análisis de determinados apartados del texto del anteproyecto de informe, se advierte la referencia a actuaciones concretas llevadas a cabo por los órganos de la Agencia Tributaria, así como a datos que, de modo indirecto, pueden llegar a permitir la identificación de los contribuyentes afectados y, en consecuencia, implicar la revelación de datos tributarios de carácter reservado.

Por ello, se somete a criterio del Tribunal de Cuentas la valoración de esta circunstancia, habida cuenta de que la eventual publicación en el BOE del correspondiente informe definitivo de fiscalización incluyendo dichos datos supondría la contravención de lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



TRIBUNAL DE CUENTAS

**ALEGACIONES FORMULADAS POR EL EXDIRECTOR GENERAL DE LA  
AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**





Santiago Menéndez Menéndez, actuando en el presente expediente en su condición de Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante el período comprendido entre el 28 de junio de 2013 y el 23 de junio de 2018, ante el Tribunal de Cuentas comparece y EXPONE:

**Primero.-** Que con fecha **13** de enero de 2020 he recibido escrito de la Sección de Fiscalización del Departamento Financiero y de Fundaciones y otros Entes Estatales del Tribunal de Cuentas en el que se da traslado del “Anteproyecto de Informe de fiscalización de las medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de comercio electrónico, ejercicios 2016, 2017 y 2018” para formular alegaciones.

**Segundo.** - Que, evacuando el traslado conferido, mediante la presente me remito a cuantas alegaciones formule la actual representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al respecto.

Por lo expuesto,

SOLICITO de ese Tribunal de Cuentas que, teniendo por evacuado en tiempo y forma el traslado conferido, tenga por presentadas en tiempo y forma alegaciones al “Anteproyecto de Informe de fiscalización de las medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de comercio electrónico, ejercicios 2016, 2017 y 2018”.

Madrid, 14 de enero de 2020



Santiago Menéndez Menéndez

Sr. D. Javier Medina Guijarro  
Consejero del Departamento Financiero y de Fundaciones y otros Entes Estatales del Tribunal de Cuentas.