

El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 a examen ¿Novedades respecto a años anteriores o pura continuidad?

Alejandro Torrecusa Cordero

*Contratado predoctoral. Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla (España)*

atorrecusa@us.es | <https://orcid.org/0000-0002-8722-2890>

Extracto

En el presente artículo abordaremos el análisis del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025, tratando de determinar si está introduciendo auténticas novedades o se limita a continuar las estrategias y directrices de la Agencia Tributaria de planes anteriores, sin aportaciones significativas. A pesar de lo que se afirma en la resolución publicada, sostenemos que, más que nuevas pautas, se trata de recoger la natural evolución de herramientas preexistentes, con ciertos avances, como la aplicación de la inteligencia artificial para optimizar procesos y la expansión de la asistencia virtual.

En general, el Plan de 2025 parece consolidar las prioridades de control que ha ido estableciendo la Agencia Tributaria en años anteriores en lugar de instaurar nuevas líneas que pudieran hacernos confiar en una mejora apreciable de los resultados. No obstante, en este trabajo se destacarán algunos aspectos que sí encierran una mayor carga novedosa, tanto en materia de información y asistencia (la modalidad de Renta Directa para la declaración más ágil del IRPF) como en materia de prevención de incumplimientos (la nueva «complementaria calculada»), de investigación del fraude (la vigilancia sobre los denominados TPV, terminales de punto de venta, o los neobancos) o de control en la fase recaudatoria (con la puesta en marcha del Equipo Nacional de Procedimientos Concursales).

Palabras clave: inspección; Plan Anual de Control Tributario; inteligencia artificial; autoliquidación rectificativa; IRPF; impuesto sobre sociedades; IVA.

Recibido: 23-04-2025 / Aceptado: 23-04-2025 / Publicado: 14-05-2025

Cómo citar: Torrecusa Cordero, A. (2025). El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 a examen. ¿Novedades respecto a años anteriores o pura continuidad? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 507, 110-144. <https://doi.org/10.51302/royt.2025.24481>

The 2025 Annual Tax and Customs Control Plan under review

New developments compared to previous years or pure continuity?

Alejandro Torrescusa Cordero

Abstract

In this article we will address the analysis of the Annual Tax and Customs Control Plan 2025, trying to determine whether it is introducing genuine novelties or merely continuing the strategies and guidelines of the Tax Agency from previous plans, without significant contributions. Despite what is stated in the published Resolution, we maintain that, rather than new guidelines, it is a matter of collecting the natural evolution of pre-existing tools, with certain advances, such as the application of artificial intelligence to optimize processes and the expansion of virtual assistance.

In general, the 2025 Plan seems to consolidate the control priorities that the Tax Agency has been establishing in previous years, rather than establishing new lines that could give us confidence in an appreciable improvement in results. However, this paper will highlight some aspects that do involve a greater novelty, both in terms of information and assistance (the Direct Income modality for a more agile Personal Income Tax), and in terms of prevention of non-compliance (the new «calculated complementary»), fraud investigation (surveillance of the so-called POS terminals or neobanks) or control in the collection phase (with the implementation of the National Team for Bankruptcy Proceedings).

Keywords: inspection; Annual Tax Control Plan; artificial intelligence; corrective self-assessment; personal income tax; corporate income tax; VAT.

Received: 23-04-2025 / Accepted: 23-04-2025 / Published: 14-05-2025

Citation: Torrescusa Cordero, A. (2025). El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 a examen. ¿Novedades respecto a años anteriores o pura continuidad? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 507, 110-144. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24481>

Sumario

1. Introducción. Amplio alcance del Plan de Control, no limitado a la inspección tributaria
2. Dos aspectos llamativos del momento de publicación del Plan y su contexto
 - 2.1. El retraso en la publicación del Plan de 2025
 - 2.2. La actualidad de los aranceles. ¿Va a cobrar un mayor protagonismo la faceta aduanera del Plan?
3. ¿Cuáles son las líneas principales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025?
 - 3.1. Estructura del Plan de Control, dividido en cinco bloques, identificables en los Planes precedentes
 - 3.2. ¿Representan verdaderas novedades las líneas de actuación previstas en el Plan de Control de 2025? Examen de la nota de prensa de la Agencia Tributaria
4. Primer eje del Plan de Control. Información y asistencia
 - 4.1. Proyectos de utilización de la inteligencia artificial. Las «citas a medida»
 - 4.2. Desarrollo de nuevas herramientas virtuales
 - 4.3. La nueva modalidad de declaración del IRPF: «Renta DIRECTA»
 - 4.4. La implantación del sistema VERI*FACTU. ¿Por fin despliega todos sus efectos la factura electrónica obligatoria?
5. Segundo eje del Plan de Control. La prevención de los incumplimientos
 - 5.1. Los avisos a los contribuyentes. La figura de la «complementaria calculada»
 - 5.2. La puesta en marcha de las autoliquidaciones rectificativas
 - 5.3. Perfeccionar la información de la que dispone la Agencia Tributaria. El ejemplo de las monedas virtuales
 - 5.4. Segunda fase de simplificación del lenguaje en los documentos de la Agencia
6. Tercer y fundamental eje del Plan de Control. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario
 - 6.1. Discrepancias entre los signos externos de renta de las personas físicas y lo que se desprende de las declaraciones presentadas
 - 6.2. A la búsqueda de la economía sumergida: el control de los terminales de punto de venta (TPV) y de los neobancos
 - 6.3. Fiscalidad internacional: precios de transferencia, convenio multilateral, artistas y deportistas, inmuebles de no residentes
 - 6.4. La inclinación de la Agencia Tributaria por los procedimientos de comprobación limitada

7. Cuarto eje del Plan de Control. El control del fraude en fase recaudatoria

7.1. El retraso en la implantación del «Punto Neutro de Embargos»

7.2. La puesta en marcha del Equipo Nacional de Procedimientos Concursales

7.3. Líneas excepcionales de avales ICO (ICO COVID, ICO Ucrania) que requieren un régimen específico de cobranza

8. Quinto y último eje del Plan de Control. La colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas

9. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo se inscribe en el marco del Proyecto de investigación PID2021-125061NB-I00: «Las difusas fronteras en la regulación de los distintos procedimientos tributarios. Mejoras técnicas necesarias en su delimitación. Seguridad jurídica versus litigiosidad».

1. Introducción. Amplio alcance del Plan de Control, no limitado a la inspección tributaria

El pasado 17 de marzo de 2025 se publicó en el BOE la Resolución de 27 de febrero de 2025, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025. Conviene aclarar que lo que se publica no es el Plan como tal, al tener este carácter reservado, sino los criterios generales que lo informan, y así se establece en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT): «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».

Suele pensarse que el Plan Anual de Control está vinculado en exclusiva a la inspección de los tributos y ello no es una conclusión correcta. Obsérvese que el ya citado artículo 116 que consagra la existencia de este Plan no se encuentra ubicado en el capítulo IV del título III de la LGT, capítulo dedicado a las «Actuaciones y procedimiento de inspección», sino que se sitúa en el capítulo II, que lleva por título «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios». Por tanto, el alcance de este instrumento fundamental para el ejercicio de las funciones de la AEAT no se encuentra circunscrito a la inspección, sino que abarca todo lo que se conoce como la aplicación de los tributos. Es difícil definir qué debemos conocer como aplicación de los tributos, pero nos adherimos al criterio de Cubero Truyo y Toribio Bernárdez (2023, p. 14) cuando explican que se trata del:

conjunto de actuaciones y procedimientos que son necesarios para hacer efectiva la obligación tributaria, partiendo de aquellos que van dirigidos a su inicial liquidación o cuantificación, pasando por la comprobación de su correcto cumplimiento, y finalizando con las tareas necesarias para posibilitar y hacer efectivo el cobro de las cantidades adeudadas por los obligados tributarios. En consecuencia, cuando hablamos de la aplicación de los tributos en sentido estricto nos estamos refiriendo a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, con todo lo que ello engloba.

Nosotros defendemos, en efecto, que el Plan de Control debe enmarcarse en la noción plural de «aplicación de los tributos», porque la función principal que tiene la Agencia Tributaria es la de hacer cumplir a la ciudadanía sus obligaciones fiscales, es decir, procurar la

aplicación efectiva del sistema tributario y aduanero, junto con la prevención y lucha contra el fraude, y esa función tiene aristas muy diversas, que comprenden las tareas o procedimientos de gestión, de inspección y de recaudación, y todas esas facetas tienen su espacio en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, donde se marcan unas líneas de actuación para los distintos departamentos en los que se organiza la Agencia.

La doctrina no ha dedicado apenas atención a los Planes de Control, con contadas excepciones (Márquez Campón, 2016), pero consideramos que es importante detenerse a examinar sus directrices, al objeto de conocer y evaluar las funciones que desarrolla la Agencia Tributaria y sus objetivos actuales.

2. Dos aspectos llamativos del momento de publicación del Plan y su contexto

Antes de profundizar en el contenido del Plan de Control, nos parece pertinente realizar un breve comentario sobre la fecha en la que se ha aprobado y hecho público el Plan de 2025 y sobre el contexto en el que se sitúa el momento de su aparición.

2.1. El retraso en la publicación del Plan de 2025

En relación con la fecha de aparición (BOE de 17 de marzo), queremos destacar que este Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 ha sido uno de los más tardíos en publicarse en el BOE. Concretamente, ha sido el que más tarde se ha publicado en el BOE desde el año 2000, que fue un año también caracterizado por la especial tardanza (BOE de 21 de julio¹).

No sabemos si el retraso en 2025 puede estar ligado a las dificultades en la aprobación de los presupuestos generales del Estado, los cuales hoy en día no están aprobados y se han vuelto a prorrogar los del ejercicio 2023, ya que tampoco en el año 2024 se logró su aprobación. Romero Plaza (2025) inicia su comentario al Plan de Control formulando este paralelismo: «No tenemos Presupuestos Generales del Estado actualizados en España, pero sí tenemos publicadas las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2025. Somos afortunados dirán algunos». Los presupuestos son la principal

¹ En efecto, en el año 2000, se publicó el Plan General de Control Tributario en el BOE de 21 de julio de 2000, siendo esta la fecha de publicación más postergada. Véase la Resolución de 15 de junio de 2000, de la Dirección General de la AEAT, por la que se publican las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2000, de conformidad con la Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia.

herramienta de la política económica del Gobierno y los Planes de la Agencia Tributaria representan un brazo esencial para el cumplimiento eficaz de las previsiones de ingresos que se recogen en el presupuesto, por lo que parece lógico que se intente esperar a contar con un nuevo presupuesto para adaptar con mayor conocimiento de causa las directrices de la Agencia. Aunque, si hacemos una comparativa histórica de la publicación de los Planes en el BOE y la aprobación de los presupuestos generales del Estado, podríamos afirmar que ambos hitos no han tenido una conexión clara, lo cual indica que puede desenvolverse el Plan al margen del presupuesto, no siendo, por tanto, imputables a la aprobación o no de los presupuestos los retrasos en la aprobación de los Planes. Lo que sí es cierto es que en los últimos años la publicación del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero se ha ido postergando de una manera apreciable² y se echan de menos los Planes que se publicaban durante el mes de enero³.

Ponemos el acento en la demora temporal porque uno de los derechos con los que cuentan los contribuyentes es el de ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones; así lo recoge el artículo 34 de la LGT. Y como una de las funciones principales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero es la relativa a la información y asistencia, podemos llegar a defender que, si se publica casi tres meses después del inicio del ejercicio en cuestión, la Agencia Tributaria no estaría cumpliendo con el debido rigor con este importante derecho. Incluso estaría entrando en una posible colisión con el principio de buena administración, que está mereciendo en los últimos tiempos un gran protagonismo jurisprudencial y una justificada atención científica (Marín-Barnuevo Fabo, 2020; Orena Domínguez, 2023; Sanz Gómez, 2024). Sin pretender detenernos a valorar tal conflicto en el presente artículo, nos limitamos a apuntar que la Agencia Tributaria debe, legítimamente, controlar a los contribuyentes, pero debería imponerse a sí misma mecanismos de autocontrol para publicar los documentos que de ella dependen en las fechas apropiadas.

2.2. La actualidad de los aranceles. ¿Va a cobrar un mayor protagonismo la faceta aduanera del Plan?

Por otro lado, también nos llama la atención la actualidad del momento en el que se produce la publicación del Plan de Control, que coincide en el tiempo con la guerra de los aranceles

² En la página web de la AEAT se publican todas las directrices de ejercicios anteriores desde el año 2004, de manera que es fácil seguir la trayectoria de los sucesivos Planes. Se pueden consultar a través del siguiente enlace <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-general-control-tributario.html>

³ Destacamos en particular el Plan de 2019 (publicado el 17 de enero), el de 2010 (el 19 de enero) y el de 2018 (el 23 de enero). Sobre el Plan de Control del año 2018, nos remitimos a Garrigues Sports & Entertainment (2018).

que han desencadenado las decisiones del Gobierno Trump en Estados Unidos. Suele pasar desapercibido que el Plan Anual es, por supuesto, un Plan de Control Tributario, pero es asimismo un Plan de Control Aduanero, lo cual se quiere resaltar incluso mencionando en el propio título la vertiente «aduanera», que podría entenderse incluida en el concepto amplio del control tributario, pero que puede tener algunos aspectos específicos, como el contrabando. De hecho, el artículo 116 de la LGT solo alude a la elaboración anual de un Plan de Control Tributario y, hasta el año 2011 inclusive, el Plan se llamaba exclusivamente Plan General de Control Tributario. Fue en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012 cuando se estrenó la denominación más amplia que ya está plenamente consolidada.

Pues bien, si se confirma el alarmante incremento de los aranceles, no parece descabellado prever la necesidad de una mayor dedicación al control aduanero dentro de las estrategias de la Agencia Tributaria, al igual que ya se está percibiendo el interés hacia el tema en las publicaciones del área del derecho tributario (Echevarría Zubeldia, 2025). No resulta descabellado pensar que esta será una de las líneas destacadas del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2026.

El Plan de 2025, como es lógico, permanece todavía ajeno a la tensión que se está viviendo en las políticas arancelarias en el contexto económico y geopolítico actual, que no sabemos cómo se desarrollarán. Y, en todo lo relativo a aduanas, se puede apreciar la escasez de referencias novedosas respecto al contenido del Plan de 2024. El nuevo Plan se detiene principalmente en aspectos relacionados con la lucha contra el fraude fiscal en el valor que se declara en aduana, en particular, en la importación de mercancías agrícolas (sometidas por la legislación de la Unión Europea al régimen de precios de entrada a efectos de la determinación del valor en aduana) y en las operaciones de comercio electrónico, que está teniendo un crecimiento exponencial. En este punto, las actuaciones de prevención se van a ver marcadas en 2025 por la entrada en funcionamiento de la ventanilla única aduanera en el ámbito de la Unión⁴. Las directrices del Plan vienen en todo momento a destacar la necesidad de la colaboración internacional en materia aduanera⁵.

⁴ La ventanilla única aduanera de la Unión Europea, según se subraya en el Plan:

permitirá recibir los certificados, licencias o autorizaciones emitidos por otras autoridades y que resultan necesarios para el levante de las mercancías. Una vez despachada la mercancía y concedido el levante, el sistema aduanero español enviará información del uso de los certificados a la ventanilla, reduciendo así el riesgo del uso repetido de los certificados.

⁵ Indica lo siguiente:

La colaboración internacional, en particular con los países limítrofes de aquellos objeto de las sanciones internacionales impuestas por la Unión Europea, se configura como una herramienta absolutamente necesaria en este ámbito, incluyendo la colaboración de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) con las autoridades aduaneras de los Estados Miembros, habida cuenta de su relación más directa con dichos países limítrofes. Durante 2025 se continuará avanzando en la mejora de la calidad del proceso de despacho aduanero con el fin de mejorar el cumplimiento y el control en esta fase, reduciendo con ello el fraude y el control *a posteriori*.

Por lo demás, las actuaciones de vigilancia aduanera que se describen en el Plan de Control están relacionadas con la prevención y represión del contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales, más que con temas estrictamente tributarios.

3. ¿Cuáles son las líneas principales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025?

El Plan de Control no es el único documento importante que emana de la Agencia y que nos permite a los ciudadanos conocer sus estrategias básicas. En efecto, la Agencia Tributaria, al desarrollar el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, viene a recoger las orientaciones marcadas en su Plan Estratégico, que es otro documento esencial para difundir los objetivos y las herramientas de la Administración tributaria, aunque el Plan Estratégico, a diferencia del Plan de Control, tiene una dimensión temporal más amplia, plurianual; actualmente, nos hallamos ante el Plan Estratégico relativo al periodo 2024-2027, y este, como instrumento central de planificación, forzosamente influye sobre la configuración del Plan de Control⁶, que a la vez también tiene en cuenta el Plan de Objetivos anual⁷.

3.1. Estructura del Plan de Control, dividido en cinco bloques, identificables en los Planes precedentes

Las directrices recogidas y publicadas en el Plan de Control Tributario y Aduanero se articulan 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.

⁶ Así lo recoge el propio Plan Estratégico, «este Plan Estratégico es el instrumento orientador de las actuaciones de la Agencia Tributaria para el periodo 2024-2027 y, en la línea seguida por el anterior Plan Estratégico del periodo 2020-2023». Se puede analizar en el siguiente enlace: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

⁷ El último publicado es el relativo al año 2024: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/Esquema_Plan%20Objetivos_2024.pdf

Esa es la estructura que se sigue en el Plan y que vamos igualmente a reflejar en nuestro trabajo, respetando la sistemática del mismo. Pero, si queremos desde el principio ofrecer al lector una visión resumida o esquemática de las principales novedades del Plan de 2025, esta estructura no representa aportación alguna, puesto que repite la estructura del Plan de 2024. Son los mismos ejes de los planes anteriores e, incluso, si descendemos a los subapartados en los que se divide cada uno de esos cinco grandes apartados, el mimetismo se observa igualmente. Esta es una idea que queremos destacar desde el principio, los Planes de Control Tributario y Aduanero responden a un compromiso de aparición anual, pero en la práctica no es fácil localizar objetivos diferentes a los de todos los años. Y, cuando hablamos de mimetismo, no solo nos referimos a apartados y subapartados, sino al contenido, donde solo se hace una ligera revisión y actualización de las pautas del año anterior. Si utilizáramos uno de esos programas capaces de detectar el plagio, el porcentaje de copia sería extremadamente elevado.

3.2. ¿Representan verdaderas novedades las líneas de actuación previstas en el Plan de Control de 2025? Examen de la nota de prensa de la Agencia Tributaria

Como hemos apuntado, las directrices generales que establecen las líneas de actuación de prevención y de control del fraude del Plan de 2025 siguen el perfil iniciado en los Planes Estratégicos de carácter plurianual y en los anteriores Planes de Control, por lo que, en buena medida, no se puede hablar de un «nuevo» Plan, sino de una especie de «prórroga» del Plan de 2024. Romero Plaza (2025) sentencia que no observa tantos cambios: «nos suena la música e incluso tarareamos la letra desde hace tiempo».

A pesar de que en la Resolución de 27 de febrero de 2025 se van señalando –de manera literal– una serie de «novedades», lo que predomina en una primera impresión es la repetición de ideas. En este estudio trataremos de no detenernos en el análisis de aquellos aspectos en los que parece evidente su nulo carácter novedoso e iremos a la búsqueda de aquellos otros en los que sí se observan cambios o nuevos acentos.

Precisamente para intentar extraer una rápida versión de los puntos fuertes y originales de este Plan de 2025, hemos pensado que podría ser de utilidad dirigirnos a la nota de prensa con la que la Agencia Tributaria difundió la publicación del Plan en la que, además de hacer un resumen general del mismo, se establecía una serie de bloques que vendrían a descubrir las líneas principales de este Plan Anual de Control Tributario y Aduanero. Estos puntos destacados son los siguientes:

- Economía sumergida.
- Comercio electrónico y sistemas de pago virtual.
- Asistencia al contribuyente.

- Segunda fase de la simplificación de documentos.
- Rectificación de errores.
- Control recaudatorio.
- Delincuencia organizada.

Como vemos, estos titulares tampoco representan una información que ilustre con mucho detalle de los cambios o aportaciones del nuevo Plan, sino que más bien constituyen generalidades. En algunos casos, se limitan a reproducir casi literalmente lo que ya se anuncia en los títulos de los cinco grandes apartados de todo Plan («Asistencia al contribuyente». «Control recaudatorio»); en otros se utilizan conceptos que es fácil vincular con el fraude fiscal y que podrían estar también presentes en los planes anteriores («Economía sumergida. Delincuencia organizada»); en otros se alude de manera expresa a la simple continuidad con el Plan anterior («Segunda fase de simplificación de documentos»); en algún caso se utiliza un concepto vago, que no ayuda suficientemente al lector a conocer a primera vista lo que se pretende («Rectificación de errores»); y solo consideramos que hay un descriptor que sí logra trasladar cuál va a ser una de las líneas prioritarias de atención de la Administración tributaria («Comercio electrónico y sistemas de pago virtual»).

Tendremos, por tanto, que descender al desarrollo de esos puntos, al contenido concreto, para poder hacernos una idea de cuáles son los aspectos nucleares del Plan de Control de 2025, pero ya avanzamos que en ellos prevalece la continuidad.

Para que no parezca un calco del Plan anterior, la Agencia recurre a simples cambios en la estructura, pero sin variar el contenido. Es lo que sucede con el «Fomento de la educación cívico-tributaria», una cuestión a la que el nuevo Plan dedica un párrafo idéntico al del Plan anterior (en realidad, se cambia una palabra: «con» el convencimiento, cuando antes se decía «en» el convencimiento), pero en 2024 se situaba como subapartado 5 del apartado II, «Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y la prevención del fraude», mientras que en 2025 se ha convertido en el subapartado 2 del apartado I, «Información y asistencia».

Sí observamos en el Plan de 2025, algunas cuestiones que son propias de este año, que no podían figurar en el Plan anterior, pues no se habían producido aún. Estamos pensando en las referencias a la tramitación por la Agencia Tributaria de las ayudas directas por los daños causados por la DANA o en las referencias al nuevo Impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, cuya complejidad «supondrá un importante reto organizativo para los contribuyentes y la Agencia Tributaria durante 2025», aunque las primeras declaraciones no se presentarán hasta 2026.

Los demás aspectos destacables del nuevo Plan de 2025 los iremos sacando a relucir dentro del análisis que vamos a hacer de los cinco ejes del Plan de Control.

4. Primer eje del Plan de Control. Información y asistencia

Pues bien, en materia de información y asistencia, se han de reseñar diferentes novedades que, si bien bajo nuestro criterio no son estrictamente nuevas, sí marcan su entrada en funcionamiento durante el año 2025.

4.1. Proyectos de utilización de la inteligencia artificial. Las «citas a medida»

La Agencia Tributaria, para aumentar la eficiencia en las actuaciones, está estudiando la integración de inteligencia artificial en sus operaciones, pero advierten de una manera clara e inequívoca que se garantiza que no será esta la que tome las últimas decisiones, sino que estas estarán supervisadas por un humano. Para llevar a cabo esta labor, se va a establecer un grupo de trabajo que será el encargado de conducir y coordinar las diferentes propuestas de proyectos de empleo de la inteligencia artificial que presenten los diferentes departamentos y servicios de la Agencia.

El uso de la inteligencia artificial por parte de la Agencia Tributaria no constituye una novedad. De hecho, así lo reflejan los últimos Planes Estratégicos de la Agencia Tributaria publicados, los de los periodos 2020-2023⁸ y 2024-2027⁹. En el primero de ellos se destacaba el éxito alcanzado con el uso de la inteligencia artificial a través del asistente virtual para la gestión del Suministro Inmediato de Información (SII) en el ámbito del IVA. También ha estado presente la inteligencia artificial en los Planes de Control Tributario aprobados anteriormente, como el de 2021 (Serrano Antón, 2025¹⁰). No obstante, parece claro que ahora se pretende dar un salto cualitativo y cuantitativo que suponga un uso extendido y transversal de la inteligencia artificial, igual que está ocurriendo en casi todos los órdenes de la vida.

⁸ Puede verse en el siguiente enlace: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

⁹ Puede accederse a él a través del siguiente enlace: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

¹⁰ Serrano Antón (2025) también hace referencia al documento *Estrategia de inteligencia artificial* de la Agencia Tributaria (2024), el cual establece como primer principio rector de su actividad el de responsabilidad. Este principio implica que el uso de la inteligencia artificial por parte de la Agencia Tributaria debe respetar el marco jurídico vigente y los principios éticos. Finalmente, nos hacemos eco también del documento *Compromiso ético en el diseño y uso de la inteligencia artificial en la Agencia Tributaria* (2025), donde se refuerza que el desarrollo y la aplicación de sistemas de inteligencia artificial deben estar orientados por decisiones humanas y alineados con la misión y objetivos de la Agencia, atendiendo de forma prioritaria a las circunstancias y necesidades de los ciudadanos.

En concreto, en el Plan de 2025 se introduce la configuración de un sistema que, con la ayuda de la inteligencia artificial, logre establecer una previsión certera de los momentos en los que se va a producir una mayor demanda de atención por parte de los contribuyentes. Si se logra establecer cuándo se va a requerir asistencia de la Agencia Tributaria, ello favorecerá una asignación más eficiente de los recursos humanos de la Administración. Así, mediante dicho sistema, se sostiene en el Plan de Control que:

tanto el personal como la apertura de citas disponibles para los diferentes servicios de atención ofrecidos, se adaptarían de una manera lo más cercana posible a la demanda real diaria existente, tanto en nuestras oficinas como en otros canales no presenciales.

Puede decirse que nos encaminamos a un calendario de citas no uniforme o ciego, sino modulable en función de la verdadera demanda, un sistema de «citas a medida», favorecido por las conclusiones obtenidas a través de la inteligencia artificial.

A propósito de las citas, el Plan de 2025 también anuncia una mejora técnica en el sistema de atención telefónica, puesto que hasta ahora solo era posible, o bien la atención inmediata, o bien la cita para atención telefónica al día siguiente. Este año se introduce una tercera opción intermedia mediante la implantación de la cita telefónica en el mismo día (inmediata/en el mismo día/al día siguiente).

Y una última referencia a la inteligencia artificial: en el Plan se señala la participación de nuestra Agencia Tributaria en proyectos europeos con funcionalidades de inteligencia artificial, como el Proyecto Horizon Europa, iniciativas que se extenderán al ámbito del control aduanero.

4.2. Desarrollo de nuevas herramientas virtuales

La Agencia Tributaria pretende configurar una página web en la que los contribuyentes encuentren cada vez más herramientas tecnológicamente sofisticadas de información y asistencia.

Así, una de las novedades que se destaca en el Plan es la creación del Asistente Virtual de Censos. Desde el 29 de abril de 2021 ya existía el Informador Censal¹¹, el cual ofrece información sobre los principales trámites censales; no obstante, lo que se pretende ahora es

¹¹ Véase <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-noticias/2021/abril/29/nuevas-herramientas-asistencia-virtual.html>

convertir este informador en un asistente virtual. Quizá la diferencia radique especialmente en que en el asistente virtual se podrá preguntar de manera más directa, pero tendremos que estar atentos a su posterior desarrollo. Igualmente, en materia de censos, el Plan de 2025 indica que se pondrá operativo un servicio de ayuda al contribuyente que pretenda darse de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, y ayude también en su posterior mantenimiento (Censos web). A nuestro juicio, resulta especialmente conveniente el perfeccionamiento en 2025 de estas herramientas de ayuda para responder así a las modificaciones del modelo de declaración censal 036 y a la supresión del modelo censal 037 (precisamente, en el Plan se justifica la eliminación de este modelo de declaración censal simplificada por considerarla coherente con la mejora producida en los programas de ayuda a la cumplimentación, que lo hacen innecesario).

Otra de las herramientas que se pretende desarrollar en 2025 es el Informador del IRNR, incorporando de manera gradual la información sobre los convenios para evitar la doble imposición. Se comprende la complejidad de este objetivo, puesto que España cuenta con una red amplísima de convenios bilaterales (más de 90), pero nos parece absolutamente imprescindible, dado que los convenios, como tratados internacionales que son, prevalecen sobre lo dispuesto en la normativa interna, de modo que se trata de una información valiosa si se quiere llegar a ofrecer una respuesta personalizada al contribuyente no residente.

Y, con carácter general, el Plan de 2025 anuncia que se trabajará en la mejora de la herramienta de chat disponible en la web de la Agencia Tributaria con la finalidad de que «tanto los contribuyentes como los funcionarios de la Agencia Tributaria, cuenten con una interfaz más amigable».

4.3. La nueva modalidad de declaración del IRPF: «Renta DIRECTA»

La Agencia Tributaria hace hincapié en el Plan de Control en destacar como una de las principales novedades la introducción de la modalidad de asistencia «Renta DIRECTA», con el objetivo de abrir la puerta a una presentación del IRPF de la campaña correspondiente al periodo impositivo 2024 (entre el 2 de abril y el 30 de junio de 2025) de una manera más cómoda y fácil.

En esta modalidad, una vez que el contribuyente acceda a la aplicación al objeto de presentar su declaración o, para ser exactos, autoliquidación, le «aparecerá» un recuadro en el que se indica lo que le sale a pagar o a devolver y, en muy pocos pasos, el proceso habrá concluido «con una navegación mucho más sencilla», por utilizar las palabras con las que se presenta este sistema en la Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo, por la que se aprueban

los modelos de declaración del IRPF¹², una orden en la que, paradójicamente, no se emplea en ningún momento el término «Renta DIRECTA».

Bajo nuestro criterio, creemos que es muy similar a lo que existía hasta ahora en Renta WEB, pues, por lo general, ya venían volcados los datos fiscales y configurado el borrador y solamente había que firmar y presentar. La novedad vendría a consistir simplemente en que se produce una bifurcación *a priori* entre dos tipos de contribuyentes: aquellos que la Agencia Tributaria considera que la declaración ya está perfectamente completada y que no hay que realizar cambio alguno (y los sitúa en el ámbito de Renta DIRECTA, para la presentación cuasi automática de la declaración) y aquellos que la Agencia Tributaria considera que sí deben realizar alguna operación o actividad antes de confirmar el borrador y presentar la declaración, normalmente, porque hay datos fiscales que no se pueden volcar directamente en el borrador (y estos seguirán situados en el ámbito de Renta WEB).

Claro está que estamos hablando de un colectivo de sujetos cuyas autoliquidaciones están caracterizadas por la máxima simplicidad, de manera que no resulta necesario realizar modificación alguna. Pero siempre tendrán a su disposición la alternativa de Renta WEB. En el Plan de Control se reconoce que se habilita el sistema a sujetos que, «partiendo de los datos fiscales informados», no tienen que efectuar modificaciones, «previsiblemente». Pero el sujeto inicialmente «clasificado» como Renta DIRECTA tiene abierta la posibilidad de rechazar tal clasificación si considera que debe retocar ciertos aspectos de la declaración, como los datos personales, las deducciones autonómicas, etc. «Aunque pertenezcas al colectivo, la utilización de Renta DIRECTA no es obligatoria. Siempre podrás realizar la declaración desde Renta WEB si así lo deseas», se advierte en el programa de ayuda de la Agencia.

A pesar de que, por un lado, defendemos esta nueva posibilidad, en la medida en que presente una mejora en el mecanismo de confirmación del borrador, también creemos que, si los contribuyentes no disponen de un buen conocimiento fiscal y no recurren a un asesoramiento profesional, el hecho de que se den más facilidades para presentar la declaración sin revisión alguna podría implicar la aceptación incondicional de una autoliquidación eventualmente menos favorable a sus intereses, por lo que la valoración del sistema dependerá de la pericia de los sistemas de la Agencia Tributaria a la hora de identificar este colectivo predeterminado de sujetos que no necesitan cambiar nada de aquello que se les pone por delante.

¹² El larguísimo título completo de la orden ministerial es el siguiente: Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del IP, ejercicio 2024, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del IRPF, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se desarrolla la disposición final décima sexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (publicada en el BOE de 14 de marzo de 2025).

Asimismo, conviene tener en cuenta que, para los sujetos casados, la aplicación de Renta DIRECTA se complica, puesto que solo sería posible utilizar el clásico sistema en el que aparece unido el visionado de las tres posibles declaraciones en el ámbito del matrimonio: las respectivas declaraciones individuales y la declaración conjunta, si ambos cónyuges pertenecen al colectivo de contribuyentes aptos para Renta DIRECTA. Si solo es el caso de uno de los cónyuges, este tendrá que optar entre mantenerse en solitario en Renta DIRECTA, lo cual supone renunciar a algunas de las ventajas en la tramitación de las declaraciones del matrimonio, que no solo consisten en la posibilidad de comprobar si es conveniente la opción por la tributación conjunta (opción que, como es sabido, es independiente del régimen económico del matrimonio), sino también en otras simplificaciones de la declaración, como es la de trasladar automáticamente datos cumplimentados en una de las dos declaraciones a la del otro cónyuge (por ejemplo, en casos de inmuebles pertenecientes a ambos, si bien los inmuebles en situación de arrendamiento quedarían de suyo excluidos de Renta DIRECTA). Especialmente negativo nos parece si la combinación entre Renta DIRECTA y Renta WEB en el seno de la unidad familiar implica la imposibilidad de acogerse al régimen de compensación cuando el resultado de una declaración es a devolver y el de la otra a ingresar.

4.4. La implantación del sistema VERI*FACTU. ¿Por fin despliega todos sus efectos la factura electrónica obligatoria?

La LGT, en la redacción actual de su artículo 29.2 j), establece la obligación de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables de los sujetos que desarrollan actividades económicas cumplan una serie de requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros para imposibilitar las alteraciones u omisiones en las facturas y también para que tengan capacidad de remitir los registros de facturación adaptados a un formato determinado. ¿Realmente existe la posibilidad de remisión a la Agencia Tributaria de los registros de facturación generados a través de sistemas de emisión de facturas verificables, conocidos como sistemas VERI*FACTU?

Aunque fue en 2021, a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio¹³, cuando se incorporó al ordenamiento la nueva obligación formal de facturación de empresarios y profesionales a través de sistemas informáticos, su aplicación práctica quedaba aplazada. Así, no estaba previsto que el sistema VERI*FACTU, aprobado mediante el Real Decreto 1007/2023, de

¹³ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

5 de diciembre¹⁴, entrase en vigor hasta julio de 2025. Sin embargo, recientemente, el Real Decreto 254/2025, de 1 de abril¹⁵, ha pospuesto su entrada en vigor hasta el 1 de enero de 2026 para las personas jurídicas y el 1 de julio de 2026 para las personas físicas. Como ya indicábamos en un trabajo anterior sobre el «esperado momento de la facturación electrónica» (Torrescusa Cordero, 2022), no podemos llegar a comprender que todavía no esté funcionando la nueva obligación formal, lo que es una muestra más de la parsimonia en la gestión administrativa, porque el aplazamiento no creemos que se deba tanto a permitir a los contribuyentes un mayor periodo transitorio de adaptación como, más bien, a las dificultades técnicas que debe de estar encontrando la Agencia para habilitar las herramientas correspondientes.

En el Plan de Control, publicado solo unos días antes que el Real Decreto 254/2025, la Agencia Tributaria se comprometía a dejar operativos los mecanismos que soportan la arquitectura de VERI*FACTU durante el primer semestre de 2025, pero es evidente que no se puede confiar en un cumplimiento escrupuloso del calendario, a la vista de los precedentes. No sabemos, por tanto, cuándo estará preparada la Agencia para poder recibir los registros de facturación en la sede electrónica. En ese momento, las ventajas del sistema se dejarán sentir no solo para la Administración, sino también para los contribuyentes. Como se señala en el Plan:

Elo, a su vez, permitirá poner a disposición del contribuyente tanto sus registros de facturación emitidos como la información relacionada con los registros de facturación recibidos que consten en la base de datos de la Agencia, pudiendo ofrecer esta información como dato fiscal.

A la espera de que se despeje pronto el panorama, el Plan de 2025 incluye otros compromisos de actuación en esta línea. Por un lado, para empresarios que tengan un nivel reducido de facturación, se habilitará un sistema de cotejo de los códigos QR que vengan en las facturas y una aplicación de facturación simplificada de uso gratuito. Por otro lado, se ha creado un Informador «que permite de una forma sencilla e intuitiva que cualquier empresario conozca sus obligaciones de adaptación», incluyendo además un repositorio de Preguntas Frecuentes (FAQ).

¹⁴ Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

¹⁵ Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

5. Segundo eje del Plan de Control. La prevención de los incumplimientos

El segundo eje sobre el que pivota el Plan del control es el de la prevención del fraude. La Agencia Tributaria considera que las actuaciones anticipadas o preventivas tienen una gran eficacia y pueden contribuir a disminuir los niveles de fraude. Y esas medidas de prevención consisten, fundamentalmente, en fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

5.1. Los avisos a los contribuyentes. La figura de la «complementaria calculada»

Una forma efectiva de asegurar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias dentro de los preceptivos periodos voluntarios consiste en realizar campañas de comunicación. En el Plan de 2024 se llevó a cabo esta campaña en relación con la declaración del IRPF avisando de la existencia de este deber de contribuir a aquellos ciudadanos en los que se detectaba una elevada probabilidad de la omisión involuntaria de la presentación, pero se hizo a principios del mes de junio, mientras que en el Plan de 2025 se adelanta dos meses a la campaña, situándola en el mes de abril, con la finalidad de reducir el número de no declarantes. Además, se indica que estos avisos se extenderán no solo a las declaraciones de los impuestos, sino a las declaraciones informativas.

Pero nos interesa destacar que el Plan de 2025 pretende incrementar el recurso a un método que se estrenó en la anterior campaña del IRPF y que ha recibido la denominación de «complementaria calculada». Consiste en enviar un aviso a los contribuyentes que ya han presentado su declaración y en la que se ha observado algún tipo de incidencia, exhortándoles a que procedan a corregirla presentando una nueva declaración autorrectificativa complementaria, que se pone a su disposición en Renta WEB, «con una navegación directa y sencilla». Esto es, se les suministra una especie de precomplementaria o borrador de complementaria, ahorrándole la apertura de un procedimiento posterior de comprobación, que pudiera acarrear la imposición de sanciones. En la campaña del IRPF 2024, que se presenta en 2025, se va a aumentar el número de incidencias susceptibles de ser avisadas por esta vía, dando la oportunidad inmediata de corregir los propios errores.

Y no podemos dejar de llamar la atención sobre la paradoja de que la propia Agencia Tributaria bautice esta figura que irrumpe en el ámbito del IRPF con el nombre de «complementaria rectificada», justo en el momento en el que en este y otros impuestos se arrinconan o se abandona la clásica denominación de complementarias (que, por cierto, siguen teniendo su sitio en el art. 122 de la LGT, aunque condenadas a una posición residual), en favor de las nuevas autoliquidaciones rectificativas, a las que nos referimos a continuación. Se nos antoja que el título adecuado sería más bien de «rectificativa rectificada», concepto que tal vez nos encontremos en el Plan de 2026.

5.2. La puesta en marcha de las autoliquidaciones rectificativas

Según se destaca en el «preámbulo» o «exposición de motivos», si pudiera decirse así, del Plan de Control de 2025, «en el apartado de la prevención, destaca como primera novedad que destacar es la posibilidad de presentación de autoliquidaciones rectificativas para los principales impuestos», esto quiere decir, para el IRPF, para el IS y para el IVA.

Las autoliquidaciones rectificativas entraron en juego en nuestro ordenamiento a través de la Ley 13/2023, de 24 de mayo¹⁶, que modificó el artículo 120 de la LGT con la finalidad de instaurar un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones (Martínez Mirás, 2024, p. 5). El objetivo era sustituir, en los impuestos que se determinase, el tradicional esquema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación de la autoliquidación. Como indica el preámbulo de la norma, se busca a través de esta nueva herramienta que el obligado tributario pueda enmendar, completar o alterar la autoliquidación previamente presentada con independencia del resultado de esta, ya sea a ingresar una cantidad adicional (el objeto clásico de las complementarias), ya sea una cantidad a devolver, que hasta ahora se llevaba a cabo mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación y ahora se podrá o se deberá hacer (según los casos) a través de la autoliquidación rectificativa, sin tener que aguardar, según la motivación de la reforma, una respuesta administrativa, sin necesidad de tener que esperar la resolución administrativa que admitiera o no la anterior solicitud de rectificación. No deja de sorprender esta supuesta ventaja del nuevo sistema, como si con él no hubiera que quedar igualmente a la espera de una eventual reacción en contra de la Administración tributaria.

Creemos que el verdadero propósito que busca el legislador con esta figura es el de frenar la práctica habitual que realizaban los contribuyentes, la cual consistía, para evitar una posible sanción, en presentar de inicio la autoliquidación correspondiente aplicando el criterio de la Administración tributaria, y posteriormente impugnar la misma si se consideraba que perjudicaba sus intereses legítimos. Así se evitaban los riesgos de posibles sanciones si el contribuyente aplicaba directamente su criterio discutible, e incluso surgía la posibilidad de devengar intereses de demora a favor. Si la reforma va a implicar un incremento de las posibilidades de sancionar, entendiéndolo que al ser el contribuyente el que directamente incluye en su autoliquidación un criterio del que no participa la Agencia, ello acredita cierto grado de culpabilidad, nos parecería un retroceso en las garantías, como ya ha sido denunciado por numerosos autores, como Orena Domínguez (2024, que vincula sus críticas a la necesidad de consagrar el derecho al error) y Villegas Almagro (2024, p. 120):

¹⁶ Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (publicada en el BOE de 25 de mayo).

Estaría abriendo la puerta a un mayor número de sanciones, pues si su naturaleza es la que es, no puede obviarse que deja de ser una solicitud para convertirse en el acto por el que el contribuyente declara nuevamente el hecho imponible y, en consecuencia, realiza las oportunas operaciones.

Con el objetivo de que la autoliquidación rectificativa estuviese implementada, a través del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero¹⁷, se modificaron, reglamento a reglamento, las normas reguladoras de una serie de tributos (IRPF, IVA, IS e impuestos especiales de fabricación, como el impuesto especial sobre el carbón, el impuesto especial sobre la electricidad y el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero). No obstante, estas modificaciones reglamentarias no suponían por sí mismas la posibilidad de su aplicación, puesto que la entrada en funcionamiento de esta figura no era inmediata, sino que su efectiva entrada en vigor dependía de la necesaria publicación de las órdenes ministeriales que tendrían que aprobar los modelos de declaración correspondientes, habilitando al efecto las flamantes autoliquidaciones rectificativas.

En el presente trabajo nos centraremos en los tres principales impuestos: IRPF, IS e IVA, que son los aludidos en el Plan de Control de 2025 («durante el año 2025 entrará en vigor la posibilidad de presentar autoliquidaciones rectificativas del IRPF y del IS del ejercicio 2024, que se añade a la presentación de autoliquidaciones rectificativas del IVA, en vigor desde octubre de 2024»).

La Orden HAC/819/2024, de 30 de julio¹⁸, fue la primera orden ministerial que implantó la figura de la autoliquidación rectificativa; en concreto, se modificó el modelo 303, la autoliquidación del IVA. Se introdujo un nuevo apartado denominado «Rectificativa (5)» y así el contribuyente puede identificar si es una autoliquidación rectificativa y, en su caso, el motivo de la rectificación, que puede ser, o bien por discrepancia de criterio administrativo

¹⁷ Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

¹⁸ Orden HAC/819/2024, de 30 de julio, por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 IVA, autoliquidación, y el modelo 308 IVA, solicitud de devolución: recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales; y se modifican los anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria.

(salvo vulneración de norma de rango superior), o bien otras rectificaciones que no estén incluidas en el motivo anterior¹⁹.

El pasado 14 de marzo de 2025 se publicó en el BOE la Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo²⁰, es decir, con casi absoluta simultaneidad con el Plan de Control, y se introdujeron así en el modelo 100 del IRPF los cambios necesarios para la implementación de la autoliquidación rectificativa, a tenor del artículo 67 bis del RIRPF²¹. El nuevo modelo sigue el esquema que se utiliza en el IVA, es decir, se añaden las casillas para identificar la autoliquidación rectificativa y la causa por la que se presenta, que puede ser debido a una discrepancia del criterio administrativo cuyo ajuste no pueda realizarse a través del resto de las casillas del modelo (casilla 669) o a otras causas ajenas a tal motivo (en cuyo caso, el importe de este ajuste se tendrá en cuenta en el cálculo del resultado de la declaración rectificativa en la casilla 670). Además, en el documento de ingreso o devolución, se crea la nueva casilla 701, que permite distinguir si se genera una devolución derivada de la aplicación de la normativa o si por el contrario corresponde una solicitud de devolución de ingresos indebidos, dado que unas y otras devoluciones siguen un régimen diferenciado, fundamentalmente, en relación con el devengo de intereses de demora, como puede observarse en el tratamiento respectivo del artículo 31 de la LGT («Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo») y del artículo 32 («Devolución de ingresos indebidos»).

En lo que se refiere al IS, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero afirma de manera expresa, como ya hemos señalado, que durante el año 2025 entrará en vigor la posibilidad de presentar autoliquidaciones rectificativas del impuesto correspondiente al ejercicio 2024, pero, hasta la fecha, no se ha publicado la orden ministerial que aprueba el modelo 200 del IS y no podemos concretar nada al respecto, aunque entendemos que seguirá los pasos de los otros dos tributos comentados anteriormente (así se desprende además del borrador o proyecto de orden ministerial que ya se ha puesto en circulación dentro del trámite de

¹⁹ Véase https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/iva/modelo-303-iva-autoliquidacion_/autoliquidacion-rectificativa/preguntas-frecuentes-sobre-autoliquidacion-rectificativa-303.html

²⁰ Orden HAC/242/2025, de 13 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del IP, ejercicio 2024, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del IRPF, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se desarrolla la disposición final décima sexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

²¹ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

audiencia e información pública, por lo que, si bien de manera provisional, podemos hacer referencia a las nuevas casillas 00031 o 00866 para el documento de ingreso o devolución).

Como se subraya desde la Agencia Tributaria, a partir de la entrada en vigor efectiva de las autoliquidaciones rectificativas desaparecerá la posibilidad de seguir con el planteamiento que se realizaba hasta la fecha y el nuevo método será el único modo de rectificar la autoliquidación inicialmente presentada cuando medie una discrepancia interpretativa respecto al criterio administrativo, pero entendemos que, como indica, González Martínez (2024):

El modelo de autoliquidación rectificativa que se apruebe debería incluir un apartado en el que se permita la aportación de los fundamentos de derecho en que el obligado tributario basa su discrepancia y las pruebas que los acreditan, lo que debería excluir el reproche sancionador.

Y, por ahora, en las órdenes que se han publicado hasta la fecha, no se indica nada al respecto; si bien consideramos que siguen siendo aptas las anteriores posibilidades de incorporación de documentación.

5.3. Perfeccionar la información de la que dispone la Agencia Tributaria. El ejemplo de las monedas virtuales

Con la denominación de «Calidad de la información», uno de los subapartados del Plan de Control de 2025 se dedica a presentar las principales líneas de actuación y, sobre todo, a exponer las líneas de mejora de la ejecución del Plan Nacional de Captación de Información. Así, hasta 2024, la evaluación de la calidad de la información obtenida se desarrollaba de forma independiente para cada fuente de información y para 2025 se pretende llevar a cabo un análisis global o consolidado en un único repositorio. Para ello, se anuncia la creación de un grupo de trabajo encargado de diseñar una nueva aplicación para la gestión unificada del análisis *a posteriori* de la calidad de la información, recopilando los riesgos de defectos en la información y las actuaciones necesarias de mejora.

En cuanto a las líneas de actuación en el terreno de la información, la Agencia Tributaria señala la necesidad de seguir adaptando las obligaciones informativas a la evolución de la realidad económica. De ahí que sea lógico encontrar en el Plan de Control referencias a las nuevas figuras que han venido a instalarse en el contexto actual.

Es el caso de las monedas virtuales. En el nuevo Plan se destaca un avance respecto del año 2024, puesto que el modelo 173 de «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales» solo se exigía respecto a las operaciones realizadas desde el 25 de abril de 2023 (sin abarcar el período impositivo completo), mientras que en 2025 ya se

dispondrá de la información respecto a la totalidad del ejercicio 2024²². Esperemos que acierte el Plan cuando vaticina que se va a depurar la información recibida, «de modo que en el ejercicio 2025 es previsible que se pueda mejorar la información fiscal de los contribuyentes». Lo cierto es que se sigue percibiendo un grave retraso a la hora de incorporar estos datos fiscales en la campaña del IRPF, por lo que acaso resulte aconsejable, cuando no se tenga una claridad absoluta sobre las operaciones que deben ser declaradas, no adelantar en exceso el momento de presentación de la declaración, sino esperar a que dicha información aparezca, para no tener que presentar con posterioridad la rectificativa (antes conocida como complementaria).

En el mismo sentido, el Plan de Control destaca avances en relación con la «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas», modelo 238 (DAC7). Estamos ya ante el segundo año de presentación, pero se ha adelantado en 2025 al mes de enero el plazo de presentación, en lugar del plazo de abril que rigió en 2024. Con este adelanto, la Agencia considera previsible que el intercambio internacional de información culmine en un momento cada vez más anticipado, aunque reconoce que, «al menos respecto a la información nacional, una vez analizada su calidad», se cuenta con poder ofrecer a los contribuyentes cierta información fiscal para mejorar el cumplimiento voluntario, garantía menos factible en la información internacional.

Otra de las novedades que se reflejan en el Plan de Control es la necesidad de aprobar nuevos modelos censales y obligaciones informativas en relación con el régimen de franquicia en el IVA. La inminente aplicación de este flamante régimen exige:

arbitrar un sistema de comunicaciones y obligaciones informativas entre Estados miembros para permitir que los empresarios o profesionales que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto puedan optar a la aplicación del régimen de franquicia en otros Estados miembros.

5.4. Segunda fase de simplificación del lenguaje en los documentos de la Agencia

El último de los subapartados de este segundo eje del Plan de Control, que tiene como finalidad facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, se preocupa de continuar con el proceso de simplificación del literal de los documentos administrativos.

²² En el Plan también se hace referencia a los modelos 172 («Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales») y 721 («Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero»).

Se centrarán los esfuerzos en aquellos documentos emitidos con más frecuencia por la Agencia Tributaria, los que tienen una mayor incidencia entre los destinatarios, procurando redactarlos de una manera más comprensible y accesible para el contribuyente medio.

En concreto, en 2025 se anuncia una «mejor explicabilidad», por reproducir los términos del Plan, de los documentos emitidos en las actuaciones de comprobación del IVA y del IS, en el procedimiento sancionador del IRPF, en los acuerdos de exigencia de reducciones de recargos y sanciones y en las providencias de apremio.

En la nota de prensa de la Agencia Tributaria sobre el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 se destacaba que si en la primera fase de la simplificación, desplegada en 2024, se habían modificado ya «más de 3,7 millones de documentos en términos anuales», la segunda fase correspondiente a 2025 «afectará a más de 4,1 millones de documentos al año».

Sean bienvenidos los esfuerzos de la Agencia Tributaria en aras de la claridad, pues los contribuyentes nos hallamos ante el obligado cumplimiento de normas tributarias enormemente complejas y al menos la relación entre la Administración y los ciudadanos debe facilitarse al máximo, mediante documentos y comunicaciones que dejen claro su mensaje. La oscuridad de la norma tributaria puede ser causa de inconstitucionalidad (Cubero Truyo, 1997), como proclamó el TC en su sentencia 150/1990, de 4 de octubre:

Si el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica.

Ese mismo canon de la «incertidumbre razonablemente insuperable» debe tenerlo en mente la Agencia Tributaria para formular sus documentos de manera que puedan ser comprendidos para actuar correctamente en consecuencia.

6. Tercer y fundamental eje del Plan de Control. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario

La meta de la Agencia Tributaria respecto a este tercer apartado del Plan de Control (sin duda, el vinculado de una manera más directa y estrecha a la lucha contra el fraude) se centra en reforzar la vigilancia de ciertas operaciones y actividades donde se estima que pueden acumularse riesgos fiscales relevantes.

6.1. Discrepancias entre los signos externos de renta de las personas físicas y lo que se desprende de las declaraciones presentadas

El punto de mira del Plan de 2025 estará centrado de manera especial en los contribuyentes cuyo estándar de vida no se compadezca con lo que cabría esperar según las declaraciones que presentan. Resultan obviamente sospechosas desde la perspectiva tributaria las personas físicas que muestren inconsistencias entre su nivel de vida y su nivel de ingresos, esto es, cuando no resulten coherentes los signos externos de riqueza que exhiben en comparación con las rentas o patrimonios declarados. Se pondrá especial atención y control sobre aquellos casos en los que se detecte ocultación de ingresos o el uso indebido de sociedades instrumentales para desviar gastos personales o situar en ellas activos para su disfrute personal. También se vigilarán los casos en los que se simulan arrendamientos de bienes y servicios o se encubren rentas a través de préstamos ficticios. Cabe suponer que las indagaciones de la Agencia Tributaria se extenderán al uso de las redes sociales por parte de los contribuyentes investigados, pues estas constituyen una fuente de información de una importancia creciente²³.

No está de más recordar en este punto que el análisis patrimonial de los casos conflictivos a los que nos venimos refiriendo puede conducir a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF. En virtud del artículo 39 de la LIRPF:

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Y ello conllevará su integración en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, «salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción».

Aunque se destaque como una de las grandes novedades del Plan de 2025, hasta tal punto que el titular de la nota de prensa de la Agencia en la que se daba difusión al nuevo

²³ Romero Plaza (2025) señala:

Hay que tener prudencia con lo que se sube a las redes sociales en general, pero sabiendo que al otro lado hay un inspector de hacienda solo debe subir viajes y coches el que de verdad pueda pagarlos con su renta personal o advertir que estás haciéndote fotos con el coche del vecino o las palmeras han sido creadas con inteligencia artificial.

Plan iba referido a esta cuestión («La Agencia Tributaria impulsa el control de personas físicas con signos externos de riqueza en clara discrepancia con su renta y patrimonio declarados»), situándola por encima de cualquier otro aspecto del Plan, lo cierto es que la Agencia Tributaria lleva desde años atrás poniendo el foco en este apartado. Por ejemplo, en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023²⁴, se apuntaba que se seguirían manteniendo las actuaciones de comprobación de los grandes patrimonios y ya se reconocía que no era una novedad, pues se habían realizado actuaciones de revisión conjunta de personas físicas y sus estructuras financieras y societarias. Este punto además se recogió también en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024²⁵, por lo que podemos afirmar que no es una novedad, sino una continuidad dentro de una estrategia consolidada de supervisión de personas con elevada capacidad adquisitiva.

En el Plan de Control se hace referencia a la necesidad de continuar las labores de investigación directa sobre este tipo de sujetos que pueden estar cometiendo irregularidades, utilizando la terminología anglosajona: «contribuyentes de alta capacidad económica, conocidos por sus siglas en inglés como HNWI (*High Net Worth Individuals*) o UHNWI (*Ultra High Net Worth Individuals*)».

Una de las conductas sobre la que se van a extremar las precauciones, por considerarla extremadamente lesiva para los intereses de la Hacienda pública, es la simulación de la residencia fiscal fuera del territorio español²⁶. Y, en sentido inverso, también se anuncia una comprobación exhaustiva de los extranjeros que permanecen en España más de 183 días del año natural y, a pesar de ello, no tributan en el IRPF (por la renta mundial), sino que tributan en el IRNR (solo por las rentas de fuente española).

6.2. A la búsqueda de la economía sumergida: el control de los terminales de punto de venta (TPV) y de los neobancos

La Agencia Tributaria indica que «mantendrá a lo largo de 2025 su presencia en aquellos sectores y modelos de negocio en los que se aprecie alto riesgo de existencia de economía sumergida». Aunque se hable de «mantenimiento» de la estrategia preexistente, vamos

²⁴ Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

²⁵ Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024.

²⁶ El Plan de Control extiende la vigilancia sobre la verdadera residencia de los contribuyentes al ámbito interno, dadas las considerables diferencias de presión fiscal entre unas y otras comunidades («se atenderá a la simulación de la residencia fiscal de algunos contribuyentes por la diferente tributación existente en una Comunidad Autónoma distinta de la de residencia real del contribuyente, con la intención de aprovecharse indebidamente de una inferior tributación»).

a tratar de detectar aquellos aspectos en los que se pretende incidir de manera especialmente reforzada en el nuevo Plan.

En concreto, conforme al Plan de 2025, se pondrá énfasis especial en el control de los terminales de punto de venta (TPV) y otros programas informáticos que se utilicen para la facturación al público. Se perseguirán aquellas prácticas comerciales tendentes a no permitir el pago mediante tarjeta de crédito, que resultan visibles en ciertos sectores ligados tradicionalmente a la economía sumergida. Si se detectan empresarios y profesionales que en las bases de datos que maneja la Agencia no cuentan con ingresos procedentes del uso de las tarjetas de crédito, cuando en su actividad es habitual que los clientes paguen con tarjeta, serán objeto de vigilancia y se les incluirá en los planes sectoriales de visitas.

Otro aspecto que supone en la actualidad un reto para el control fiscal lo representan los llamados «neobancos», compañías que operan con la licencia bancaria de un tercero y ofrecen sus servicios de manera totalmente digital y móvil. Los neobancos, las entidades de dinero electrónico, entidades de pago y demás sistemas de pago virtual están proliferando en los últimos tiempos desde diversas páginas web. En 2025 se vigilará a aquellas empresas que utilicen medios de cobro alternativos, situados al margen de las actuales obligaciones de suministro de información.

En la misma línea, el control de las transacciones realizadas en dinero efectivo es una prioridad para el Plan de 2025, ya que suelen estar muy vinculadas a la economía sumergida, y el control se llevará a cabo con independencia de cuáles sean los límites cuantitativos que se encuentren vigentes de acuerdo con la normativa aplicable. Se tiene la convicción de que la circulación de dinero en efectivo puede estar vinculada a acciones de blanqueo de capitales dentro de las estructuras financieras de las organizaciones criminales, por lo que se pretende combatirlo.

Asimismo, las actuaciones de la Agencia Tributaria incidirán en aquellos contribuyentes que «declaren una evolución anómala del importe de sus existencias respecto de su actividad declarada, lo que supone un indicio de la posible existencia de ventas ocultas», o que presenten «rentabilidades incompatibles con la naturaleza de su actividad o con los datos disponibles al respecto, o que declaren pérdidas de modo continuo, incompatibles con la lógica económica de cualquier proyecto económico».

6.3. Fiscalidad internacional: precios de transferencia, convenio multilateral, artistas y deportistas, inmuebles de no residentes

A estas alturas, resulta una evidencia la internacionalización e integración de la actividad económica en el ámbito mundial, lo cual trae consigo riesgos fiscales de enorme

envergadura, por lo que es lógico que la fiscalidad internacional se convierta en un ámbito prioritario de las actuaciones inspectoras. En este terreno, podemos destacar las siguientes líneas de actuación conforme a lo previsto en el Plan de Control de 2025:

- La vigilancia sobre precios de transferencia en las operaciones vinculadas. En el Plan de 2025 se destacan los siguientes ámbitos sujetos a particular control: las reestructuraciones empresariales; la valoración de transmisiones o cesiones intragrupo de activos intangibles; la erosión de base imponible causada por el pago de cánones o por el establecimiento de estructuras en el exterior en las que se remansan beneficios que deben tributar en España; la declaración reiterada de pérdidas; o las operaciones financieras. Al mismo tiempo, se proseguirá con la política de fomento de los acuerdos previos de valoración en aras de una mayor seguridad jurídica en las relaciones jurídico-tributarias internacionales. La Agencia Tributaria emplea la denominación de Estrategia 360° para referirse a sus objetivos en materia de precios de transferencia, de tal forma que, para un contribuyente concreto, se interrelacionan los distintos procedimientos que pueden afectar a sus operaciones vinculadas, con el fin último de evitar controversias.
- El progresivo despliegue de las medidas antielusión derivadas del Proyecto BEPS, aprovechando las mejores herramientas que aporta la entrada en vigor del convenio multilateral²⁷. Tales medidas engloban un conjunto variado de materias: las asimetrías híbridas, la transparencia fiscal internacional, la deducibilidad de los gastos financieros o el abuso de los convenios fiscales, entre otras. Los grupos multinacionales, grandes empresas y grupos fiscales son, lógicamente, objetivo básico del Plan de Control.
- La intensificación de las actuaciones para la regularización de infrarretenciones en las rentas de artistas y deportistas. Como es sabido, los convenios de doble imposición avalan el gravamen de las rentas de artistas y deportistas en el país donde se produce su actuación, incluso en el caso de que se perciban a través de empresas o sociedades interpuestas. No obstante, resulta evidente la necesidad de apurar el control para garantizar que estos pagos queden efectivamente sometidos a la pertinente retención en la fuente (al 24 %, que es el tipo de gravamen general de nuestro IRNR, o al 19 % si se trata de residentes en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo). Ahora bien, el Plan de Control –conviene ponerlo de manifiesto– no solo se preocupa de las

²⁷ Instrumento de ratificación del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016 (publicado en el BOE de 22 de diciembre de 2021). En el BOE de 21 de junio de 2024 se publicó la Notificación de España al secretario general de la OCDE de haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efectos las disposiciones del convenio multilateral en un listado que incluye la mayoría de convenios bilaterales suscritos por España.

infrarretenciones, sino también de agilizar la devolución a no residentes en caso de retenciones excesivas, como ocurre con la percepción de dividendos (si se retiene al 19 %, cuando en realidad procede aplicar una exención o un porcentaje inferior derivado del convenio), en línea con la Directiva 2025/50/UE del Consejo, de 10 de diciembre de 2024 (DOUE de 10 de enero de 2025), relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro, conocida como FASTER²⁸.

- El impulso de las actuaciones de comprobación sobre los numerosos sujetos no residentes en España titulares de inmuebles en territorio español, que en muchos casos no declaran las rentas derivadas del arrendamiento de los mismos, o las ganancias patrimoniales que se generan por la venta de los inmuebles o el IP en la modalidad de obligación real.

6.4. La inclinación de la Agencia Tributaria por los procedimientos de comprobación limitada

En el subapartado del Plan dedicado al «Control de actividades económicas» se explica que en 2024 la Agencia Tributaria efectuó un rediseño de su modelo de control que consistía, básicamente, en la segmentación de los contribuyentes formando distintos colectivos, teniendo en cuenta una serie de parámetros como la cifra de negocios y, sobre todo, en función de los distintos perfiles de riesgo. A partir de esa clasificación, el papel de los órganos de inspección se circunscribe a determinados objetivos de mayor dimensión, centrandos sus esfuerzos «en aquellos ámbitos de riesgo fiscal de mayor relevancia cuantitativa, así como en aquellos casos que por su complejidad requieran hacer uso de las competencias inspectoras para la regularización completa y precisa del obligado tributario». Mientras que para otros colectivos más numerosos (con facturación inferior a 6 millones de euros y no integrados en grupos consolidados) se deja que sean los órganos de gestión tributaria los que desarrollen las tareas de control, «especialmente haciendo uso dentro del marco normativo de las comprobaciones limitadas que sean precisas para abordar los riesgos fiscales más adecuados».

Pues bien, en el Plan de 2025 se anuncia la consolidación de ese modelo de control reorientado, continuando con la segmentación de contribuyentes y la correlativa bifurcación de procedimientos, dando un papel relevante a la comprobación limitada.

²⁸ Según se destaca en el Plan:

Sin perjuicio de que dicha Directiva deba ser traspuesta al ordenamiento interno en 2028 y sea plenamente aplicable en 2030, la Agencia Tributaria comenzará en 2025 la adaptación a lo previsto en dicha Directiva de sus modelos, sistemas y procedimientos de gestión de las devoluciones de IRNR.

No es esta la única referencia que localizamos en el Plan de Control reivindicando el uso de la comprobación limitada, también se señala que «se aumentará el número de las actuaciones realizadas por las Unidades de Gestión de Grandes Empresas mediante el uso del procedimiento de comprobación limitada, especialmente en relación con el control del IVA e IS». Y no queríamos formular reparos a esta estrategia, pero sí nos parece necesario subrayar la importancia de que se empleen en cada caso los procedimientos adecuados dentro de la tipología existente (procedimiento de verificación de datos, procedimiento de comprobación limitada, procedimiento de inspección) y, una vez iniciado un determinado procedimiento, no se rebasen las respectivas posibilidades de actuación. Y si se rebasan, están los tribunales para anular las irregularidades que se produzcan. Aunque después nos podemos encontrar con la reacción del legislador ante las «derrotas jurisprudenciales» de la Agencia Tributaria, otorgando nuevas y superiores capacidades a los órganos de gestión. Estamos pensando, por ejemplo, en la reforma del artículo 136 de la LGT llevada a cabo por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, ampliando las posibilidades de examen de la contabilidad por parte de los órganos de gestión en el seno del procedimiento de comprobación limitada.

7. Cuarto eje del Plan de Control. El control del fraude en fase recaudatoria

En este apartado de la recaudación es quizá donde se observa con mayor claridad que nos encontramos ante un Plan marcadamente continuista. Si comparamos la redacción de este apartado con la que aparecía en su precedente, notaremos que el Plan de 2025 lleva a cabo una reproducción prácticamente literal de lo que ya venía desarrollado en el Plan de 2024.

Los distintos subapartados se repiten casi idénticos, con ligeras variaciones de tipo meramente formal, como refundir en un solo subapartado el tratamiento de la adopción de derivaciones de responsabilidad y el de la adopción de medidas cautelares, que en el Plan anterior figuraban por separado, y lo mismo ocurre con la refundición del control de la deuda pendiente en periodo ejecutivo y del control de las deudas suspendidas y paralizadas.

Hablamos de un seguimiento del Plan anterior, pero ello no significa que las cuestiones abordadas carezcan de relevancia. Así, cabe destacar que de nuevo se anuncia el esfuerzo por mejorar los procesos de evaluación de los riesgos recaudatorios, con el desarrollo de aplicaciones para la selección de deudores agrupados por tipologías de conducta, o la anticipación del control y seguimiento preventivo de los riesgos recaudatorios asociados a delitos fiscales y de contrabando, dedicando de detectar conductas de vaciamiento patrimonial para aparentar insolvencias, dedicando especial atención a la utilización de «sociedades refugio», o se continúa con el fomento de las subastas electrónicas.

7.1. El retraso en la implantación del «Punto Neutro de Embargos»

Una muestra de la ausencia de avances reseñables en esta faceta de la recaudación la encontramos en el denominado «Punto Neutro de Embargos». Se trata de un mecanismo de cooperación de la Agencia Tributaria con otras Administraciones públicas que permitiría cruzar las propuestas de pago que fuera a hacer cualquier Administración a aquellos acreedores que sean simultáneamente deudores de otra Administración y proceder a una especie de embargo por compensación. Con este complejo sistema se remitirían y recogerían las diligencias de embargo generadas de manera automática.

En el Plan de 2024 se anunciaban avances en su implantación, que «requiere del correspondiente desarrollo reglamentario, que se encuentra en tramitación». Pues bien, en el nuevo Plan, dado que aún no se ha llevado a cabo la aprobación de la normativa, se sigue anunciando que «en el año 2025 se impulsará la tramitación reglamentaria necesaria y se comenzarán a desarrollar las aplicaciones para la habilitación de la plataforma».

Esperemos que en el Plan de Control de 2026 no haya que volver a anunciar el «inminente» desarrollo reglamentario y el Punto Neutro de Embargos esté funcionando adecuadamente.

A propósito de los embargos, el Plan de 2025 prevé la modificación de la Resolución de 16 de diciembre de 2011, de la Dirección General de la AEAT, por la que se establece el procedimiento para efectuar el embargo de dinero en cuentas a la vista abiertas en entidades de crédito, con objeto de configurar un procedimiento más eficaz, rompiendo con la periodicidad mensual en la tramitación, así como con las directrices fijadas respecto a las fechas en las que han de ponerse a disposición de las entidades colaboradoras las diligencias de embargo en el canal EDITRAN, una canal que se pretende sustituir aprovechando los avances tecnológicos para el uso de los servicios web.

7.2. La puesta en marcha del Equipo Nacional de Procedimientos Concursales

Dentro de la tónica general de continuidad, un examen exhaustivo del Plan de 2025 nos permite detectar algunas novedades, entre las que nos parece especialmente reseñable la relativa al Equipo Nacional de Procedimientos Concursales. No cabe duda de lo delicado que resultan las situaciones concursales y de los peligros que representan para las posibilidades de obtención de las deudas tributarias por parte de la Hacienda pública. Con la puesta en marcha de este equipo nacional lo que se pretende es impulsar las acciones de cobro mediante metodologías más eficaces. Pero ¿qué actuaciones de gestión recaudatoria deben promoverse en el seno de los procedimientos preconcursales y concursales (tanto en el concurso de acreedores como en el procedimiento especial para microempresas) para mejorar la eficacia? Según las directrices del Plan de Control, se realizará un seguimiento

especial de los concursos sin masa con la finalidad de detectar aquellos que sean fraudulentos. Asimismo, se potenciará la tramitación de acuerdos singulares y la aprobación de propuestas de convenio y planes de continuación.

7.3. Líneas excepcionales de avales ICO (ICO COVID, ICO Ucrania) que requieren un régimen específico de cobranza

En los últimos años hemos vivido o estamos viviendo circunstancias especiales de enorme gravedad, como la pandemia o la guerra de Ucrania, que han generado efectos económicos indeseables, y han afectado a la viabilidad de numerosas empresas. De ahí que el ICO haya tenido que intervenir más de lo habitual otorgando avales. Y se han aprobado medidas legislativas con un régimen de cobranza particular, «encomendando los procedimientos de recuperación a las entidades financieras concedentes de la financiación avalada con la participación, en determinadas situaciones, de los órganos de la Agencia Tributaria».

Dado el importante volumen de financiación que se ha movido a través de estas líneas de avales (ICO COVID, ICO Ucrania) y dado que el régimen de recuperación y cobranza está sujeto a reglas novedosas, el Plan de 2025 considera conveniente someter a control su aplicación práctica para garantizar que se desarrolla de manera correcta. El control abarca los siguientes aspectos: autorizaciones de aplazamientos y fraccionamientos singulares; autorizaciones de voto a favor de planes de reestructuración; y la votación y adhesión u oposición a las propuestas de convenio y de planes de continuación.

8. Quinto y último eje del Plan de Control. La colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas

El Plan de Control finaliza dedicando un quinto apartado a la necesaria colaboración entre la Administración tributaria estatal y las autonómicas, que resulta esencial para la correcta aplicación del sistema tributario, en particular, por lo que respecta a los impuestos cedidos.

El objetivo fundamental no es otro que potenciar los intercambios de información con trascendencia tributaria entre las respectivas agencias tributarias. En concreto, se impulsarán en 2025 los siguientes aspectos:

- Intercambios de información sobre los datos censales mediante el Censo Único Compartido.

- Suministro por las comunidades autónomas a la Agencia Tributaria de la información sobre familias numerosas; grados de discapacidad; fianzas derivadas del arrendamiento de inmuebles; certificados de eficiencia energética registrados en el 2024 y ayudas concedidas por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas (con las correspondientes referencias catastrales); y constitución de rentas vitalicias, operaciones de disolución de sociedades y de reducción del capital social con atribución de bienes o derechos de la sociedad a sus socios y préstamos entre particulares (a efectos de proceder al embargo si existen deudas pendientes de pago con la Agencia Tributaria).
- Cesión de la información financiera DAC2 que reciba la Agencia Tributaria en relación con los contribuyentes con domicilio fiscal en cada una de las comunidades autónomas, previo establecimiento y aceptación de las condiciones de uso de esa información.
- Posibilidad de que las comunidades autónomas soliciten que la Agencia Tributaria estatal realice actuaciones de comprobación mediante informes individualizados sobre contribuyentes concretos.

Junto a las actuaciones previstas en relación con las comunidades autónomas de régimen común, el Plan también se preocupa de la conveniente coordinación con las haciendas forales. En el Plan de 2025, además de facilitar el intercambio recíproco de información, se señala la necesidad de aplicar medidas que consigan reducir los elevados niveles de litigiosidad en las juntas arbitrales tanto del concierto (territorios forales del País Vasco) como del convenio económico (Comunidad Foral de Navarra), subrayando «la finalidad de aumentar la seguridad jurídica a los obligados tributarios, y de evitar posteriores recursos ante el Tribunal Supremo».

A propósito de la conflictividad que se reconoce en este punto del Plan de Control, no está de más lanzar una advertencia sobre la futura adición de comunidades autónomas que asuman todas las competencias en la aplicación de los tributos, como parece haberse acordado con Cataluña, lo que supondrá extender el tratamiento que se observa con las Administraciones tributarias forales, y será por tanto más perentoria la necesidad de coordinación.

9. Conclusiones

Tras analizar el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025, podemos afirmar que, más que una novedad, representa una continuidad con las líneas estratégicas ya marcadas en planes precedentes, en sintonía con el vigente Plan Estratégico 2024-2027. A pesar de que en la Resolución de 27 de febrero de 2025 se pregone de manera literal la existencia de numerosas «novedades», creemos que muchas de estas representan más bien una evolución o puesta en práctica de herramientas con las que ya contaba la Agencia

Tributaria, lo cual no significa que no se detecten avances dignos de ser valorados. La prueba más clara de ello es la ampliación en el uso de la inteligencia artificial y el desarrollo de nuevas herramientas de asistencia virtual; estrategias con las que se procura mejorar la eficiencia del servicio público que presta la Agencia Tributaria, adaptándose a los cambios tecnológicos en curso.

Igualmente, se observa en el Plan de 2025 la necesaria atención a las más recientes reformas normativas, que conllevan que el Plan tenga que hacerse eco de novedades como la entrada en vigor de la autoliquidación rectificativa, que ya empieza a ser aplicable en los más importantes tributos.

Puede sorprender a primera vista que bastantes de las cuestiones que son objeto de tratamiento en el Plan de Control no estén directamente relacionadas con el fraude fiscal, pero enseguida se comprende que, para favorecer una buena disposición de los contribuyentes hacia la obligación constitucional de pagar impuestos, resulta fundamental mejorar las herramientas de información y asistencia de la Agencia Tributaria y poner el acento en la labor preventiva, mediante el fomento del cumplimiento voluntario. De ahí que el Plan no vaya dirigido solo a la inspección tributaria, sino que también comprometa a los órganos de gestión y de recaudación de la Agencia Tributaria.

Referencias bibliográficas

- Cubero Truyo, A. (1997). *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons.
- Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2023). *Entrenamientos de derecho tributario: Casos prácticos de futbolistas* (segunda parte). Amazon.
- Echevarría Zubeldia, G. (2025). Guerras arancelarias y el origen de las mercancías: una advertencia desde el derecho aduanero de la Unión. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 120.
- Garrigues Sports & Entertainment (2018). Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 59.
- González Martínez, M.^a T. (2024). A propósito de las autoliquidaciones rectificativas. *Revista Técnica Tributaria*, 145, 305-313.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de una buena administración en materia tributaria. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 186, 15-38.
- Márquez Campón, E. (2016). El fraude fiscal en el IRPF: directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero. En A. Cubero Truyo (coord.), *El impuesto sobre la renta de las personas físicas: homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero* (pp. 589-605). Civitas.
- Martínez Mirás, I. (2024). Las nuevas autoliquidaciones rectificativas que habrá que utilizar en IVA, IRPF, IS y otros impuestos. *Revista Jurídica Colex*, 34, 4-6.

- Orena Domínguez, A. (2023). El principio de buena administración como derecho y garantía de los obligados tributarios. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria* (pp. 47-71). Atelier.
- Orena Domínguez, A. (2024). El «derecho al error» y las autoliquidaciones rectificativas. *Forum Fiscal, Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 307.
- Romero Plaza, C. (26 de marzo de 2025). Plan «descontrol» tributario y aduanero 2025. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/plan-descontrol-tributario-y-aduanero-2025>
- Sanz Gómez, R. (dir.) (2024). *La construcción jurisprudencial del principio de buena administración en materia tributaria*. Tirant lo Blanch.
- Serrano Antón, F. (marzo de 2025). *Ya tenemos de nuevo la mención del uso de la inteligencia artificial (IA) en el Plan de Control Tributario y Aduanero de 2025 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. LinkedIn. https://www.linkedin.com/posts/fernando-serrano-anton-910385_plan-de-control-tributario-2025-activity-7307660787861319680-97iY?utm_source=share&utm_medium=member_desktop&rcm=ACoAACimm-sBCoX_4WIEG3eY0lbGrx7z8rl-YJE
- Torrescusa Cordero, A. (2022). El esperado momento de la factura electrónica convertida en obligatoria por la Ley de creación y crecimiento de empresas. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 92.
- Villegas Almagro, Y. (2024). Las autoliquidaciones rectificativas y la consecuente pérdida de garantías para los contribuyentes. *Documentos IEF*, 2, 109-121.

Alejandro Torrescusa Cordero. Graduado en Derecho por la Universidad de Sevilla. Contratado predoctoral en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, desarrollando la tesis doctoral enmarcada en el Proyecto de investigación PID2021-125061NB-I00. Autor de múltiples publicaciones, tanto artículos en revistas científicas como capítulos de libros, y diversas comunicaciones en congresos. Con experiencia profesional previa en Deloitte, MA Abogados y Grupo Lando. <https://orcid.org/0000-0002-8722-2890>