

6 de septiembre de 2021

Alerta Informativa

Departamento Fiscal

El pasado 10 de julio el Boletín Oficial del Estado publicaba la enésima Ley de lucha/prevención del fraude fiscal, la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Se trata de una disposición legal que ha tenido una gestación larga y complicada.

Ya tuvimos ocasión el pasado 24 de noviembre de 2020 de analizar en diferentes Alertas Informativas las novedades que pretendía introducir el Proyecto de Ley que ha acabado convirtiéndose en la Ley 11/2021. Algunas de ellas no han sufrido modificaciones relevantes en su tramitación parlamentaria. Otras, sin embargo, han visto su redacción afectada por la tramitación parlamentaria, incorporando incluso el texto de la Ley disposiciones que no se hallaban contempladas en el proyecto. En este sentido, y a los efectos de facilitar la lectura de la presente Alerta, nos ha parecido más útil evitar la referencia al proyecto y a lo comentado en nuestras Alertas anteriores, puesto que de ello podría derivarse un cierto grado de confusión. Les proponemos, por tanto, una lectura de la presente Alerta basada exclusivamente en el redactado finalmente aprobado y publicado, es decir, el único con eficacia jurídica.

La Ley 12/2021 es una ley “ómnibus”, incorporando preceptos de muy diferente naturaleza y propósito, por lo que muchas de las disposiciones aprobadas no guardan relación alguna entre ellas. Pese a ello, intentaremos resumir en esta Alerta Informativa sus elementos esenciales, aun cuando la longitud del texto legal dificulta la obtención de un resumen breve y conciso.

Podemos afirmar que algunas modificaciones, pocas, constituyen auténticos instrumentos de lucha contra la evasión fiscal. Otras, las más, no son más que mecanismos de incremento de la presión fiscal sin alterar las tarifas de cada figura impositiva, por la simple vía de elevar sus bases. Finalmente, algunas son producto de la obligatoria trasposición a nuestro ordenamiento de Directivas comunitarias, como es el caso de la Directiva ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive).

Es difícil destacar u ordenar las disposiciones de la nueva norma por su trascendencia o general aplicación. Si tuviéramos que hacerlo, destacaríamos la aparición por primera vez del concepto “valor de referencia” aplicable a los inmuebles, las obligaciones e infracciones asociadas al software de gestión/facturación que incumpla los requisitos que se determinarán reglamentariamente, la nueva tributación de las SICAV o de las SOCIMI, la desaparición del concepto jurídico “paraíso fiscal” y su sustitución por el de “jurisdicción no cooperativa”, los nuevos controles establecidos sobre las criptomonedas, los nuevas y numerosas facultades de la Administración tributaria y un largo etcétera de preceptos de gran importancia en el ámbito fiscal.

Las nuevas disposiciones de la Ley entraron en vigor, con carácter general, el día 11 de julio de 2021. Algunas, sin embargo, lo hicieron con efecto retroactivo y otras lo harán con efecto diferido.

Veamos, pues, las novedades legislativas más significativas.

A. Impuesto sobre sociedades

Las modificaciones introducidas en este impuesto son producto en gran parte, aunque no únicamente, de la trasposición parcial de la Directiva ATAD, Directiva 2016/1164. Estas son las novedades:

1. Impuesto de Salida (Exit Tax)

El artículo 19.1 de la Ley 27/2014, por la que se regula el Impuesto sobre Sociedades, es modificado introduciendo lo establecido por el artículo 5 de la Directiva ATAD. En esencia, se endurece la tributación de salida de las plusvalías latentes de activos existentes en España cuando los mismos son trasladados a otra jurisdicción de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Si hasta ahora dicha tributación podía ser diferida al momento de transmisión a terceros de los activos en cuestión, ahora, como mucho, podrá ser fraccionada en cinco cuotas anuales con una profusa regulación de su vencimiento, garantías, incumplimientos o adelantos vinculados a diferentes supuestos.

Adicionalmente, y en coherencia con lo anterior, se introduce un criterio valorativo de la entrada de bienes procedentes de otros Estados bajo cobertura de la Directiva ATAD.

2. SICAV

Hasta la fecha este tipo de instituciones de inversión colectiva eran sometidas a gravamen al tipo del 1%. La única condición establecida por la Ley era que el número de accionistas no fuera inferior a 100. Ahora bien, no se exigía a tales accionistas una inversión mínima en el capital de la SICAV.

La nueva regulación del artículo 29.4.a), que será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de 01/01/2022, exige que cada accionista haya invertido, como mínimo, 2.500,00 € y si se trata de un compartimento de la SICAV, 12.500,00 €. Dicha situación, además, debe mantenerse, como mínimo, durante tres cuartas partes del período impositivo.

Como novedad significativa, además, se atribuye a la AEAT el control de este requisito legal, retirando dicha competencia de la CNMV.

Obviamente, aquellas SICAV que no cumplan estos requisitos pasarán a tributar al tipo general del impuesto, el 25%, a partir del ejercicio 2022.

Dada la pérdida de atractivo que ello supone para este instrumento de inversión, se prevé que la sociedad opte por su disolución con liquidación con un régimen fiscal especial. Los trazos fundamentales de este régimen de liquidación son los siguientes:

- a. Exención en el ITP, modalidad operaciones societarias, y exención en el Impuesto sobre Transacciones Financieras.
- b. Mantenimiento del tipo impositivo del 1% hasta la extinción de la sociedad.
- c. No tributación de la ganancia en el IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IRNR de los socios a condición de que el importe total de la cuota de liquidación obtenida sea reinvertida en otra institución de inversión colectiva que cumpla los requisitos para aplicar el tipo impositivo del 1%. Para ello se instrumenta una suerte de “traspaso” de fondos entre la sociedad en liquidación y la institución destinataria de los fondos.

El acuerdo de disolución debe ser adoptado a lo largo del año 2022, siendo liquidada la sociedad en los seis meses posteriores. Los socios deberán reinvertir, como muy tarde, el día 31/07/23.

3. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

A aquellas producciones extranjeras que, por desarrollar parte de la producción en España, puedan gozar de los beneficios establecidos por el artículo 36.2 de la Ley, se les imponen una serie de requisitos de certificación y de otro tipo para gozar de la deducción.

Se exonera de algunos de los requisitos anteriores a las producciones cuyos contratos de producción hubieran sido firmados antes del 11/07/2021. (Disposición Transitoria 42 Ley).

4. Transparencia Fiscal Internacional (TFI)

El Régimen Especial de Transparencia Fiscal Internacional (artículo 100 de la Ley 27/2014) es modificado para la trasposición al ordenamiento español del artículo 8 de la Directiva ATAD antes referida. Sus hitos más relevantes son:

- a. Incorporación a la TFI de los establecimientos permanentes situados fuera de España. Ello comporta su tributación por todo tipo de rentas, caso de que no dispongan de la estructura de medios materiales y personales exigida por la Ley, o de las rentas “pasivas” propias de la TFI en todos los casos, siempre que el establecimiento permanente tribute efectivamente por debajo del 75% de la tributación que se hubiera producido en España. La TFI prima sobre la exención de rentas obtenidas fuera de España del artículo 22 de la LIS cuya referencia no es la tributación efectiva sino una tributación nominal mínima del 10%. Este es un aspecto relevante que deberá ser revisado, pues su entrada en vigor se produce en el propio ejercicio 2021.
- b. Incorporación a las rentas “pasivas” de las actividades de seguros, crediticias, arrendamiento financiero y financieras, en general, cuando no sean desarrolladas como una actividad económica.
- c. Incorporación a las rentas “pasivas” de las operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad o establecimiento no residentes “añaden un valor económico escaso o nulo”.
- d. Desaparición de la excepción de las sociedades holding que eran definidas como aquellas no residentes que detentaban participaciones iguales o superiores al 5% en otras entidades no residentes y disponían de la sustancia necesaria para la gestión de la participación. Este también es un dato relevante que exigirá la revisión de las estructuras societarias existentes.

Se mantiene la no aplicación de la TFI a participadas y establecimientos permanentes residentes o que se sitúen en un Estado de la UE y se extiende la exclusión a las residentes en otro Estado que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (EEE). En ambos casos el requisito de existencia de motivo económico válido se elimina siendo suficiente con la acreditación de la realización de actividades económicas. Se mantiene la no aplicación de la TFI a las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE, constituidas y domiciliadas en un Estado de la UE.

5. Baja provisional en el índice de entidades

Se precisa la condición del supuesto de insolvencia de la entidad ante la Hacienda Pública Estatal del que se deriva la baja provisional del índice de entidades.

Asimismo, se modifica la Ley del Notariado, de 28/05/1862, por la que se obliga a los fedatarios públicos a consultar la relación de NIF revocados, impidiendo que se otorgue cualquier escritura, acta o póliza por entidades cuyo número de identificación fiscal se halle revocado. Además, comunicarán a

la Administración tributaria la identificación de las entidades con su NIF revocado que hubieran pretendido otorgar un documento público.

B. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Las modificaciones introducidas en este impuesto son las siguientes:

1. Representación ante la Administración española y responsabilidad del representante (Artículos 9.4 y 10)

Respecto de la obligatoria designación por el no residente de un representante ante la Administración española, se dispone:

- a. Como elemento ciertamente relevante, la exoneración de dicha obligación para las personas residentes en un Estado miembro de la UE o un Estado del EEE, siempre y cuando existan, respecto de estos últimos, acuerdos de intercambio de información y asistencia administrativa mutua equiparables a los existentes en el seno de la UE.

En este caso y para el supuesto de entidades jurídicas, la actuación se entenderá directamente con sus representantes designados en sus jurisdicciones de constitución o residencia.

- b. Posibilidad de exigir la designación de un representante en el caso en que el no residente posea en España un bien inmueble.
- c. Los dos supuestos de responsabilidad solidaria recaída sobre el representante designado en España se mantienen.

2. Impuesto de salida (Exit Tax) (Artículo 18, números 5, 6, 7 y 8)

Al igual que hemos comentado respecto del Impuesto sobre Sociedades, la nueva regulación del Exit Tax es incorporada al IRNR en su modalidad de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Por tanto, el traslado de elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente que cesa en su actividad o que traslada su actividad al extranjero (novedad), comporta la tributación de sus ganancias patrimoniales latentes.

Al igual que sucede en el Impuesto sobre Sociedades, se articula un mecanismo de fraccionamiento en 5 años para el pago del IRNR devengado por las plusvalías latentes de los elementos transferidos a otro Estado miembro de la UE, o del EEE con el que exista un convenio de asistencia mutua equivalente al comunitario.

Vinculado con este cambio legislativo se establece un nuevo supuesto de finalización del período impositivo del establecimiento permanente cuando este traslada su actividad al extranjero (Artículo 20.2).

En un claro ejemplo de deficiencia en la técnica legislativa la Ley 11/2021 ha “eliminado” los números 6 y 7 existentes en este artículo 18 que fueron incorporados por el RDL 4/2021 precisamente para transponer la Directiva ATAD en materia de estructuras híbridas. Es de esperar que este error será corregido mediante la correspondiente corrección de errores.

C. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF no experimenta grandes cambios, viéndose afectados tan sólo algunos aspectos muy puntuales de su normativa (Ley 35/2006):

1. Imputación temporal de los rendimientos derivados de seguros *unit linked* (Artículo 14.2.h)

Se actualiza las referencias a la normativa sectorial de seguros tanto comunitaria como española.

2. Reducción aplicable a los rendimientos por arrendamiento de viviendas (artículo 23.2)

Se otorga rango de Ley a una práctica administrativa más que discutible por la que la Administración no venía admitiendo la reducción del 60%, aplicable a los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de viviendas, sobre rendimientos netos no declarados por el contribuyente, bien por haber declarado menores ingresos o mayores gastos a los aceptables por la Administración. En tal caso, se “castiga” al contribuyente desposeyéndole del derecho a la reducción del 60% sobre la parte del rendimiento “no declarado” y “descubierto” por la Administración.

3. Ganancias de patrimonio y Pactos Sucesorios (Artículo 36)

Para aquellas adquisiciones *mortis causa* derivadas de pactos sucesorios con efectos de presente (transmisión en vida de activos), como sería el Pacto Sucesorio Cumulativo catalán (Art 431-19.2 Codi Civil de Catalunya), se consolida la no tributación de la ganancia de patrimonio puesta de manifiesto con la transmisión de los activos objeto del pacto. Ahora bien, se abre con ello un plazo de cinco años, o hasta la fecha de fallecimiento del causante si fuera anterior, en el que, de producirse la transmisión de alguno de los activos, la ganancia de patrimonio del favorecido por el pacto (heredero) sería calculada considerando como coste y fecha de adquisición los que hubiera tenido el causante, subrogándose, por tanto, el adquirente en tales magnitudes fiscales.

La Disposición Transitoria Primera de la Ley establece que este régimen tan sólo será aplicable a las transmisiones de bienes producidas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley (11/07/2021) que hubieran sido adquiridos como consecuencia de este tipo de pactos o contratos sucesorios.

4. Transparencia Fiscal Internacional (Artículo 91)

Al igual que sucediera en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, este régimen especial es adaptado en el IRPF a los dictados de la Directiva ATAD, con las particularidades propias de un impuesto que grava a las personas físicas.

5. Traspaso de Fondos de Inversión (Artículo 94 y Disposición Transitoria 36)

Se establece con total claridad la imposibilidad de aplicar el régimen de traspaso entre instituciones de inversión colectiva cuando la institución de salida o de destino sea análoga a un fondo de inversión cotizado o sociedades del mismo tipo de los previstos en el artículo 79 del Reglamento 35/2003. Es decir, se iguala el tratamiento de las inversiones en instituciones de inversión colectiva cotizadas (ETF) extranjeras al de las nacionales.

En la Disposición Transitoria 36 se prevé la no aplicación de este precepto a los traspasos de este tipo de instituciones adquiridas antes de 1 de enero de 2022 siempre que la institución de destino del traspaso no se encuentre dentro de este tipo.

6. Obligaciones de información sobre criptomonedas (Disposición Adicional 13)

Se establece por primera vez en España la obligación de suministrar información a la Administración fiscal española por parte de las empresas que presten servicios de depósito/custodia (wallet) de criptomonedas o que operen en su transmisión (exchangers) o que las emitan por primera vez (ICO). Obviamente, ello tan sólo recaerá sobre las entidades que realicen este tipo de operaciones que sean residentes en España o que operen en España mediante un establecimiento permanente.

El contenido de la información dependerá de la tipología del servicio prestado y será objeto del correspondiente desarrollo reglamentario. Ahora bien, en todos los casos la entidad obligada a informar deberá identificar a la persona titular de los fondos depositados, intercambiados o adquiridos en su emisión.

Adicionalmente, como veremos más adelante, se modifica la Ley General Tributaria, incorporando al ámbito de declaración del modelo 720 a las criptomonedas. Por tanto, la información que no sea proporcionada por los operadores, por no estar establecidos en España, deberá ser proporcionada por los propios titulares de la criptomoneda mediante la presentación del modelo 720.

D. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La normativa de este impuesto, Ley 29/1987, abandona un concepto casi decimonónico, el concepto de “valor real”, que es sustituido por el “valor de mercado”. Asimismo, se pretende con la reforma acabar con la discusión respecto de la valoración de los inmuebles, creando un nuevo valor administrativo, el “valor de referencia”. Veamos los elementos de la reforma operada en este impuesto:

1. Valor de mercado *versus* valor real (Artículo 9.2)

La Ley abandona el concepto de “valor real” y lo sustituye por el “valor de mercado”, entendiendo por éste: “el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas”. Por tanto, a partir de ahora, cuando la Ley del impuesto se refiera al “valor” de un bien o derecho, habrá que entender que el mismo es su “valor de mercado”.

Lamentablemente, se consagra de nuevo como valor mínimo el que declaren los contribuyentes, aun cuando posteriormente se acabe acreditando que el mismo se halla por encima de su “valor de mercado”.

2. Valoración de los inmuebles: el “valor de referencia” (Artículo 9.3)

Para los inmuebles se opta por un criterio valorativo singular y de claro carácter administrativo: el “valor de referencia”. Será la Dirección General del Catastro quien lo determine. El mismo deberá ser aplicado obligatoriamente en las declaraciones a presentar por los contribuyentes y respetado por la Administración que no podrá someterlo a comprobación. Si el contribuyente no está de acuerdo con el “valor de referencia”, deberán acudir a la rectificación de su autoliquidación, no para determinar si el “valor de referencia” es el valor de mercado del bien, sino para dilucidar si el mismo ha sido determinado correctamente.

Nos hallamos, pues, ante una nueva ficción tributaria creada por la Administración. Parece que nuestro legislador no ha acabado de aprender la lección que le ha venido dictando en los últimos años nuestro Tribunal Constitucional en sus ya numerosas sentencias sobre la Plusvalía Municipal (IMIVTNU).

3. Acumulación de contratos y pactos sucesorios (Artículo 30)

La nueva redacción del artículo 30 de la Ley salva la inconsistencia existente en la actual Ley en la que no se preveía la acumulación de la parte del caudal transmitido como consecuencia de los contratos y pactos sucesorios de los que se derivaba la entrega de bienes en vida.

4. Tributación derivada del causante no residente y normativa autonómica (Disposición Adicional 2)

Se mejora la redacción de esta disposición, ampliando sus efectos a todos los supuestos donde el causante es no residente, aunque no residan ni en la UE ni en el EEE, así como, en determinados casos, a los bienes situados en terceros países. Ello supone la inclusión en el texto legal de la doctrina consolidada por nuestro Tribunal Supremo.

E. Impuesto sobre el Patrimonio

La Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, tan sólo es modificada en tres de sus preceptos.

1. Valoración de los inmuebles por el Valor de Referencia (Artículo 10.1)

Para el caso de que un bien inmueble haya sido objeto de transmisión gratuita u onerosa, habiendo utilizado su “Valor de referencia”, éste será tenido en cuenta a partir de entonces como uno de los valores a considerar para la futura declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. Seguros de vida (Artículo 17)

Hasta el momento y basado en una muy repetida interpretación de la Dirección General de Tributos, los seguros de vida de carácter no temporal, cuyos contratos no otorgaban al tomador el derecho a rescatar el valor de la póliza, no eran computados en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. Ello había hecho de esta modalidad de seguro, y en especial de los “unit linked”, un instrumento de inversión sin tributación por el citado impuesto.

La reforma supone acabar por la vía normativa con esta interpretación y la tributación a partir de ahora del tomador por el valor de la provisión matemática del contrato. Se prescinde en la redacción de las múltiples situaciones en las que se pueden encontrar los diferentes intervinientes en el contrato de seguro, puesto que el tomador, en determinados supuestos, puede no gozar de ningún derecho sobre los capitales del seguro y, pese a ello, se le somete a tributación.

De igual forma se determina la valoración del derecho a percibir unas determinadas rentas temporales o vitalicias cuando procedan de un seguro de vida, que será el valor de rescate o su provisión matemática en la fecha de devengo, abandonando así el criterio de valoración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

3. Tributación de no residentes (Disposición Adicional 4)

La aplicación a los contribuyentes no residentes de la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se halle la mayor parte de sus bienes en España es ampliada a los residentes en cualquier parte del mundo, desapareciendo la limitación de este tratamiento que era otorgado hasta la fecha únicamente a los residentes de la UE y del EEE. Se trata de una disposición lógica, pero que puede agudizar la falta de neutralidad de este impuesto en las decisiones de inversión en España por parte de no residentes.

F. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

En este impuesto, tal como sucedía en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se consagra, para el caso de los inmuebles, la novedad del “valor de referencia” y se sustituye el criterio general del “valor real” por el “valor de mercado”, introduciendo dicha regulación en el Artículo 10.1 de su Texto Refundido.

El “valor de referencia” pasa a ser un valor mínimo por debajo del cual no cabrá liquidar el impuesto en el caso de bienes inmuebles, aun cuando el valor acordado entre las partes fuera inferior a éste. La discusión del valor ya no será respecto de si el valor acordado es o no el valor de mercado del bien, sino sobre si el “valor de referencia” ha sido calculado correctamente. Del mismo modo, si el valor declarado es el “valor de referencia” o un valor superior, no cabrá su comprobación por parte de la Administración (Artículo 46).

A nadie se le escapa que esta magnitud pasará a ser un elemento esencial de cualquier transmisión en el mercado inmobiliario, por cuanto de ella dependerá el coste fiscal de la transacción en aquellos casos en que la Administración considere que el valor del inmueble se halla por encima de lo que hayan acordado las partes.

En línea con este cambio general, son objeto de modificación diferentes artículos del Texto Refundido por el que se regula el impuesto, al objeto de que sea aplicado este criterio de valoración.

En coherencia con los cambios operados en la normativa del ITP, el supuesto de no exención regulado por el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores (antiguo y famoso artículo 108 de la citada Ley) es adaptado al nuevo criterio valorativo: valor de mercado en lugar de valor real, para todo tipo de activos, y “valor de referencia” como valor mínimo de los inmuebles.

G. Impuesto sobre el Valor Añadido

Las modificaciones introducidas en la Ley 37/1992, por la que se regula el IVA, son puramente mecanismos de control y de definición de nuevos supuestos de responsabilidad tributaria:

1. Responsables del impuesto en caso de importación (Artículo 87.Tres)

Se actualiza el supuesto de responsabilidad aplicable hasta el momento a los Agentes de Aduanas, considerándose ahora como tal a cualquier persona o entidad que actúe en nombre y por cuenta del importador.

2. Régimen del Grupo de Entidades (Artículo 163.Nonies)

Se configura un nuevo supuesto de sujeto infractor en la entidad dominante del grupo que alcanza a las infracciones cometidas por falta de ingreso de la deuda tributaria agregada, así como por la acreditación de cantidades indebidas a compensar o devolver.

3. Régimen de Depósito distinto de los Aduaneros (Anexo.Quinto)

Se amplía el ámbito de la responsabilidad subsidiaria del titular del depósito distinto del Aduanero respecto de la deuda tributaria por el IVA correspondiente al supuesto de operación asimilada a la importación correspondiente a la salida de los bienes del depósito.

Para el caso de los productos sometidos a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre los Hidrocarburos, desaparecerá la responsabilidad subsidiaria del titular del depósito, si el “extractor” de los bienes se halla debidamente registrado en el Registro de Extractores que se regulará reglamentariamente. Se califica como “extractor” de los bienes al sujeto pasivo de la operación asimilada a la importación correspondiente a la salida de los bienes del depósito.

H. Impuesto General Indirecto Canario

La Ley 20/1991, por la que se regula el Régimen Económico-Fiscal Canario, es objeto de modificación en algunos aspectos relativos a la regulación del IGIC:

1. Responsabilidad subsidiaria en la importación (Artículo 21.Bis)

Al igual que en el IVA se configura una responsabilidad subsidiaria general para quienes actúen en nombre y por cuenta del importador.

2. Infracciones específicas del impuesto (Artículo 63)

Se introduce en el IGIC la infracción y sanción ya existente para el IVA constituida por el retraso en la llevanza de los libros registros en la sede electrónica (SII)

I. Impuestos Especiales

Dos son las cuestiones que son objeto de modificación en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales:

1. Depósitos Fiscales

Aparte de matizar el concepto de Depósito Fiscal (Artículo 4.10), se regulan nuevos supuestos de infracción y sus correspondientes sanciones. De forma escueta, estos serían los supuestos:

- a. Mermas superiores a las establecidas reglamentariamente que puedan ser comprobadas por la Administración vía inventario (Artículo 19.3).
- b. Incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos por la Ley y su normativa de desarrollo para la aplicación de exenciones o tipos reducidos (Artículo 19.3).
- c. Regulación específica del tipo infractor anterior para el Impuesto especial sobre el Carbón (Artículo 87.3 y 4).
- d. Igual para el Impuesto Especial sobre la Electricidad (Artículo 103.2).

2. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (Artículo 70)

La Disposición Adicional 5ª de la Ley 11/2021 modifica los intervalos de aplicación de los tipos impositivos de este impuesto, elevando transitoriamente y hasta 31/12/2021 los umbrales de emisiones de CO₂.

J. Contrabando

Se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, adaptando la tipificación de la infracción administrativa regulada por su artículo 11.1 a la configuración del delito de contrabando. Con la nueva definición la actuación tipificada como tal por el artículo 2 de la Ley que no sea considerada como constitutiva de delito, pasará a ser una infracción administrativa, pues ésta abarcará a cualquier cuantía defraudada.

Aunque de la simple lectura del precepto pueda parecer que la adaptación no es relevante, sí lo es, en la medida en que la falta de culpabilidad suficiente para la comisión de un delito comporta de facto la comisión de infracción, aun cuando lo sea a título de simple negligencia.

K. Entrada en Domicilios Constitucionalmente Protegidos

Se modifica el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con la única finalidad de salvar la dudosa validez de las actuaciones, esencialmente de la Inspección de los Tributos, consistentes en la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos bajo el amparo de la autorización de un juez de lo contencioso-administrativo. Ahora se establece expresamente la competencia de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo para autorizar tales entradas. Destacar que nada se dice sobre la autorización de registros.

L. Derecho Tributario General

Sin duda, el plato fuerte de la reforma recae en la modificación operada en la Ley General Tributaria, Ley 58/2003. Podemos decir que esta se produce esencialmente en una doble vía: en primer lugar, el otorgamiento de nuevas y mayores facultades a la Administración tributaria; y, en segundo lugar, la adopción de medidas de fomento de la regularización fiscal voluntaria por parte de los contribuyentes, así como de la búsqueda de su conformidad con las actuaciones de la Administración.

Iniciaremos nuestro análisis por este segundo bloque, con un mayor interés de carácter general. Respecto del primer bloque de medidas, nos limitaremos a efectuar una sucinta enumeración de supuestos.

Antes de referirnos a las medidas adoptadas, no podemos dejar de comentar la “voluntariosa” declaración de principios contenida ahora en el artículo 3.1, último párrafo, de la Ley General Tributaria por la que el legislador se conmina a sí mismo a no aprobar nuevas amnistías fiscales. Veremos cuan efectiva resulta esta declaración programática.

Medidas para facilitar la regularización fiscal voluntaria y reducir la conflictividad

Estas comprenden las siguientes medidas

1. Reducción de los recargos por presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones (Artículo 27.2)

Desaparecen los vigentes recargos por presentación extemporánea por tramos temporales (5% hasta 3 meses de retraso; 10% hasta seis meses; 15% hasta 12 meses), siendo sustituidos por un único recargo mínimo del 1% al que se añade otro 1% por cada mes completo de retraso.

Transcurridos 12 meses, el recargo pasa a ser un recargo fijo del 15%, en lugar del actual 20%, al que se adicionarán intereses de demora como hasta ahora, es decir, a contar desde el año de retraso.

Sobre las cantidades resultantes de la aplicación de los nuevos recargos continuará aplicándose una reducción del 25% condicionada al ingreso de la autoliquidación extemporánea, o su aplazamiento con garantía bancaria, y al pago de los recargos liquidados por la Administración.

Como novedad, en determinadas circunstancias, las declaraciones presentadas como regularización de períodos posteriores a los comprobados por la Administración, recayendo la regularización sobre idénticos hechos a los regularizados por la Administración en los períodos comprobados, no devengarán recargo alguno si las autoliquidaciones extemporáneas son presentadas en el plazo de

los 6 meses posteriores a la notificación de la liquidación administrativa. Destacar que esta excepción no aplica si la Administración ha impuesto sanción en la regularización de los períodos comprobados.

La nueva normativa será aplicable desde la entrada en vigor de la Ley, es decir, desde el día 11/07/2021. Ahora bien, la propia norma establece un régimen transitorio por el que los nuevos recargos serán automáticamente de aplicación a los recargos ya exigibles que no hayan adquirido firmeza. Ello supone que aquellos recargos cuyo plazo de recurso (1 mes desde su notificación) no hubiera finalizado el día 11/07/2021, o bien que, habiendo finalizado, hubieran sido impugnados y el recurso se encuentre pendiente de resolución, deberán ser corregidos por la propia Administración y establecidos según la nueva normativa.

Estos recargos no serán de aplicación a las declaraciones aduaneras (Disposición Adicional 20).

2. Reducción de las sanciones por conformidad y pronto pago (Artículo 188.1 y 3)

En aras a incentivar la conformidad de los contribuyentes con las regularizaciones practicadas por la Administración, son objeto de incremento las reducciones por conformidad y pronto pago en los siguientes términos:

- a. Reducción por conformidad en las actas de inspección “con acuerdo”: la reducción pasa del 50% al 65%. Esta es una modalidad de actas de inspección poco habitual, pero no cabe duda que la Administración apuesta por ellas y esta modificación legislativa no hace más que ratificar esta realidad.

La reducción de las sanciones impuestas en base a “actas en conformidad” ordinarias no se ve afectada y continúa siendo del 30%.

- b. Reducción por “pronto pago”: la reducción pasa del 25% al 40%. Esta reducción es aplicable a todo tipo de actas, excepto las “actas con acuerdo”.

Al igual que con los recargos, la Ley establece un régimen transitorio aplicable a las sanciones que no hayan adquirido firmeza, por no haber transcurrido su plazo de recurso (1 mes desde su imposición) o a aquellas que, habiendo sido impugnadas, el contribuyente desista de su recurso, con determinadas condiciones, antes de 1 de enero de 2022.

3. Suspensión de los plazos de prescripción como consecuencia del COVID

La entrada en vigor del Estado de Alarma el pasado año 2020 supuso la suspensión de múltiples procedimientos administrativos y, muy especialmente, de los plazos de prescripción de las deudas tributarias. El efecto suspensivo sobre la prescripción supuso añadir un período de 74 o 78 días, según las opiniones, al plazo habitual de cuatro años.

La Ley 11/2021 (Disposición Final Tercera) modifica el RDL 11/2020, indicando que dicha suspensión tan sólo operará para aquellas obligaciones tributarias cuyos plazos de prescripción hubieran finalizado normalmente antes del día 01/07/2021. Es decir, el IRPF 2016, cuyo plazo de prescripción hubiera finalizado normalmente el día 30/06/2021, ve como el mismo se alarga hasta el día 16/09/2021. En cambio, el Impuesto sobre Sociedades de idéntico período, 2016, prescribió el día 25/07/2021, puesto que dejó de verse afectado por el plazo de suspensión COVID.

Nuevas facultades de la Administración y Normas adicionales de Coerción

Tal como decíamos al iniciar el presente apartado, son muchas las normas aprobadas que lo que pretenden es ampliar las facultades de la Administración o establecer mecanismos de mayor coerción sobre los contribuyentes. Procederemos a su mera enumeración:

1. No cómputo de intereses de demora a favor del contribuyente por las dilaciones incurridas por causa de este último en el procedimiento administrativo correspondiente (Artículos 26.2 y 31.2).
2. Obligación de los fabricantes, comercializadores y usuarios de software de gestión de que el mismo garantice la integridad de la información e inalterabilidad de los registros (Artículo 29.2.j).

A esta obligación se asocian dos tipos de infracciones: la fabricación y comercialización del software que no cumpla los requisitos contemplados por la Ley, entre los que se encuentra su certificación cuando esta sea obligatoria reglamentariamente (Artículo 201.Bis.1) y la tenencia, por parte de sus usuarios, de software que incumpla los requisitos de la Ley (Artículo 201.Bis.2)

Tanto la obligación formal como la infracción tipificada entran en vigor el 11 de octubre de 2021. Ahora bien, teniendo en cuenta la magnitud de las sanciones y el carácter prácticamente universal de esta obligación, habrá que estar muy atentos a su desarrollo reglamentario.

3. Posible adopción de medidas cautelares ante solicitudes de suspensión de las liquidaciones mediante aportación de garantías diferentes de las que comportan la suspensión automática, o apelando a la dispensa de la garantía (Artículo 81.6).

Asimismo, continuidad de las actuaciones ejecutivas si la solicitud de suspensión es presentada en período ejecutivo (Artículo 233.9).

4. Ampliación de la “lista de morosos a la Hacienda Pública” a quienes hayan sido declarados responsables solidarios de la deuda y reducción de su umbral de 1.000.000 a 600.000 euros (Artículo 95.bis).
5. Entrada en domicilios constitucionalmente protegidos. Como reacción a la reciente jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, se establece con claridad que la entrada podrá ser autorizada judicialmente aun cuando el inicio de los procedimientos de inspección no haya sido notificado al contribuyente (Artículo 113).
6. Supresión de la obligatoriedad del informe ampliatorio a las actas de inspección de disconformidad (Artículo 157).
7. No interrupción del procedimiento ejecutivo por el hecho de solicitar un aplazamiento si este fue rechazado en fase voluntaria de pago (Artículo 151.2).
8. No suspensión del período voluntario de pago como consecuencia de la declaración de concurso (Artículo 161.2).
9. Calificación de la entidad dominante de un Grupo de Entidades en el IVA (REGE) como sujeto infractor (Artículo 181.1.h). Reitera así lo ya establecido por la Ley del IVA.
10. Nuevas sanciones por presentación fuera de plazo de declaraciones aduaneras (Artículo 199.7).
11. Duplicación del plazo establecido para el inicio de un expediente sancionador tras la notificación de la liquidación de que la sanción trae causa. Este plazo pasa de 3 a 6 meses.

12. Imposibilidad de disfrutar de ayudas estatales por parte de quienes hubieran disfrutado de ayudas de Estado declaradas ilegales con una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión, hasta que tales ayudas no hayan sido reembolsadas (Artículo 260.4).
13. Endurecimiento de la situación derivada de la revocación del NIF de una entidad jurídica (Disposición Adicional 6).
14. Ampliación del ámbito del modelo 720, correspondiente a la declaración de bienes situados en el extranjero, a las criptomonedas, y sometimiento de su incumplimiento al duro régimen sancionador propio de este modelo (Disposición Adicional 18).
15. Ampliación a 5 años de la obligación de custodia de la documentación vinculada a las cuentas bajo titularidad de no residentes en el marco de la asistencia mutua (Disposición Adicional 22).

M. Ley del Catastro y “Valor de Referencia”

La modificación operada en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, Real Decreto Legislativo 1/2004, es diversa, combinando modificaciones de carácter procedimental junto con la gran aportación de la Ley 11/2021, el “valor de referencia” de los bienes inmuebles.

Como hemos visto, el “valor de referencia” es un valor objetivo, determinado de acuerdo con criterios administrativos. Será determinado por la Dirección General del Catastro teniendo en cuenta las siguientes cuestiones (Disposición Final 3ª):

1. Tendrá como límite el valor de mercado.
2. Será determinado en base a la información obrante en el catastro y de acuerdo con los valores medios que resulten del informe anual de precios de mercado elaborado por la Dirección General del Catastro en base a los valores comunicados por los notarios en su intervención en operaciones de transmisión de inmuebles y del mapa de valores homogéneos que se elabore al respecto.
3. Con el fin de que el “valor de referencia” no supere el de mercado, mediante Orden Ministerial será aprobado un factor de minoración al mercado.
4. El “valor de referencia” será determinado anualmente en un procedimiento administrativo de carácter colectivo que se desarrollará en los meses de octubre a diciembre.
5. El “valor de referencia” será consultable a través de la Sede Electrónica del Catastro.

Con carácter transitorio (Disposición Transitoria 9ª), la Ley establece una serie de reglas que serán de aplicación hasta tanto no se haya producido el desarrollo reglamentario de la Ley. El mismo, como era lógico esperar, se fundamenta en la información de valores de zona a disposición del Catastro. Pese a la estructura temporal de la norma, el Catastro considera que los valores de referencia no existirán hasta el próximo año 2022.

N. Haciendas locales: Impuesto sobre Actividades Económicas

Dos son las novedades en este impuesto:

1. Se precisa que la exención aplicable a los contribuyentes personas físicas lo es tanto si son residentes en España como si no.

2. En cuanto a las entidades jurídicas que formen parte de un grupo, se introduce una precisión no existente hasta la fecha, al disponer que el importe de la cifra de negocios serán la del grupo, aun cuando éste no se halle obligado a la formulación de cuentas consolidadas. Ello rompe la doctrina de nuestro Tribunal Supremo que en marzo de 2018 consideró inaplicable la cifra de negocios del grupo cuando éste no se hallaba obligado a dicha formulación.

O. Jurisdicciones no Cooperativas

La Ley 11/2021 supone el abandono del concepto jurídico de “paraísos fiscales” y su sustitución por el concepto de “jurisdicciones no cooperativas”. En este sentido, se modifica la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006, por la que también se pretendía la prevención y lucha contra el fraude.

Son jurisdicciones no cooperativas las que así determine la Orden Ministerial correspondiente. Son criterios al respecto:

1. Pueden serlo países, territorios dentro de los países, así como regímenes fiscales “perjudiciales”.
2. La relación que apruebe la Orden Ministerial podrá ser actualizada atendiendo a tres criterios:
 - a. La transparencia de dichos países o territorios en materia fiscal. En este sentido se tendrá en cuenta la existencia o no de instrumentos de asistencia mutua para el intercambio de información; la efectividad del mismo; las evaluaciones del Foro Global de Transparencia; o el efectivo intercambio de información sobre titulares reales en el ámbito de la normativa sobre prevención de blanqueo de capitales.
 - b. Que faciliten vehículos societarios o instrumentos en general para la atracción de beneficios que no correspondan con el efectivo desarrollo de actividades económicas.
 - c. La existencia de baja o nula tributación. Esta no es cuantificada.
 - d. Por lo que respecta a los regímenes fiscales perjudiciales, cabrá su actualización en base al Código de Conducta en materia de Fiscalidad empresarial de la UE y la OCDE
3. Si la Orden Ministerial considera como jurisdicción no cooperativa a un Estado, o a un territorio dentro de un Estado, o a un régimen fiscal determinado de un Estado con el que exista un convenio para evitar la doble imposición en vigor, se aplicará la normativa sobre jurisdicciones no cooperativas siempre que esta no sea contraria a lo establecido por el convenio. Lógicamente, el convenio, como tratado internacional, prima sobre lo que pueda establecer la normativa interna española.

El cambio operado por este precepto obliga a adaptar todas las referencias que la normativa fiscal realizaba hasta la fecha a los paraísos fiscales, a los territorios sin efectivo intercambio de información, a los territorios de baja tributación, etc. Todas ellas quedan subsumidas ahora al concepto de jurisdicción no cooperativa y a la relación que se apruebe de dichas jurisdicciones.

De forma transitoria, hasta tanto no se apruebe la Orden Ministerial con la relación de jurisdicciones no cooperativas, lo serán los paraísos fiscales según la relación actualmente vigente.

P. Limitación a los Pagos en Efectivo

La Ley 7/2012, también de lucha contra el fraude, introdujo limitaciones importantes al pago en efectivo en las operaciones de carácter empresarial, así como un régimen sancionador y de denuncia específicos a quienes

desatendieran tales limitaciones. La Ley 11/2021 refuerza este régimen de limitaciones en los siguientes términos:

1. Se rebajan los límites existentes, pasando éstos a 1.000,00 Euros (antes 2.500,00) con carácter general y a 10.000,00 Euros (antes 15.000,00) para personas físicas no empresarias y no domiciliadas en España.
2. Se regula el procedimiento sancionador de forma específica, dotándolo de mayor agilidad.
3. Se introduce una reducción del 50% en el importe de la sanción si ésta es pagada antes de dictarse resolución en el procedimiento sancionador.

Q. Régimen Económico-fiscal de Canarias

La Ley 11/2021 (Disposición Final 1ª) introduce algunas modificaciones, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 01/01/2021, en el Régimen Especial vinculado al Registro Especial de Buques y Empresas Navieras regulado por la Ley 19/1994, del Régimen Económico-Fiscal de Canarias. Esencialmente se incorpora al citado Registro a los Buques y Empresas Navieras registrados en otros Estados miembros de la UE y del EEE que cumplan determinados requisitos, así como algunas precisiones en el esquema de liquidación de la bonificación del 90% que constituye la esencia del régimen especial.

Asimismo, se modifica la Disposición Adicional 14ª de la referida Ley (Límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias), dejándola con idéntica redacción a la que le otorgara el RDL 12/2021.

R. SOCIMI

La Ley 11/2021 introduce una modificación escueta pero ciertamente relevante en el régimen fiscal aplicable a estas entidades en su Impuesto sobre Sociedades, regulado por la Ley 11/2009. Recordar que se trata de entidades que tributan a tipo cero en este impuesto, aunque con excepciones. La modificación introducida (Artículo 9.4) comporta la creación de un “gravamen especial”, que tendrá la “consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades”, sobre los beneficios no distribuidos por la sociedad. Estas son sus condiciones:

1. Tipo de gravamen: 15%
2. Base de tributación: beneficios no distribuidos que no hayan tributado por el tipo general del impuesto ni procedan de rentas pendientes de reinversión.
3. Devengo en el momento de adoptarse el acuerdo de aplicación de resultados por la Junta de accionistas.
4. Plazo de autoliquidación e ingreso: dos meses posteriores al devengo anterior.
5. Aplicación de la nueva normativa para los períodos impositivos iniciados el 01/01/2021.
6. Obligación de mención de estos resultados en las Memorias contables de la sociedad (Artículo 11.1).

S. Otras disposiciones no fiscales o de carácter muy específico

Adicionalmente, la Ley 11/2021 introduce modificaciones en diferentes normas de carácter no tributario por lo que nos limitaremos a su enumeración:

1. Ley 13/2011 de Regulación del Juego.
2. Las disposiciones adicionales Primera y Segunda de la Ley 11/2021 incorporan una exhaustiva regulación para el control de la producción y comercialización de Tabaco crudo, así como a la prohibición, en el ámbito de la Ley de Contrabando, de la comercialización en determinadas circunstancias de las máquinas aptas para la fabricación de labores del Tabaco.
3. Disposición adicional tercera: Equiparación del régimen fiscal del Institut Català de Finances y del Instituto de Crédito Oficial.
4. Disposición adicional cuarta: encomienda al Gobierno para que elabore anualmente un informe sobre la economía sumergida, desagregada por territorios, sectores económicos e impuestos.