

6 de setembre de 2021

Alerta Informativa

Departament Fiscal

El passat 10 de juliol el Butlletí Oficial de l'Estat publicava l'enèsima Llei de lluita/prevenió del frau fiscal, la Llei 11/2021, de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal, de transposició de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consell, de 12 de juliol de 2016, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior, de modificació de diverses normes tributàries i en matèria de regulació del joc. Es tracta d'una disposició legal que ha tingut una gestació llarga i complicada.

Ja vam tenir ocasió el passat 24 de novembre de 2020 d'analitzar en diferents Alertes Informatives les novetats que pretenia introduir el Projecte de Llei que ha acabat convertint-se en la Llei 11/2021. Algunes d'elles no han sofert modificacions rellevants en la seva tramitació parlamentària. Unes altres, no obstant això, han vist la seva redacció afectada per la tramitació parlamentària, incorporant fins i tot el text de la Llei disposicions que no es trobaven contemplades en el projecte. En aquest sentit, i a l'efecte de facilitar la lectura de la present Alerta, ens ha semblat més útil evitar la referència al projecte i al comentat en les nostres Alertes anteriors, ja que d'això podria derivar-se un cert grau de confusió. Els proposem, per tant, una lectura de la present Alerta basada exclusivament en el redactat finalment aprovat i publicat, és a dir, l'únic amb eficàcia jurídica.

La Llei 12/2021 és una llei "òmnibus", incorporant preceptes de molt diferent naturalesa i propòsit, per la qual cosa moltes de les disposicions aprovades no guarden cap relació entre elles. Malgrat això, intentarem resumir en aquesta Alerta Informativa els seus elements essencials, tot i que la longitud del text legal dificulta l'obtenció d'un resum breu i concís.

Podem afirmar que algunes modificacions, poques, constitueixen autèntics instruments de lluita contra l'evasió fiscal. Unes altres, les més, no són més que mecanismes d'increment de la pressió fiscal sense alterar les tarifes de cada figura impositiva, per la simple via d'eleva les seves bases. Finalment, algunes són producte de l'obligatòria transposició al nostre ordenament de Directives comunitàries, com és el cas de la Directiva contra l'Evasió Fiscal (Anti-Tax Avoidance Directive).

És difícil destacar o ordenar les disposicions de la nova norma per la seva transcendència o general aplicació. Si haguéssim de fer-ho, destacaríem l'aparició per primera vegada del concepte "valor de referència" aplicable als immobles, les obligacions i infraccions associades al programari de gestió/facturació que incompleixi els requisits que es determinaran reglamentàriament, la nova tributació de les SICAV o de les SOCIMI, la desaparició del concepte jurídic "paradís fiscal" i la seva substitució pel de "jurisdicció no cooperativa", els nous controls establerts sobre les criptomonedes, les noves i nombroses facultats de l'Administració tributària i un llarg etcètera de preceptes de gran importància en l'àmbit fiscal.

Les noves disposicions de la Llei van entrar en vigor, amb caràcter general, el dia 11 de juliol de 2021. Algunes, no obstant això, ho van fer amb efecte retroactiu i altres ho faran amb efecte diferit.

Vegem, doncs, les novetats legislatives més significatives.

A. Impost de societats

Les modificacions introduïdes en aquest impost són producte en gran part, encara que no únicament, de la transposició parcial de la Directiva ATAD, Directiva 2016/1164. Aquestes són les novetats:

1. Impost de Sortida (Exit Tax)

L'article 19.1 de la Llei 27/2014, per la qual es regula l'Impost de societats, és modificat introduint el que s'estableix per l'article 5 de la Directiva ATAD. En essència, s'endureix la tributació de sortida de les plusvàlues latents d'actius existents a Espanya quan els mateixos són traslladats a una altra jurisdicció de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu.

Si fins ara aquesta tributació podia ser diferida al moment de transmissió a tercers dels actius en qüestió, ara, com a molt, podrà ser fraccionada en cinc quotes anuals amb una profusa regulació del seu venciment, garanties, incompliments o avançaments vinculats a diferents suposats.

Adicionalment, i en coherència amb l'anterior, s'introdueix un criteri valoratiu de l'entrada de béns procedents d'altres Estats sota cobertura de la Directiva ATAD.

2. SICAV

A data d'avui aquest tipus d'institucions d'inversió col·lectiva eren sotmeses a gravamen al tipus de l'1%. L'única condició establerta per la Llei era que el nombre d'accionistes no fos inferior a 100. Ara bé, no s'exigia a tals accionistes una inversió mínima en el capital de la SICAV.

La nova regulació de l'article 29.4.a), que serà aplicable als períodes impositius que s'iniciïn a partir de 01/01/2022, exigeix que cada accionista hagi invertit, com a mínim, 2.500,00€ i si es tracta d'un compartiment de la SICAV, 12.500,00€. Aquesta situació, a més, ha de mantenir-se, com a mínim, durant tres quarts parts del període impositiu.

Com a novetat significativa, a més, s'atribueix a l'AEAT el control d'aquest requisit legal, retirant aquesta competència de la CNMV.

Òbviament, aquelles SICAV que no compleixin aquests requisits passaran a tributar al tipus general de l'impost, el 25%, a partir de l'exercici 2022.

Donada la pèrdua d'atractiu que això suposa per a aquest instrument d'inversió, es preveu que la societat opti per la seva dissolució amb liquidació amb un règim fiscal especial. Els traços fonamentals d'aquest règim de liquidació són els següents:

- a. Exempció en el ITP, modalitat operacions societàries, i exempció en l'Impost sobre Transaccions Financeres.
- b. Manteniment del tipus impositiu de l'1% fins a l'extinció de la societat.
- c. No tributació del guany en l'IRPF, Impost de societats o IRNR dels socis a condició que l'import total de la quota de liquidació obtinguda sigui reinvertida en una altra institució d'inversió col·lectiva que compleixi els requisits per a aplicar el tipus impositiu de l'1%. Per a això s'instrumenta una sort de "traspàs" de fons entre la societat en liquidació i la institució destinatària dels fons.

L'acord de dissolució ha de ser adoptat al llarg de l'any 2022, sent liquidada la societat en els sis mesos posteriors. Els socis hauran de reinvertir, com a més tard, el dia 31/07/23.

3. Deducció per inversions en produccions cinematogràfiques, sèries audiovisuals i espectacles en viu d'arts escèniques i musicals.

A aquelles produccions estrangeres que, per desenvolupar part de la producció a Espanya, puguin gaudir dels beneficis establerts per l'article 36.2 de la Llei, se'ls imposen una sèrie de requisits de certificació i d'un altre tipus per a gaudir de la deducció.

S'exonera d'alguns dels requisits anteriors a les produccions els contractes de producció de les quals haguessin estat signats abans del 11/07/2021. (Disposició Transitòria 42 Llei).

4. Transparència Fiscal Internacional (TFI)

El Règim Especial de Transparència Fiscal Internacional (article 100 de la Llei 27/2014) és modificat per a la transposició a l'ordenament espanyol de l'article 8 de la Directiva ATAD abans referida. Les seves fites més rellevants són:

- a. Incorporació a la TFI dels establiments permanents situats fora d'Espanya. Això comporta la seva tributació per tota mena de rendes, en el cas que no disposin de l'estructura de mitjans materials i personals exigida per la Llei, o de les rendes "passives" pròpies de la TFI en tots els casos, sempre que l'establiment permanent tributi efectivament per sota del 75% de la tributació que s'hagués produït a Espanya. La TFI prima sobre l'exempció de rendes obtingudes fora d'Espanya de l'article 22 de la LIS la referència de la qual no és la tributació efectiva sinó una tributació nominal mínima del 10%. Aquest és un aspecte rellevant que haurà de ser revisat, perquè la seva entrada en vigor es produeix en el propi exercici 2021.
- b. Incorporació a les rendes "passives" de les activitats d'assegurances, creditícies, arrendament financer i financeres, en general, quan no siguin desenvolupades com una activitat econòmica.
- c. Incorporació a les rendes "passives" de les operacions sobre béns i serveis realitzades amb persones o entitats vinculades en les quals l'entitat o establiment no residents "afegeixen un valor econòmic escàs o nul".
- d. Desaparició de l'excepció de les societats hòlding que eren definides com aquelles no residents que posseïen participacions iguals o superiors al 5% en altres entitats no residents i disposaven de la substància necessària per a la gestió de la participació. Aquest també és una dada rellevant que exigirà la revisió de les estructures societàries existents.

Es manté la no aplicació de la TFI a participades i establiments permanents residents o que es situïn en un Estat de la UE o d'un Estat que formi part de l'Acord de l'Espai Econòmic Europeu (EEE). En tots dos casos el requisit d'existència de motiu econòmic vàlid s'elimina sent suficient amb l'acreditació de la realització d'activitats econòmiques. Es manté la no aplicació de la TFI a les institucions d'inversió col·lectiva regulades en la Directiva 2009/65/CE, constituïdes i domiciliades en un Estat de la UE.

5. Baixa provisional en l'índex d'entitats

Es precisa la condició del supòsit d'insolvència de l'entitat davant la Hisenda Pública Estatal del qual es deriva la baixa provisional de l'índex d'entitats.

Així mateix, es modifica la Llei del Notariat, de 28/05/1862, per la qual s'obliga els fedataris públics a consultar la relació de NIF revocats, impedint que s'atorgui qualsevol escriptura, acta o pòlissa per entitats el número d'identificació de les quals fiscal es trobi revocat. A més, comunicaran a l'Administració tributària la identificació de les entitats amb el seu NIF revocat que haguessin pretès atorgar un document públic.

B. Impost sobre la Renda de no Residents

Les modificacions introduïdes en aquest impost són les següents:

1. Representació davant l'Administració espanyola i responsabilitat del representant (Articles 9.4 i 10)

Respecte de l'obligatòria designació pel no resident d'un representant davant l'Administració espanyola, es disposa:

- a. Com a element certament rellevant, l'exoneració d'aquesta obligació per a les persones residents en un Estat membre de la UE o un Estat del EEE, sempre que existeixin, respecte d'aquests últims, acords d'intercanvi d'informació i assistència administrativa mútua equiparables als existents en el si de la UE.

En aquest cas i per al supòsit d'entitats jurídiques, l'actuació s'entendrà directament amb els seus representants designats en les seves jurisdiccions de constitució o residència.

- b. Possibilitat d'exigir la designació d'un representant en el cas en què el no resident posseeixi a Espanya un bé immoble.
- c. Els dos supòsits de responsabilitat solidària recaiguda sobre el representant designat a Espanya es mantenen.

2. Impost de sortida (Exit Tax) (Article 18, números 5, 6, 7 i 8)

Igual que hem comentat respecte de l'Impost de societats, la nova regulació del Exit Tax és incorporada al IRNR en la seva modalitat de rendes obtingudes mitjançant establiment permanent. Per tant, el trasllat d'elements patrimonials afectes a un establiment permanent que cessa en la seva activitat o que trasllada la seva activitat a l'estranger (novetat), comporta la tributació dels seus guanys patrimonials latents.

Igual que succeeix en l'Impost de societats, s'articula un mecanisme de fraccionament en 5 anys per al pagament del IRNR meritat per les plusvàlues latents dels elements transferits a un altre Estat membre de la UE, o del EEE amb el qual existeixi un conveni d'assistència mútua equivalent al comunitari.

Vinculat amb aquest canvi legislatiu s'estableix un nou supòsit de finalització del període impositiu de l'establiment permanent quan aquest trasllada la seva activitat a l'estranger (Article 20.2).

En un clar exemple de deficiència en la tècnica legislativa la Llei 11/2021 ha "eliminat" els números 6 i 7 existents en aquest article 18 que van ser incorporats pel RDL 4/2021 precisament per a transposar la Directiva ATAD en matèria d'estructures híbrides. És d'esperar que aquest error serà corregit mitjançant la corresponent correcció d'errors.

C. Impost Sobre la Renda de les Persones Físiques

L'IRPF no experimenta grans canvis, veient-se afectats tan sols alguns aspectes molt puntuals de la seva normativa (Llei 35/2006):

1. Imputació temporal dels rendiments derivats d'assegurances *unit linked* (Article 14.2.h)

S'actualitzen les referències a la normativa sectorial d'assegurances tant comunitària com espanyola.

2. Reducció aplicable als rendiments per arrendament d'habitatges (article 23.2)

S'atorga rang de Llei a una pràctica administrativa més que discutible per la qual l'Administració no venia admetent la reducció del 60%, aplicable als rendiments del capital immobiliari derivats de l'arrendament d'habitatges, sobre rendiments nets no declarats pel contribuent, bé per haver declarat menors ingressos o majors despeses als acceptables per l'Administració. En tal cas, es "castiga" el contribuent desposseint-li del dret a la reducció del 60% sobre la part del rendiment "no declarat" i "descobert" per l'Administració.

3. Guany de patrimoni i Pactes Successoris (Article 36)

Per a aquelles adquisicions *mortis causa* derivades de pactes successoris amb efectes de present (transmissió en vida d'actius), com seria el Pacte Successori Cumulatiu català (Art 431-19.2 Codi Civil de Catalunya), es consolida la no tributació del guany de patrimoni posada de manifest amb la transmissió dels actius objecte del pacte. Ara bé, s'obre amb això un termini de cinc anys, o fins a la data de defunció del causant si fos anterior, en el qual, de produir-se la transmissió d'algun dels actius, el guany de patrimoni de l'afavorit pel pacte (hereu) seria calculada considerant com a cost i data d'adquisició els que hagués tingut el causant, subrogant-se, per tant, l'adquirent en tals magnituds fiscals.

La Disposició Transitòria Primera de la Llei estableix que aquest règim tan sols serà aplicable a les transmissions de béns produïdes amb posterioritat a l'entrada en vigor de la Llei (11/07/2021) que haguessin estat adquirits a conseqüència d'aquesta mena de pactes o contractes successoris.

4. Transparència Fiscal Internacional (Article 91)

Igual que succeí en l'Impost de societats i en l'Impost sobre la Renda de No Residents, aquest règim especial és adaptat en l'IRPF als dictats de la Directiva ATAD, amb les particularitats pròpies d'un impost que grava a les persones físiques.

5. Traspàs de Fons d'Inversió (Article 94 i Disposició Transitòria 36)

S'estableix amb total claredat la impossibilitat d'aplicar el règim de traspàs entre institucions d'inversió col·lectiva quan la institució de sortida o de destí sigui anàloga a un fons d'inversió cotitzat o societats de la mateixa mena dels previstos en l'article 79 del Reglament 35/2003. És a dir, s'igualava el tractament de les inversions en institucions d'inversió col·lectiva cotitzades (ETF) estrangeres al de les nacionals.

En la Disposició Transitòria 36 es preveu la no aplicació d'aquest precepte als traspassos d'aquesta mena d'institucions adquirides abans d'1 de gener de 2022 sempre que la institució de destí del traspàs no es trobi dins d'aquest tipus.

6. Obligacions d'informació sobre criptomonedes (Disposició Addicional 13)

S'estableix per primera vegada a Espanya l'obligació de subministrar informació a l'Administració fiscal espanyola per part de les empreses que prestin serveis de dipòsit/custòdia (wallet) de criptomonedes o que operin en la seva transmissió (exchangers) o que les emetin per primera vegada (ICO). Òbviament, això tan sols recaurà sobre les entitats que realitzin aquest tipus d'operacions que siguin residents a Espanya o que operin a Espanya mitjançant un establiment permanent.

El contingut de la informació dependrà de la tipologia del servei prestat i serà objecte del corresponent desenvolupament reglamentari. Ara bé, en tots els casos l'entitat obligada a informar haurà d'identificar a la persona titular dels fons dipositats, intercanviats o adquirits en la seva emissió.

Adicionalment, com veurem més endavant, es modifica la Llei General Tributària, incorporant a l'àmbit de declaració del model 720 a les criptomonedes. Per tant, la informació que no sigui proporcionada pels operadors, per no estar establerts a Espanya, haurà de ser proporcionada pels propis titulars de la criptomoneda mitjançant la presentació del model 720.

D. Impost sobre Successions i Donacions

La normativa d'aquest impost, Llei 29/1987, abandona un concepte gairebé vuitcentista, el concepte de "valor real", que és substituït pel "valor de mercat". Així mateix, es pretén amb la reforma acabar amb la discussió respecte de la valoració dels immobles, creant un nou valor administratiu, el "valor de referència". Vegem els elements de la reforma operada en aquest impost:

1. Valor de mercat versus valor real (Article 9.2)

La Llei abandona el concepte de "valor real" i el substitueix pel "valor de mercat", entenent per aquest: "el preu més probable pel qual podria vendre's, entre parts independents, un bé lliure de càrregues". Per tant, a partir d'ara, quan la Llei de l'impost es refereixi al "valor" d'un bé o dret, caldrà entendre que el mateix és el seu "valor de mercat".

Lamentablement, es consagra de nou com a valor mínim el que declarin els contribuents, encara que posteriorment s'acabi acreditant que el mateix es troba per sobre del seu "valor de mercat".

2. Valoració dels immobles: el "valor de referència" (Article 9.3)

Per als immobles s'opta per un criteri valoratiu singular i de clar caràcter administratiu: el "valor de referència". Serà la Direcció General del Cadastre qui el determini. El mateix haurà de ser aplicat obligatòriament en les declaracions a presentar pels contribuents i respectat per l'Administració que no podrà sotmetre-ho a comprovació. Si el contribuent no està d'acord amb el "valor de referència", hauran d'acudir a la rectificació de la seva autoliquidació, no per a determinar si el "valor de referència" és el valor de mercat del bé, sinó per a dilucidar si el mateix ha estat determinat correctament.

Ens trobem, doncs, davant una nova ficció tributària creada per l'Administració. Sembla que el nostre legislador no ha acabat d'aprendre la lliçó que li ha vingut dictant en els últims anys el nostre Tribunal Constitucional en les seves ja nombroses sentències sobre la Plusvàlua Municipal (IMIVTNU).

3. Acumulació de contractes i pactes successoris (Article 30)

La nova redacció de l'article 30 de la Llei salva la inconsistència existent en l'actual Llei en la qual no es preveia l'acumulació de la part del cabal transmès a conseqüència dels contractes i pactes successoris dels quals es derivava el lliurament de béns en vida.

4. Tributació derivada del causant no resident i normativa autonòmica (Disposició Addicional 2)

Es millora la redacció d'aquesta disposició, ampliant els seus efectes a tots els supòsits on el causant és no resident, encara que no resideixin ni a la UE ni en el EEE, així com, en determinats casos, als béns situats en tercers països. Això suposa la inclusió en el text legal de la doctrina consolidada pel nostre Tribunal Suprem.

E. Impost sobre el Patrimoni

La Llei 19/1991, reguladora de l'Impost sobre el Patrimoni, tan sols és modificada en tres dels seus preceptes.

1. Valoració dels immobles pel Valor de Referència (Article 10.1)

Per al cas que un bé immoble hagi estat objecte de transmissió gratuïta o onerosa, havent utilitzat el seu "Valor de referència", aquest serà tingut en compte a partir de llavors com un dels valors a considerar per a la futura declaració de l'Impost sobre el Patrimoni.

2. Assegurances de vida (Article 17)

Fins al moment i basat en una molt repetida interpretació de la Direcció General de Tributs, les assegurances de vida de caràcter no temporal, els contractes del qual no atorgaven al prenedor el dret a rescatar el valor de la pòlissa, no eren computats en la base imposable de l'Impost sobre el Patrimoni. Això havia fet d'aquesta modalitat d'assegurança, i especialment dels "unit linked", un instrument d'inversió sense tributació pel citat impost.

La reforma suposa acabar per la via normativa amb aquesta interpretació i la tributació a partir d'ara del prenedor pel valor de la provisió matemàtica del contracte. Es prescindeix en la redacció de les múltiples situacions en les quals es poden trobar els diferents intervinents en el contracte d'assegurança, ja que el prenedor, en determinats supòsits, pot no gaudir de cap dret sobre els capitals de l'assegurança i, malgrat això, se'l sotmet a tributació.

D'igual forma es determina la valoració del dret a percebre unes determinades rendes temporals o vitalícies quan procedeixin d'una assegurança de vida, que serà el valor de rescat o provisió matemàtica en la data de meritació, abandonant així el criteri de valoració de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials.

3. Tributació de no residents (Disposició Addicional 4)

L'aplicació als contribuents no residents de la normativa de la Comunitat Autònoma en la qual es trobi la major part dels seus béns a Espanya és ampliada als residents en qualsevol part del món, desapareixent la limitació d'aquest tractament que era atorgat fins avui únicament als residents de la UE i del EEE. Es tracta d'una disposició lògica, però que pot aguditzar la falta de neutralitat d'aquest impost en les decisions d'inversió a Espanya per part de no residents.

F. Impost sobre Transmissions Patrimonials

En aquest impost, tal com succeïa en l'Impost sobre Successions i Donacions, es consagra, per al cas dels immobles, la novetat del "valor de referència" i se substitueix el criteri general del "valor real" pel "valor de mercat", introduint aquesta regulació a l'Article 10.1 del seu Text Refós.

El "valor de referència" passa a ser un valor mínim per sota del qual no caldrà liquidar l'impost en el cas de béns immobles, encara que el valor acordat entre les parts fos inferior a aquest. La discussió del valor ja no serà respecte de si el valor acordat és o no el valor de mercat del bé, sinó sobre si el "valor de referència" ha estat calculat correctament. De la mateixa manera, si el valor declarat és el "valor de referència" o un valor superior, no cabrà la seva comprovació per part de l'Administració (Article 46).

A ningú se li escapa que aquesta magnitud passarà a ser un element essencial de qualsevol transmissió en el mercat immobiliari, ja que d'ella dependrà el cost fiscal de la transacció en aquells casos en què l'Administració consideri que el valor de l'immoble es troba per sobre del que hagin acordat les parts.

En línia amb aquest canvi general, són objecte de modificació diferents articles del Text Refós pel qual es regula l'impost, a fi que sigui aplicat aquest criteri de valoració.

En coherència amb els canvis operats en la normativa de l'ITP, el supòsit de no exempció regulat per l'article 314 del Text Refós de la Llei del Mercat de Valors (antic i famós article 108 de la citada Llei) és adaptat al nou criteri valoratiu: valor de mercat en lloc de valor real, per a tota mena d'actius, i "valor de referència" com a valor mínim dels immobles.

G. Impost sobre el Valor Afegit

Les modificacions introduïdes en la Llei 37/1992, per la qual es regula l'IVA, són purament mecanismes de control i de definició de nous supòsits de responsabilitat tributària:

1. Responsables de l'impost en cas d'importació (Article 87.Tres)

S'actualitza el supòsit de responsabilitat aplicable fins al moment als Agents de Duanes, considerant-se ara com a tal a qualsevol persona o entitat que actuï en nom i per compte de l'importador.

2. Règim del Grup d'Entitats (Article 163.Nonies)

Es configura un nou supòsit de subjecte infractor en l'entitat dominant del grup per les infraccions comeses per falta d'ingrés del deute tributari agregat, així com per l'acreditació de quantitats indegudes a compensar o retornar.

3. Règim de Dipòsit diferent dels Duaners (Annex.Cinquè)

S'amplia l'àmbit de la responsabilitat subsidiària del titular del dipòsit diferent del Duaner respecte del deute tributari per l'IVA corresponent al supòsit d'operació assimilada a la importació conseqüència de la sortida dels béns del dipòsit.

Per al cas dels productes sotmesos als Impostos Especials sobre l'Alcohol i Begudes Derivades i sobre els Hidrocarburs, desapareixerà la responsabilitat subsidiària del titular del dipòsit, si "l'extractor" dels béns es troba degudament registrat en el Registre d'Extractors que es regularà reglamentàriament. Es qualifica com a "extractor" dels béns al subjecte passiu de l'operació assimilada a la importació corresponent a la sortida dels béns del dipòsit.

H. Impost General Indirecte Canari

La Llei 20/1991, per la qual es regula el Règim Econòmic-Fiscal Canari, és objecte de modificació en alguns aspectes relatius a la regulació de l'IGIC:

1. Responsabilitat subsidiària en la importació (Article 21.Bis)

Igual que en l'IVA es configura una responsabilitat subsidiària general per als qui actuïn en nom i per compte de l'importador.

2. Infraccions específiques de l'impost (Article 63)

S'introdueix en l'IGIC la infracció i sanció, ja existent a l'IVA, constituïda pel retard en la gestió dels llibres registres en la seu electrònica (SII)

I. Impostos Especials

Dos són les qüestions que són objecte de modificació en la Llei 38/1992, d'Impostos Especials:

1. Dipòsits Fiscals

A part de matisar el concepte de Dipòsit Fiscal (Article 4.10), es regulen nous supòsits d'infracció i les seves corresponents sancions. De manera resumida, aquests serien els supòsits:

- a. Minvaments (*mermas*) superiors a les establertes reglamentàriament que puguin ser comprovades per l'Administració via inventari (Article 19.3).
- b. Incompliment dels requisits i condicions establerts per la Llei i la seva normativa de desenvolupament per a l'aplicació d'exempcions o tipus reduïts (Article 19.3).
- c. Regulació específica del tipus infractor anterior per a l'Impost especial sobre el Carbó (Article 87.3 i 4).
- d. Igual per a l'Impost Especial sobre l'Electricitat (Article 103.2).

2. Impost Especial sobre Determinats Mitjans de Transport (Article 70)

La Disposició Addicional 5^a de la Llei 11/2021 modifica els intervals d'aplicació dels tipus impositius d'aquest impost, elevant transitòriament i fins a 31/12/2021 els llindars d'emissions de CO₂.

J. Contraban

Es modifica la Llei orgànica 12/1995, de Repressió del Contraban, adaptant la tipificació de la infracció administrativa regulada pel seu article 11.1 a la configuració del delictes de contraban. Amb la nova definició l'actuació tipificada com a tal per l'article 2 de la Llei que no sigui considerada com a constitutiva de delictes, passarà a ser una infracció administrativa, perquè aquesta abastarà a qualsevol quantia defraudada.

Encara que de la simple lectura del precepte pugui semblar que l'adaptació no és rellevant, sí que ho és, en la mesura en què la falta de culpabilitat suficient per a la comissió d'un delictes comporta de facto la comissió d'infracció, encara que ho sigui a títol de simple negligència.

K. Entrada en Domicilis Constitucionalment Protegits

Es modifica l'article 8.6 de la Llei 29/1998, reguladora de la Jurisdicció contenciosa administrativa, amb l'única finalitat de salvar la dubtosa validesa de les actuacions, essencialment de la Inspecció dels Tributs, consistents en l'entrada en domicilis i altres llocs constitucionalment protegits sota l'empara de l'autorització d'un jutge del contenciós-administratiu. Ara s'estableix expressament la competència dels Jutjats contenciosos administratius per a autoritzar tals entrades. Destacar que res es diu sobre l'autorització de registres.

L. Dret Tributari General

Sens dubte, el plat fort de la reforma recau en la modificació operada en la Llei General Tributària, Llei 58/2003. Podem dir que aquesta es produeix essencialment en una doble via: en primer lloc, l'atorgament de noves i majors facultats a l'Administració tributària; i, en segon lloc, l'adopció de mesures de foment de la regularització fiscal voluntària per part dels contribuents, així com de la cerca de la seva conformitat amb les actuacions de l'Administració.

Iniciarem la nostra anàlisi per aquest segon bloc, amb un major interès de caràcter general. Respecte del primer bloc de mesures, ens limitarem a efectuar una succinta enumeració de supòsits.

Abans de referir-nos a les mesures adoptades, no podem deixar de comentar la "voluntariosa" declaració de principis continguda ara en l'article 3.1, últim paràgraf, de la Llei General Tributària per la qual el legislador es commina a si mateix a no aprovar noves amnisties fiscals. Veurem quant efectiva resulta aquesta declaració programàtica.

Mesures per a facilitar la regularització fiscal voluntària i reduir la conflictivitat

Aquestes comprenen les següents mesures

1. Reducció dels recàrrecs per presentació extemporània de declaracions i autoliquidacions (Article 27.2)

Desapareixen els vigents recàrrecs per presentació extemporània per trams temporals (5% fins a 3 mesos de retard; 10% fins a sis mesos; 15% fins a 12 mesos), essent substituïts per un únic recàrrec mínim de l'1% al qual s'afegeix un altre 1% per cada mes complet de retard.

Transcorreguts 12 mesos, el recàrrec passa a ser un recàrrec fix del 15%, en lloc de l'actual 20%, al qual s'addicionaran interessos de demora com fins ara, és a dir, a comptar des de l'any de retard.

Sobre les quantitats resultants de l'aplicació dels nous recàrrecs continuarà aplicant-se una reducció del 25% condicionada a l'ingrés de l'autoliquidació extemporània, o el seu ajornament amb garantia bancària, i al pagament dels recàrrecs liquidats per l'Administració.

Com a novetat, en determinades circumstàncies, les declaracions presentades com a regularització de períodes posteriors als comprovats per l'Administració, recaient la regularització sobre idèntics fets als regularitzats per l'Administració en els períodes comprovats, no reportaran cap recàrrec si les autoliquidacions extemporànies són presentades en el termini dels 6 mesos posteriors a la notificació de la liquidació administrativa. Destacar que aquesta excepció no aplica si l'Administració ha imposat sanció en la regularització dels períodes comprovats.

La nova normativa serà aplicable des de l'entrada en vigor de la Llei, és a dir, des del dia 11/07/2021. Ara bé, la pròpia norma estableix un règim transitori pel qual els nous recàrrecs seran automàticament d'aplicació als recàrrecs ja exigibles que no hagin adquirit fermesa. Això suposa que aquells recàrrecs el termini de recurs dels quals (1 mes des de la seva notificació) no hagués finalitzat el dia 11/07/2021, o bé que, havent finalitzat, haguessin estat impugnats i el recurs es trobi pendent de resolució, hauran de ser corregits per la pròpia Administració i establerts segons la nova normativa.

Aquests recàrrecs no seran d'aplicació a les declaracions duaneres (Disposició Addicional 20).

2. Reducció de les sancions per conformitat i pagament (Article 188.1 i 3)

En ares a incentivar la conformitat dels contribuents amb les regularitzacions practicades per l'Administració, són objecte d'increment les reduccions per conformitat i pagament en els següents termes:

- a. Reducció per conformitat en les actes d'inspecció "amb acord": la reducció passa del 50% al 65%. Aquesta és una modalitat d'actes d'inspecció poc habitual, però no hi ha dubte que l'Administració aposta per elles i aquesta modificació legislativa no fa més que ratificar aquesta realitat.

La reducció de les sancions imposades sobre la base "d'actes en conformitat" ordinàries no es veu afectada i continua essent del 30%.

- b. Reducció per "ràpid pagament": la reducció passa del 25% al 40%. Aquesta reducció és aplicable a tota mena d'actes, excepte les "actes amb acord".

Igual que amb els recàrrecs, la Llei estableix un règim transitori aplicable a les sancions que no hagin adquirit fermesa, per no haver transcorregut el seu termini de recurs (1 mes des de la seva imposició) o a aquelles que, havent estat impugnades, el contribuent desisteixi del seu recurs, amb determinades condicions, abans d'1 de gener de 2022.

3. Suspensió dels terminis de prescripció a conseqüència de la COVID

L'entrada en vigor de l'Estat d'Alarma l'any passat 2020 va suposar la suspensió de múltiples procediments administratius i, molt especialment, dels terminis de prescripció dels deutes tributaris. L'efecte suspensiu sobre la prescripció va suposar afegir un període de 74 o 78 dies, segons les opinions, al termini habitual de quatre anys.

La Llei 11/2021 (Disposició Final Tercera) modifica el RDL 11/2020, indicant que aquesta suspensió tan sols operarà per a aquelles obligacions tributàries els terminis de prescripció de les quals haguessin finalitzat normalment abans del dia 01/07/2021. És a dir, l'IRPF 2016, el termini de prescripció del qual hagués finalitzat normalment el dia 30/06/2021, veu com el mateix s'allarga fins al dia 16/09/2021. En canvi, l'Impost de societats d'idèntic període, 2016, va prescriure el dia 25/07/2021, ja que va deixar de veure's afectat pel termini de suspensió COVID.

Noves facultats de l'Administració i Normes addicionals de Coerció

Tal com dèiem en iniciar el present apartat, són moltes les normes aprovades que el que pretenen és ampliar les facultats de l'Administració o establir mecanismes de major coerció sobre els contribuents. Procedirem a la seva mera enumeració:

1. No còmput d'interessos de demora a favor del contribuent per les dilacions incorregudes per causa d'aquest últim en el procediment administratiu corresponent (Articles 26.2 i 31.2).
2. Obligació dels fabricants, comercialitzadors i usuaris de programari de gestió que el mateix garanteixi la integritat de la informació i inalterabilitat dels registres (Article 29.2.j).

A aquesta obligació s'associen dos tipus d'infraccions: la fabricació i comercialització del programari que no compleixi els requisits contemplats per la Llei, entre els quals es troba la seva certificació quan aquesta sigui obligatòria reglamentàriament (Article 201.Bis.1) i la tinença, per part dels seus usuaris, de programari que incompleixi els requisits de la Llei (Article 201.Bis.2)

Tant l'obligació formal com la infracció tipificada entren el dia 11 d'octubre de 2021. Ara bé, tenint en compte la magnitud de les sancions i el caràcter pràcticament universal d'aquesta obligació, caldrà estar molt atents al seu desenvolupament reglamentari.

3. Possible adopció de mesures cautelars davant sol·licituds de suspensió de les liquidacions mitjançant aportació de garanties diferents de les que comporten la suspensió automàtica, o apel·lant a la dispensa de la garantia (Article 81.6).

Així mateix, continuïtat de les actuacions executives si la sol·licitud de suspensió és presentada en període executiu (Article 233.9).

4. Ampliació de la "llista de morosos a la Hisenda Pública" als qui hagin estat declarats responsables solidaris del deute i reducció del seu llinar d'1.000.000 a 600.000 euros (Article 95.bis).
5. Entrada en domicilis constitucionalment protegits. Com a reacció a la recent jurisprudència del nostre Tribunal Suprem, s'estableix amb claredat que l'entrada podrà ser autoritzada judicialment encara que l'inici dels procediments d'inspecció no hagi estat notificat al contribuent (Article 113).
6. Supressió de l'obligatorietat de l'informe ampliatiu a les actes d'inspecció de disconformitat (Article 157).
7. No interrupció del procediment executiu pel fet de sol·licitar un ajornament si aquest va ser rebutjat en fase voluntària de pagament (Article 151.2).
8. No suspensió del període voluntari de pagament a conseqüència de la declaració de concurs (Article 161.2).
9. Qualificació de l'entitat dominant d'un Grup d'Entitats en l'IVA (REGE) com a subjecte infractor (Article 181.1.h). Reitera així el ja establert per la Llei de l'IVA.
10. Noves sancions per presentació fora de termini de declaracions duaneres (Article 199.7).
11. Duplicació del termini establert per a l'inici d'un expedient sancionador després de la notificació de la liquidació que la sanció porta causa. Aquest termini passa de 3 a 6 mesos.
12. Impossibilitat de gaudir d'ajudes estatals per part dels qui haguessin gaudit d'ajudes d'Estat declarades il·legals amb una ordre de recuperació pendent després d'una decisió prèvia de la Comissió, fins que tals ajudes no hagin estat reemborsades (Article 260.4).
13. Enduriment de la situació derivada de la revocació del NIF d'una entitat jurídica (Disposició Addicional 6).
14. Ampliació de l'àmbit del model 720, corresponent a la declaració de béns situats a l'estranger, a les criptomonedes, i sotmetiment del seu incompliment al dur règim sancionador propi d'aquest model (Disposició Addicional 18).
15. Ampliació a 5 anys de l'obligació de custòdia de la documentació vinculada als comptes sota titularitat de no residents en el marc de l'assistència mútua (Disposició Addicional 22).

M. Llei del Cadastre i “Valor de Referència”

La modificació operada en el Text Refós de la Llei del Cadastre Immobiliari, Reial decret legislatiu 1/2004, és diversa, combinant modificacions de caràcter procedimental juntament amb la gran aportació de la Llei 11/2021, el “valor de referència” dels béns immobles.

Com hem vist, el “valor de referència” és un valor objectiu, determinat d'acord amb criteris administratius. Serà determinat per la Direcció General del Cadastre tenint en compte les següents qüestions (Disposició Final 3a):

1. Tindrà com a límit el valor de mercat.
2. Serà determinat sobre la base de la informació obrant en el cadastre i d'acord amb els valors mitjans que resultin de l'informe anual de preus de mercat elaborat per la Direcció General del Cadastre sobre la base dels valors comunicats pels notaris en la seva intervenció en operacions de transmissió d'immobles i del mapa de valors homogenis que s'elabori sobre aquest tema.
3. Amb la finalitat que el “valor de referència” no superi el de mercat, mitjançant Ordre Ministerial serà aprovat un factor de minoració al mercat.
4. El “valor de referència” serà determinat anualment en un procediment administratiu de caràcter col·lectiu que es desenvoluparà en els mesos d'octubre a desembre.
5. El “valor de referència” serà consultable a través de la Seu Electrònica del Cadastre

Amb caràcter transitori (Disposició Transitòria 9a), la Llei estableix una sèrie de regles que seran aplicable fins que no s'hagi produït el desenvolupament reglamentari de la Llei. El mateix, com era lògic esperar, es fonamenta en la informació de valors de zona a la disposició del Cadastre. Caldrà estar molt atents a l'assignació de valors per a aquest any 2021, tot i que el Cadastre considera que el “valor de referència” no serà aplicable fins al 2022.

N. Hisendes locals: Impost sobre Activitats Econòmiques

Dos són les novetats en aquest impost:

1. Es precisa que l'exempció aplicable als contribuents persones físiques ho és tant si són residents a Espanya com si no.
2. Quant a les entitats jurídiques que formin part d'un grup, s'introdueix una precisió no existent fins avui, en disposar que l'import de la xifra de negocis serà la del grup, encara que aquest no es trobi obligat a la formulació de comptes consolidats. Això trenca la doctrina del nostre Tribunal Suprem que el març de 2018 va considerar inaplicable la xifra de negocis del grup quan aquest no es trobava obligat a aquesta formulació.

O. Jurisdiccions no Cooperatives

La Llei 11/2021 suposa l'abandonament del concepte jurídic de “paradisos fiscals” i la seva substitució pel concepte de “jurisdiccions no cooperatives”. En aquest sentit, es modifica la Disposició Addicional 1^a de la Llei 36/2006, per la qual també es pretenia la prevenció i la lluita contra el frau.

Són jurisdiccions no cooperatives les que així determini l'Ordre Ministerial corresponent. Són criteris sobre aquest tema:

1. Poden ser-ho països, territoris dins dels països, així com règims fiscals "perjudicials".
2. La relació que aprovi l'Ordre Ministerial podrà ser actualitzada atenent tres criteris:
 - a. La transparència d'aquests països o territoris en matèria fiscal. En aquest sentit es tindrà en compte l'existència o no d'instruments d'assistència mútua per a l'intercanvi d'informació; l'efectivitat d'aquests; les avaluacions del Fòrum Global de Transparència; o l'efectiu intercanvi d'informació sobre titulars reals en l'àmbit de la normativa sobre prevenció de blanqueig de capitals.
 - b. Que facilitin vehicles societaris o instruments en general per a l'atracció de beneficis que no corresponguin amb l'efectiu desenvolupament d'activitats econòmiques.
 - c. L'existència de baixa o nul·la tributació. Aquesta no és quantificada.
 - d. Pel que respecta als règims fiscals perjudicials, cabrà la seva actualització sobre la base del Codi de Conducta en matèria de Fiscalitat empresarial de la UE i l'OCDE
3. Si l'Ordre Ministerial considera com a jurisdicció no cooperativa a un Estat, o a un territori dins d'un Estat, o a un règim fiscal determinat d'un Estat, amb el qual existeixi un conveni per a evitar la doble imposició en vigor, s'aplicarà la normativa sobre jurisdiccions no cooperatives sempre que aquesta no sigui contrària al que s'estableix pel conveni. Lògicament, el conveni, com a tractat internacional, prima sobre el que pugui establir la normativa interna espanyola.

El canvi operat per aquest precepte obliga a adaptar totes les referències que la normativa fiscal realitzava fins avui als paradisos fiscals, als territoris sense efectiu intercanvi d'informació, als territoris de baixa tributació, etc. Totes elles queden subsumides ara al concepte de jurisdicció no cooperativa i a la relació que s'aprovi d'aquestes jurisdiccions.

De manera transitòria, fins que no s'aprovi l'Ordre Ministerial amb la relació de jurisdiccions no cooperatives, ho seran els paradisos fiscals segons la relació actualment vigent.

P. Limitació als Pagaments en Efectiu

La Llei 7/2012, també de lluita contra el frau, va introduir limitacions importants al pagament en efectiu en les operacions de caràcter empresarial, així com un règim sancionador i de denúncia específics als qui desatenguessin tals limitacions. La Llei 11/2021 reforça aquest règim de limitacions en els següents termes:

1. Es rebaixen els límits existents, passant aquests a 1.000,00 Euros (abans 2.500,00) amb caràcter general i a 10.000,00 Euros (abans 15.000,00) per a persones físiques no empresàries i no domiciliades a Espanya.
2. Es regula el procediment sancionador de manera específica, dotant-lo de major agilitat.
3. S'introdueix una reducció del 50% en l'import de la sanció si aquesta és pagada abans de dictar-se resolució en el procediment sancionador.

Q. Règim Econòmic-fiscal de Canàries

La Llei 11/2021 (Disposició Final 1a) introdueix algunes modificacions, amb efectes per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de 01/01/2021, en el Règim Especial vinculat al Registre Especial de Vaixells i Empreses Navilieres regulat per la Llei 19/1994, del Règim Econòmic-Fiscal de Canàries. Essencialment s'incorpora al

citat Registre als Vaixells i Empreses Navilieres registrats en altres Estats membres de la UE i del EEE que compleixin determinats requisits, així com algunes precisions en l'esquema de liquidació de la bonificació del 90% que constitueix l'essència del règim especial.

Així mateix, es modifica la Disposició Addicional 14^a de la referida Llei (Límits de les deduccions per inversions en produccions cinematogràfiques, sèries audiovisuals i espectacles en viu d'arts escèniques i musicals realitzades a Canàries), deixant-la amb idèntica redacció a la que li atorgà el RDL 12/2021.

R. SOCIMI

La Llei 11/2021 introdueix una modificació certament rellevant en el règim fiscal aplicable a aquestes entitats en el seu Impost de societats, regulat per la Llei 11/2009. Recordar que es tracta d'entitats que tributen a tipus zero en aquest impost, encara que amb excepcions. La modificació introduïda (Article 9.4) comporta la creació d'un "gravamen especial", que tindrà la "consideració de quota de l'Impost de societats", sobre els beneficis no distribuïts per la societat. Aquestes són les seves condicions:

1. Tipus de gravamen: 15%
2. Base de tributació: beneficis no distribuïts que no hagin tributat pel tipus general de l'impost ni procedeixin de rendes pendents de reinversió.
3. Meritació en el moment d'adoptar-se l'acord d'aplicació de resultats per la Junta d'accionistes.
4. Termini d'autoliquidació i ingrés: dos mesos posteriors a la meritació anterior.
5. Aplicació de la nova normativa per als períodes impositius iniciats el 01/01/2021.
6. Obligació d'esment d'aquests resultats en les Memòries comptables de la societat (Article 11.1).

S. Altres disposicions no fiscals o de caràcter molt específic

Adicionalment, la Llei 11/2021 introdueix modificacions en diferents normes de caràcter no tributari per la qual cosa ens limitarem a la seva enumeració:

1. Llei 13/2011 de Regulació del Joc.
2. Les disposicions addicionals Primera i Segona de la Llei 11/2021 incorporen una exhaustiva regulació per al control de la producció i comercialització de Tabac cru, així com a la prohibició, en l'àmbit de la Llei de Contraban, de la comercialització en determinades circumstàncies de les màquines aptes per a la fabricació de labors del Tabac.
3. Disposició addicional tercera: Equiparació del règim fiscal de l'Institut Català de Finances i de l'Institut de Crèdit Oficial.
4. Disposició addicional quarta: encàrrec al Govern perquè elabori anualment un informe sobre l'economia submergida, desagregada per territoris, sectors econòmics i impostos.