

Octubre 2020

Alerta informativa

Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de la directiva (UE) 2016/1164, y de modificación de diversas normas tributarias

Alberto García Valera
Socio responsable de Política Tributaria
EY

Eduardo Verdún
Socio responsable de Tributación
Indirecta EY

Juan Cobo de Guzmán
Socio de Tributación de Empresas EY

Maximino Linares
Socio responsable de Procedimientos
Tributarios EY

Pedro Gonzalez-Gaggero
Socio responsable de Aduanas e Impuestos
Especiales EY

Introducción

El Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, publicado hoy en el BOCG, introduce abundantes reformas con el fin de prevenir el fraude fiscal y reducir la litigiosidad, ya anunciadas en el Anteproyecto presentado en el último trimestre de 2018, al tiempo que procede a la trasposición de las Directivas de referencia aludidas en el título de esta alerta.

Debe anotarse no obstante que no todas las disposiciones de la Directiva UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (en lo sucesivo ATAD - *Anti Tax Avoidance Directive*-) son objeto de transposición. Tanto las disposiciones relativas a la limitación de deducibilidad de intereses (se hace uso de plazo de transposición hasta 2024 de acuerdo con la Comisión de la UE) como algunas asimetrías híbridas (con plazo de trasposición hasta 2021) son excluidas del Proyecto.

I. Imposición de salida

El Proyecto prevé la transposición del artículo 5 de la Directiva ATAD, introduciendo modificaciones de cierta importancia en el “impuesto de salida” regulado en nuestra normativa interna (artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014).

La actual redacción del art. 19 de la LIS contempla la obligación de integrar en la base imponible la renta implícita existente en la migración de sociedades fuera de España, si bien en el caso de transmisiones de elementos patrimoniales a Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, el aplazamiento del pago del impuesto de salida hasta la fecha de la transmisión a países terceros. El Proyecto prevé como novedad la obligación de integrar en la base imponible la citada renta aún en el caso de que la migración sea a un Estado Miembro de la UE, si bien concede el **derecho del contribuyente a fraccionar el pago del impuesto de salida a lo largo de cinco años**.

En general, el devengo de intereses de demora y la constitución de **garantías** se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria (LGT). No obstante, en materia de garantías, únicamente serán exigibles cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

También se contemplan en el Proyecto las situaciones que originan la pérdida de vigencia del fraccionamiento, a saber:

- ▶ Transmisión a países terceros de los elementos patrimoniales.
- ▶ Traslado de los elementos patrimoniales a un tercer Estado distinto de los que permiten acogerse al fraccionamiento.
- ▶ Traslado de la residencia fiscal del contribuyente a un tercer Estado distinto de los que permiten acogerse al fraccionamiento.
- ▶ Liquidación o procedimiento de ejecución colectiva (concurso) del contribuyente.
- ▶ Falta de ingreso en el plazo previsto en el fraccionamiento.

La transposición de la Directiva también requiere la modificación del artículo 18.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Real Decreto Legislativo 5/2004 (TRLIRNR). Además de lo señalado anteriormente para la LIS en relación con el fraccionamiento, que se configura en la LIRNR en términos equivalentes, se introduce un nuevo supuesto de devengo del impuesto de salida para el caso de que se produzca un traslado, no ya de un elemento patrimonial aislado, **sino de la propia actividad realizada por el establecimiento permanente**.

Es importante señalar que, tanto en el caso del Impuesto sobre Sociedades como del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el caso de cambio de residencia, transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que hayan sido objeto de una imposición de salida en un Estado Miembro de la Unión Europea, **el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España**, salvo que no refleje el valor de mercado.

II. Transparencia fiscal internacional

En el ámbito de la transparencia fiscal internacional (TFI), el Proyecto también tiene por objeto adaptar la norma española a la Directiva ATAD, sin perjuicio de que determinadas propuestas vayan más allá de los estándares mínimos de la Directiva y busquen ensanchar el alcance de la norma. Las principales modificaciones se resumen en los siguientes puntos:

- ▶ Se amplía el alcance de la transparencia fiscal internacional para que sea aplicable a **establecimientos permanentes en el extranjero**, rechazando la aplicación de la exención prevista en el artículo 22 LIS (nada se dice de los amparados por CDI ni de la posibilidad de aplicar un sistema de crédito de impuesto, que no debería ser objeto de discusión).
- ▶ El apartado 2 del artículo 100 (que establece la imputación total de la renta de entidades participadas no residentes carentes de substancia económica) excluía de su ámbito de aplicación las entidades holding. El Proyecto elimina dicha exclusión, de forma **que las entidades holding pasan a regirse por las normas generales**.

Con esta modificación las sociedades holding extranjeras quedan sujetas a un doble test de TFI:

- ▶ Imputación de la renta total de la entidad en atención al apartado 2 del artículo 100; y
- ▶ supuesto de TFI del apartado 3 (imputación de dividendos y ganancias).

El supuesto del apartado 2 no es aplicable si concurre sustancia mínima suficiente en sede de la entidad o de otra sociedad no residente del grupo, o cuando se acredita un motivo económico válido para su constitución y operativa.

El supuesto del apartado 3 no aplicaría si se acredita que tal entidad realiza una actividad económica de acuerdo con el apartado 15.

- ▶ **Se modifican las categorías de rentas pasivas:**
 - ▶ Por un lado, se incluyen expresamente las rentas derivadas de la realización de operaciones de arrendamiento financiero y para éstas (en general para actividades de seguros, crediticias o financieras), se extiende su aplicación, dado que se considerará renta pasiva en todo caso siempre que no procedan de la realización de una actividad económica. Bajo la actual normativa este tipo de rentas solo son objeto de transparencia cuando determinan gastos fiscalmente deducibles en España.
 - ▶ Por otro lado, se incluye una nueva categoría de renta pasiva consistente en la renta derivada de la realización de operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento permanente añade un valor económico escaso o nulo.

Este supuesto en realidad integra un modelo de TFI que la Directiva ATAD contempla como alternativo al modelo de categorías de rentas, y está basado en un test de artificiosidad que atiende a la falta de sustancia operativa-funcional. En la práctica la inclusión de esta “nueva categoría” determina que el análisis de TFI podrá venir dado por una doble vía: por un

lado, por el sistema tradicional de categorías de rentas pasivas, y, por otro lado, por la realización de venta de bienes o prestaciones de servicios intragrupo en los que la entidad no residente aporte un valor económico escaso o nulo. La utilización de conceptos subjetivos e indeterminados (“escaso o nulo”) en la definición de la renta no va a resultar exenta de controversia.

- ▶ En el caso de la realización de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios con entidades vinculadas residentes que determinen gastos fiscalmente deducibles, se incrementa el umbral mínimo de operaciones con terceros que evitaba la inclusión de la renta. La propuesta del Proyecto aboga por que la regla de no inclusión quede limitada a casos donde 2/3 de los ingresos de tales actividades no sean con entidades vinculadas, en lugar del 50% actual.
- ▶ Se propone la eliminación del apartado 4 del artículo 100 LIS en relación con sociedades holdings extranjeras. Este apartado permitía evitar la inclusión de dividendos o ganancias obtenidas por entidades no residentes participadas que cumplieran los requisitos para ser cualificar como entidades holding (básicamente, la tenencia de una participación mínima y la existencia de medios materiales y humanos para la gestión de participaciones).

La combinación de esta reforma con una eventual reducción de la exención de dividendos y ganancias del artículo 21 LIS podría determinar la aplicación del régimen de TFI en relación con entidades holding que disfruten en su país de un sistema de exención plena.

Recuérdese que, bajo determinados requisitos, existe (y no es objeto de propuesta de supresión) una cláusula general de escape de la TFI para entidades residentes en la UE (que se amplía a los países de la EEE), de forma que aquellas entidades holding afectadas por la eliminación del apartado 4 del artículo 100

todavía quedarían amparadas por dicha cláusula en los casos indicados.

- ▶ En relación con dicha cláusula de escape, apartado 15, la nueva redacción elimina el requisito del motivo económico válido, quedando limitada a supuestos en los que el contribuyente acredite la realización de actividades económicas. A estos efectos, recuérdese que el test de actividad debe interpretarse con arreglo al Derecho y jurisprudencia europeos, de manera tal que estamos ante un concepto autónomo de actividad económica no necesariamente coincidente con el concepto doméstico.

III. Paraísos Fiscales y Regímenes Fiscales Preferenciales

El Proyecto de Ley actualiza el régimen jurídico de los conocidos como paraísos fiscales, que pasa a denominar **jurisdicciones no cooperativas**, revisando su contenido en atención a las revisiones y trabajos desarrollados tanto en el marco de la Unión Europea como en el de la OCDE durante los dos últimos años, cuyos criterios han permitido identificar una serie de países y jurisdicciones no cooperativas, así como exigir una serie de compromisos a efectos de abandonar dicha categoría en el ámbito internacional, dando lugar a listas de países y territorios que se hallan en constante revisión, alcanzando por tanto un enfoque dinámico.

De forma ampliada respecto del pasado concepto de paraíso fiscal, se identifica ahora bajo el concepto de **jurisdicción no cooperativa** a aquellos países y territorios caracterizados por su opacidad y falta de transparencia por la ausencia de normativa de asistencia mutua aplicable, por la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación, así como incluye también a aquellos regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales establecidos en determinados países o territorios.

Tras la aprobación del Proyecto de Ley, se debe esperar a la actualización reglamentaria (Orden Ministerial) para conocer los concretos países y jurisdicciones y la relación de regímenes preferenciales de otros territorios que puedan tener la calificación de jurisdicción no

cooperativa. A estos efectos no debemos perder de vista los trabajos de la OCDE y especialmente de la UE en la configuración de una lista de jurisdicciones no cooperativas o *black list*. Igualmente, deberá considerarse el potencial impacto de la red de CDIs española con respecto a la futura actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas.

IV. Modificaciones en la Ley General Tributaria y de otras normas tributarias

En la **Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria** (LGT), se introducen diversos cambios significativos:

- ▶ Se prohíbe, tras la declaración de inconstitucionalidad de la regularización especial de 2012 por la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, el establecimiento de cualquier **mecanismo extraordinario de regularización fiscal** que implique una disminución de la cuantía de la deuda tributaria, las llamadas “amnistías”. El carácter de dicho precepto en una norma de rango de ley ordinaria no obstará modificaciones posteriores de igual rango en otra dirección.
- ▶ Se aclara el régimen de devengo de **intereses de demora en el caso de obtención de una devolución improcedente**, determinando que en dicho caso se exigirán los intereses de demora, salvo que el obligado tributario regularice su situación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de la LGT relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. Esta aclaración de la norma viene a favorecer las regularizaciones voluntarias.
- ▶ Del mismo modo que en el punto anterior, con el objetivo de potenciar las regularizaciones voluntarias, se modifica, a la baja, el **sistema de recargos por extemporaneidad sin requerimiento previo** previsto en el artículo 27.2 de la LGT, estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de 12 meses de retraso. A

partir del día siguiente del transcurso de los doce meses citados, además del devengo del recargo del 15 por ciento, comenzará el devengo de intereses de demora. Se observa, por tanto, que el nuevo sistema reduce los tipos de recargo con el objetivo de aumentar los pagos voluntarios (el sistema de recargos actual prevé el 5%, 10% o 15% para las declaraciones realizadas dentro de los 3, o 12 meses, respectivamente, desde el término del plazo y un recargo del 20% una vez superado los 12 meses).

- ▶ Asimismo, se exceptiona de dichos recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, conforme a recientes pronunciamientos judiciales. No obstante, se exige que no se haya interpuesto recurso o reclamación contra la liquidación practicada por la Administración de la que no haya derivado sanción, y que se regularice y pague completamente en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación. Así, se evita que se aplique el recargo del artículo 27.2 LGT o que la Inspección utilice medios para regularizar cuestiones que pueden ser abordados.
- ▶ Se prevé la aplicación del nuevo régimen a los recargos exigidos con anterioridad a la reforma siempre que su aplicación sea más favorable y no haya adquirido firmeza.
- ▶ **En las devoluciones** acordadas en un procedimiento de inspección **se excluye el interés de demora** por el tiempo de suspensión a petición del obligado tributario o de ampliación del plazo por aportación extemporánea de documentación.
- ▶ Se modifica la obligación de designar “**representante**” para limitarlo a los supuestos en los que lo exija la normativa tributaria, para adaptarse a los principios del Derecho de la Unión Europea, y superar la posible existencia de procedimientos de infracción al respecto.
- ▶ Se prevé la posible adopción de **medidas cautelares** durante la tramitación de una solicitud de suspensión no automática.

- ▶ También se modifica el régimen de la **lista de deudores tributarios**: a) se incluye expresamente en el listado, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios; b) se reduce el umbral de deuda que conlleva la inclusión en la lista desde un millón a los 600 mil euros; c) se aclara que el periodo en el que se deben satisfacer las deudas y sanciones tributarias para su no inclusión en el listado es el plazo original de ingreso en periodo voluntario; y d) con el objetivo de fomentar los ingresos voluntarios de las deudas y sanciones, se permitirá al deudor incluido, en un principio, en el listado a 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, ser excluido de dicho listado cuando a la conclusión del plazo para formular alegaciones a la propuesta de inclusión el listado, se hubiera satisfecho la totalidad de las deudas o sanciones tributarias.
- ▶ Se introduce un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras por la **comunicación a las Administraciones afectadas de la posible regularización** en el marco de coordinación entre el Estado y las Administraciones tributarias forales.
- ▶ El **informe de acompañamiento al acta de disconformidad** pasa a ser meramente potestativo (en la práctica suele añadir poco al acta).
- ▶ Se dispone que la **reiteración de presentación de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie**, cuando otras previas hayan sido denegadas y no se haya efectuado el ingreso correspondiente, no impedirá el inicio del periodo ejecutivo. Asimismo, se declara que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas.
- ▶ Se especifica que la **exigencia de responsabilidad solidaria** puede tener lugar tras el vencimiento del periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva (y no de otros periodos que pudieran originarse posteriormente, por ejemplo, tras una suspensión o una desestimación de aplazamiento)

- ▶ Se modifica la **enumeración de los posibles sujetos infractores**, incluyendo a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, equiparando por tanto el tratamiento con la entidad dominante en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.
- ▶ Se establece, a partir de los 3 meses de la entrada en vigor de la Ley, una obligación formal a los productores, comercializadores y usuarios de plena fiabilidad y conservación de registros en los programas informáticos de contabilidad, facturación o gestión, así como la posibilidad de imponer su certificación y estandarización. En relación con ello, se tipifica a partir del mismo plazo, como nueva infracción tributaria, la fabricación, producción y comercialización de **“software de doble uso”** que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, en tanto que el mismo permita llevar contabilidades distintas; no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas; registrar transacciones ficticias o alterar transacciones ya registradas; no cumplan las especificaciones técnicas que puedan establecerse; o no tengan la certificación, si fuere obligatoria, de los sistemas. Se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción.
- ▶ También resultará sancionable con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio la tenencia de los citados sistemas que no se ajusten a la nueva obligación formal y no tengan o no se ajusten a la certificación que resulte obligatoria.
- ▶ Se introducen varios cambios en el **régimen de las reducciones aplicables a las sanciones tributarias**: a) Por un lado, se eleva del 50% al 65% la reducción de las sanciones en los supuestos de actas con acuerdo; y b) Se mantiene la reducción por conformidad del 30%, elevándose la reducción de la

sanción por pronto pago del 25% al 40%. Así, en los supuestos de conformidad la reducción efectiva (en caso de pronto pago) pasa de ser del 47,5% al 58%. Esta elevación de tipos en las reducciones aplicables a las sanciones tributarias resultante de procedimientos de inspección está coordinada con la reducción de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, para que estos últimos resulten siempre un medio preferente de regularización voluntaria de los contribuyentes, siendo en todo caso ambas reformas instrumentos para favorecer el ingreso voluntario y reducir la litigiosidad.

No obstante, esta reducción de la sanción se pierde si se interpone recurso o reclamación económico-administrativa contra la sanción o la liquidación de que traiga causa,

La reducción de sanciones se aplicará a las impuestas con anterioridad a la reforma que no hayan adquirido firmeza.

- ▶ Se amplía de tres a seis meses **el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador** incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en los procedimientos de inspección y aplicación de los tributos. Se alega la alineación con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios, aunque en este caso se trata de plazo para iniciar el procedimiento, no para finalizarlo (para lo que la Administración dispone de otros seis meses).
- ▶ Respecto de la **suspensión en vía económico-administrativa**, se prevé que el tribunal económico-administrativo inadmita la solicitud de suspensión con dispensa total o parcial de garantía cuando de la documentación aportada no pueda deducirse la existencia de indicios de perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error de hecho. Asimismo, se dispone que la solicitud de suspensión no automática en periodo ejecutivo no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de su ulterior anulación si la suspensión fuese finalmente concedida.

- ▶ Las **monedas virtuales** depositadas en un *wallet* en el extranjero deberán declararse en el modelo 720 y quedan sometidas a su régimen sancionador.
- ▶ Para asegurar el alineamiento con las recomendaciones de la OCDE en relación con el CRS, se modifica el período de tiempo de conservación por las instituciones financieras de las pruebas documentales, de las declaraciones que resulten exigibles a las **personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras**. Dicho período en ningún caso debe ser inferior a cinco años contados a partir del fin del período durante el que la institución financiera está obligada a comunicar la información.
- ▶ Se disminuye el límite general de **pagos en efectivo** entre empresarios y profesionales (B2B) de 2.500 a 1.000 euros, y de 15.000 a 10.000, en este último caso, para el supuesto de las personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España. El actual límite de 2.500 euros se mantiene para los pagos realizados por las personas físicas que no actúen en calidad de empresarios y profesionales (B2C). Asimismo, se simplifica el régimen sancionador para esta infracción de naturaleza financiera, estableciéndose una reducción del 50 por ciento de la eventual sanción que se imponga con carácter análogo al régimen de reducción de multas regulado en la normativa sancionadora de tráfico. Esta limitación se aplicará a los pagos posteriores a la entrada en vigor, aunque respondan a operaciones anteriores.
- ▶ siempre que el mismo se transmita antes del fallecimiento de este último. Se pretende así evitar una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que a la que correspondería si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.
- ▶ En relación con los **seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión**, se adaptan los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal para este tipo de seguros, en concordancia con las recientes modificaciones normativas aplicables a las entidades aseguradoras.
- ▶ Se procede a **homogeneizar el tratamiento de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF)**, con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen con el objetivo de evitar deslocalizaciones de rentas. De esta manera, se extiende a las ETF extranjeras la no aplicabilidad del régimen de diferimiento

Respecto del **Impuesto sobre Actividades Económicas**, se establecen las siguientes modificaciones:

- ▶ Con el objetivo de evitar el fraccionamiento de la cifra de negocios de un grupo mercantil, cifra que determina la tributación en el impuesto, se actualizan las referencias normativas para la consideración de **grupo de sociedades** y se aclara que la regla para el cálculo de la cifra de negocios se deberá aplicar con independencia de la obligación de consolidación contable.
- ▶ Para evitar discrepancias con el Derecho comunitario, se establece que la exención en el Impuesto para las personas físicas se aplica tanto a los residentes como a los no residentes.

V. Modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- ▶ Se establece que, en los supuestos de adquisición por **contrato o pacto sucesorio** (se encuentran modalidades de esta última institución en derecho foral gallego, navarro, aragonés, catalán, mallorquín e ibicenco-formenterano y en los derechos civiles especiales del País Vasco), el adquirente se subroga en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante,

VI. Base Imponible de los Impuestos Patrimoniales

Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, **se modifica la base**

imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado.

La determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de la litigiosidad de estos impuestos por su inconcreción, que en el caso de los bienes inmuebles ha llevado al Tribunal Supremo, en la STS 843/2018, a determinar que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes no es idóneo para la valoración de bienes inmuebles.

Por ello, para el caso de bienes inmuebles, se establece que, la base imponible de los impuestos referenciados -nunca para el IBI- **será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto, un concepto introducido por nuestro ordenamiento jurídico en la LPGE2017, y diferente -y generalmente superior- al valor catastral**. El citado valor de referencia determinado por la DG de Catastro se determinará a partir de todas las compraventas de inmuebles realizadas y formalizadas ante fedatario público.

En los 20 primeros días de cada mes de diciembre, la citada Dirección publicará en el BOE anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de su Sede Electrónica.

Igualmente se prevé que, cuando no exista el citado valor de referencia o éste no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible será la mayor de las siguientes cuantías: el valor declarado o el valor de mercado.

Finalmente, se establece la posibilidad de impugnar el referido valor de referencia ya sea por la vía de la formulación de un recurso de reposición contra la liquidación de la Administración o por la vía de la solicitud de rectificación de una autoliquidación. En estos casos, la Administración resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro. De igual forma, la Administración Tributaria también podrá solicitar la emisión del referido informe a la Dirección General del Catastro en el marco de procedimientos de aplicación de los tributos.

Adicionalmente, se modifica la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, para añadir cómo deben valorarse los

seguros de vida en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha del devengo de impuesto, evitando de esta forma que se pueda eludir la tributación por los seguros de vida-ahorro. Asimismo, se establece una nueva regla de valoración para aquellos supuestos en que se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida.

Por otra parte, se determina la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las **compras a particulares de artículos de oro y joyería** por parte de comerciantes después de la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016 para unificación de criterio, que dejaba estas operaciones fuera tanto del ámbito del IVA como del ITPAJD.

Asimismo, en lo que respecta a la **acumulación de donaciones** a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se equipara el mismo tratamiento no sólo al conjunto de donaciones otorgadas por un mismo donante a un mismo donatario, sino también a las adquisiciones que se produzcan en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas.

Finalmente, también en lo que concierne al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y a la regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado, se elimina la limitación que existía para aplicar la normativa autonómica a no residentes en España, pero residentes en la UE o EEE. De tal forma que, ahora se permitirá aplicar la referida **normativa autonómica a no residentes con independencia de que sea residentes en la UE, EEE o un país tercero**.

VII. Modificaciones en materia aduanera

En el ámbito aduanero, el Proyecto introduce dos tipos de novedades: i) las relativas a los supuestos de responsabilidad de determinados intervinientes en las operaciones; ii) las relativas al desarrollo de los procedimientos aduaneros, y a la necesaria coordinación entre nuestra normativa procedimental interna (LGT) y el Código Aduanero de la Unión (CAU)

Modificaciones que se proponen en la Ley del IVA

Endurecimiento del régimen de responsabilidad legal de los representantes aduaneros y de los titulares de depósitos distintos de los aduaneros.

- ▶ **El artículo 87 de la Ley del IVA prevé un doble supuesto de responsabilidad para los representantes aduaneros en caso de impago de cuotas de IVA de importación:** solidaria, en caso de que se haya actuado bajo representación indirecta (en nombre propio y por cuenta ajena) o subsidiaria (en nombre y por cuenta ajenos). Pues bien, en el caso de la subsidiaria el Proyecto hace una modificación terminológica, para aclarar que la responsabilidad se extiende a cualquier representante directo y no sólo al agente de aduanas.

- ▶ La segunda modificación del artículo 87 LIVA sí es de calado. Su redacción vigente excluye la responsabilidad del representante (solidaria / subsidiaria) en los casos en los que **la deuda girada al importador lo sea como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros**. Esta exclusión desaparece y se sustituye por una referencia a que sí será exigible la responsabilidad cuando las deudas deriven de procedimientos de declaración o de verificación de datos de las declaraciones aduaneras.

Esta modificación extiende, al menos formalmente, el régimen de responsabilidad del representante a algunas deudas giradas con posterioridad al levante de la mercancía. No obstante, y frente al texto del Anteproyecto, la exposición de motivos del Proyecto contextualiza que esta responsabilidad por deudas giradas en actuaciones posteriores al levante de la mercancía, sólo será exigible cuando dichas deudas se liquiden a partir de datos y antecedentes que ya obren en poder de la AEAT o de los datos o antecedentes derivados de la mercancía, declaración y documentos que la integran.

- ▶ En la actualidad, la Ley del IVA prevé un **supuesto de responsabilidad subsidiaria de los titulares de**

los depósitos distintos de los aduaneros, que pretende evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta para realizar compras exentas de IVA, mientras que a la salida del depósito se liquida únicamente, mediante auto-repercusión, una operación asimilada a la importación. La novedad que introduce el proyecto (anexo V de la Ley) es que este régimen de responsabilidad del titular del Depósito también pasará a ser aplicable a las operaciones con bienes sujetos a impuestos especiales, hasta ahora excluidos. No obstante, se establece alguna previsión dirigida a delimitar determinados supuestos en los que esta extensión de responsabilidad no será aplicable (cuando la salida de los bienes la haga una persona autorizada a estos efectos como extractora de estos productos, que deberá estar registrada en un registro específico de extractores).

Modificaciones en materia aduanera que se proponen en la Ley General Tributaria

- ▶ En los supuestos de **representación directa con aportación de garantía global por parte del representante aduanero**, se establece la obligación del representante aduanero de responder de los importes de derechos de importación e IVA no satisfechos por el deudor o no recaudados con la ejecución de la garantía global aportada (nueva Disposición Adicional vigésima quinta de la LGT).

Como consecuencia, esta modalidad de representación (en la que el representante actúa en nombre y por cuenta ajena, pero aporta su propia garantía), pasa a tener por mandato legal un régimen de responsabilidad solidaria equiparable al de la representación indirecta (el representante aduanero actúa en nombre propio y por cuenta del importador). En cualquier caso, lo cierto es que en la práctica y por vía interpretativa, la autoridad aduanera ya venía considerando que la garantía global del representante directo podía ser utilizada para el cobro de los derechos de importación exigibles como consecuencia del control posterior al levante, al amparo del artículo 89.4 del CAU.

Asumimos que, con la entrada en vigor de esta medida, los representantes aduaneros en representación directa que aporten su propia garantía volverán a tener acceso a las reducciones o dispensas de las garantías globales aportadas, beneficio que la Nota interpretativa 1/2019 de 11 de marzo de 2019 de la Subdirección General de Gestión Aduanera condicionaba a la aprobación de una reforma legal que estableciese expresamente este supuesto de responsabilidad.

- ▶ En cuanto a novedades en el **régimen sancionador**, había causado gran alarma en el sector de los declarantes ante la Aduana la pretensión del Anteproyecto de incrementar la sanción mínima por incumplimientos formales (sin falta de ingreso) en materia aduanera, desde 100 euros hasta 600 euros. En la redacción del Anteproyecto esta sanción mínima se refería a infracciones por no presentar en plazo o por presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras. En el proyecto, sin embargo, la sanción mínima agravada de 600 euros se limita a las incidencias relativas a la presentación de la declaración sumaria de entrada, corrección que parece acertada desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.
- ▶ Se aclara que la **presentación complementaria de declaraciones aduaneras con obligación de ingreso** (supuestos de regularización espontánea sin requerimiento previo), determina, de conformidad con el Código Aduanero de la Unión, la exigencia de intereses de demora, pero no así de los recargos por declaración extemporánea del art. 27 LGT.
- ▶ Se modifican las causas de terminación del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración respecto de aquellos tributos que se liquidan por las importaciones de bienes, para acompañarlo a lo previsto en la legislación aduanera para los derechos de importación. Se establece que no procederá la **declaración de caducidad** en dichos procedimientos, y que estos a su vez podrán finalizar cuando se acuerde posteriormente sobre el mismo objeto del

procedimiento el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

VIII. Modificaciones en IVA, IGIC e Impuestos Especiales

- ▶ Adicionalmente a las proyectadas en materia aduanera, en el régimen especial del grupo de entidades del **Impuesto sobre el Valor Añadido** se especifica con mayor detalle el alcance de la condición de sujeto infractor de la entidad dominante, que antes se refería genéricamente a los incumplimientos derivados de las obligaciones del régimen especial. Ahora, la norma añade que dentro de dichas obligaciones se contienen las atinentes a cualquier incumplimiento derivado de la declaración agregada, ya sea relativo a su ingreso o solicitud de devolución, ya afecte a la calificación de operaciones.

- ▶ En el ámbito de los **Impuestos Especiales de Fabricación**, se establece en primer lugar que para que el titular de un depósito fiscal obtenga la correspondiente autorización que le habilita para operar como tal, es preciso que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas, no virtuales, de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Adicionalmente, se tipifica como **nuevo supuesto de infracción grave la existencia de diferencias en menos de materias primas y productos objeto de los IIEE que excedan de los porcentajes** establecidos reglamentariamente como mermas no sujetas.

Asimismo, y afectando también al Impuesto Especial sobre el Carbón y al Impuesto Especial sobre la Electricidad, se añaden dos nuevos supuestos de infracción para sancionar el incumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación de determinados beneficios fiscales:

- ▶ Infracción grave para los casos en que, incumpliendo dichos requisitos, no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o un tipo impositivo reducido; e

- ▶ infracción leve en caso de que los productos se hubieran destinado a un fin que justifica la exención o la aplicación del tipo impositivo reducido.

Ambos supuestos traen causa de la **sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018**. En dicho pronunciamiento y con base en jurisprudencia comunitaria, el Alto tribunal modificó su criterio previo, estableciendo que un mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

Pues bien, sin perjuicio de que en virtud de dicho criterio el beneficio fiscal o la exención no se pierda, habrá de considerarse ahora la posible comisión de infracción tributaria.

- ▶ **En el Impuesto General Directo Canario**

Se introduce la misma modificación que en el IVA en materia de responsabilidad de los representantes aduaneros, sustituyendo la referencia a las actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros por otra que atiende al desarrollo de los procedimientos de declaración y de verificación de datos de las declaraciones aduaneras.

En similares términos a como hace la Ley del IVA en la actualidad, se tipifica como infracción tributaria el retraso o incumplimiento en la obligación de llevanza de los libros registros del IGIC a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria mediante el suministro de los registros de facturación y se establece la sanción tributaria correspondiente.

IX. Modificaciones en la normativa catastral

- ▶ En primer lugar, se amplían los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de Administraciones Locales y entidades gestoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sin necesidad de que se obliguen por ordenanza fiscal y en lo que se

refiere a actos sujetos a licencia o autorización administrativa; así como para considerar, a efectos de su incorporación al Catastro Inmobiliario, las alteraciones comunicadas con base en el deber de colaboración. Un mecanismo que permite pues, obtener la información en la entidad local, sobre la base de la licencia, de forma más completa y más ágil (al no requerir ordenanza), al tiempo que asegura una anticipación de los impuestos derivados de la actualización catastral a las AAPP afectadas.

- ▶ En segundo término, se trasladan los efectos de la resolución del procedimiento de subsanación de discrepancias al momento en el que la Administración tributaria tiene constancia de esa **discrepancia** y no al momento en el que se resuelve, anticipándose con ello sus posibles efectos tributarios.
- ▶ En tercer lugar, se amplía de tres a seis meses el plazo legal para iniciar el procedimiento sancionador desde la fecha en la que se hubiese notificado o se entendiese notificado el correspondiente acto de alteración catastral derivado de actuaciones inspectoras.
- ▶ En cuarto y último lugar, en lo que se refiere al concepto ya mencionado “valor de referencia”, se determina su cálculo partiendo de unas determinadas reglas técnicas y transparentes que serán puestas en conocimiento de todos los interesados mediante publicación de un edicto en el Boletín Oficial del Estado dando trámite de audiencia colectiva.

X. Modificaciones en la normativa del juego

El Proyecto de Ley aprobado por el Consejo de Ministros de fecha 13 de octubre de 2019 también introduce modificaciones de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego dirigidas a contribuir a la lucha contra el fraude en el entorno de las actividades de juego, en sus diversas manifestaciones.

- ▶ En primer lugar, se establece una nueva obligación para los licenciatarios relacionada con la no utilización de denominaciones comerciales, marcas

o cualquier otro elemento relacionados con entidades que ofrezcan actividades de juego constitutivas de infracción.

- ▶ En segundo lugar, se pretenden habilitar mecanismos obligatorios para colaborar en la prevención y la lucha contra la manipulación de las competiciones deportivas y combatir el fraude que puede producirse en las apuestas deportivas por parte de los operadores del juego que, además, **tendrán que tener un manual específico que incluya procedimientos y medidas específicos.**
- ▶ En tercer lugar, se amplía el elenco de entidades a las que la autoridad encargada de regulación del juego puede realizar **requerimientos** de información.
- ▶ En cuarto lugar, se amplían los supuestos de personas físicas o jurídicas que no podrán ejercer como operadores del juego.
- ▶ En quinto lugar, **se introducen nuevos tipos infractores** o se modifica alguno de los actualmente existentes, con la finalidad de sancionar prácticas fraudulentas de los participantes en los juegos, de los propios operadores o de proveedores o intermediarios, vulneraciones de las disposiciones vigentes en materia de juego responsable y de protección a los jugadores e incumplimientos de requerimientos de información realizados por la autoridad encargada de la regulación del juego.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Alberto García Valera

Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com

Maximino Linares Gil

Maximino.LinaresGil@es.ey.com

Eduardo Verdún Fraile

Eduardo.VerduFraile@es.ey.com

Pedro Gonzalez-Gaggero

Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com

Juan Cobo de Guzmán

JuanAngel.CoboDeGuzmanPison@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2020 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)