



Alerta informativa – Julio 2021

Entra en vigor la Ley 11/2021, 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 BOE del sábado 10 de julio ha publicado la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que, con carácter general, ya ha entrado en vigor. La ley introduce abundantes reformas al tiempo que procede a la transposición de gran parte de la Directiva 2016/1164 (conocida como Directiva ATAD) aludida en el título de esta alerta. No obstante, no se incorporan aún al Derecho interno ni las disposiciones de dicha Directiva relativas a la limitación de deducibilidad de intereses, cuyo plazo para ello expira en 2024, ni las que regulan determinadas asimetrías híbridas por haberse recogido en el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo.

La presente alerta analiza todos los cambios que introduce la citada ley y que afectan tanto al ámbito de los procedimientos tributarios, incluidas las regularizaciones voluntarias, como a la normativa de numerosos impuestos, directos e indirectos, en aspectos tan diversos, además, como su cuantificación, ámbito subjetivo o régimen sancionador y de responsabilidad.



I. Imposición de salida

La Ley prevé la transposición del artículo 5 de la Directiva ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*), 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 hasta ahora redacción del art. 19 de la LIS contemplaba 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, se preveía el aplazamiento del pago del impuesto de salida hasta la fecha de la transmisión a países terceros. La Ley 11/2021 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 la Ley 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 ha requerido 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 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), la Ley 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).

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 de la Ley 11/2021 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 elimina el 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) que acreditan la realización de actividades económicas y para IICs reguladas por la Directiva 2009/65/CE (UCITS), 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.

- ▶ Los dividendos percibidos por sociedades en transparencia, hasta ahora no integrables en la base imponible en la parte de los mismos ya incluida por virtud del régimen de transparencia, serán integrables en un 5%, de igual forma que en la transmisión de la participación en la entidad transparente, los beneficios no distribuidos y ya imputados al contribuyente, que se descuentan de la plusvalía derivada de la transmisión, serán reducidos en un 5%.
- ▶ 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. Mayor control de las sociedades de inversión de capital variable (SICAV)

Entre las condiciones necesarias para poder aplicar el tipo del 1 por 100 del IS a las SICAVs se deberán tener en cuenta exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por un importe igual o superior a 2.500 euros de valor liquidativo a su fecha de adquisición (12.500 euros en el caso de SICAVs por compartimentos), debiéndose mantener un número mínimo de 100 accionistas durante el número de días que represente al menos las tres cuartas partes del periodo impositivo.

Se prevé un régimen transitorio de mantenimiento del régimen fiscal especial para las SICAV que durante 2022 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y culminen la cancelación registral antes de finalizar el primer semestre de 2023.

Con arreglo a este régimen transitorio se considera la liquidación como exenta del gravamen del 1% por Operaciones Societarias, se mantiene el régimen en Impuesto sobre Sociedades de la SICAV hasta su extinción por cancelación registral y se permite diferir la tributación en los socios personas físicas y no residentes siempre que reinviertan en otras instituciones de inversión colectiva y aquellos cumplan con determinadas formalidades.



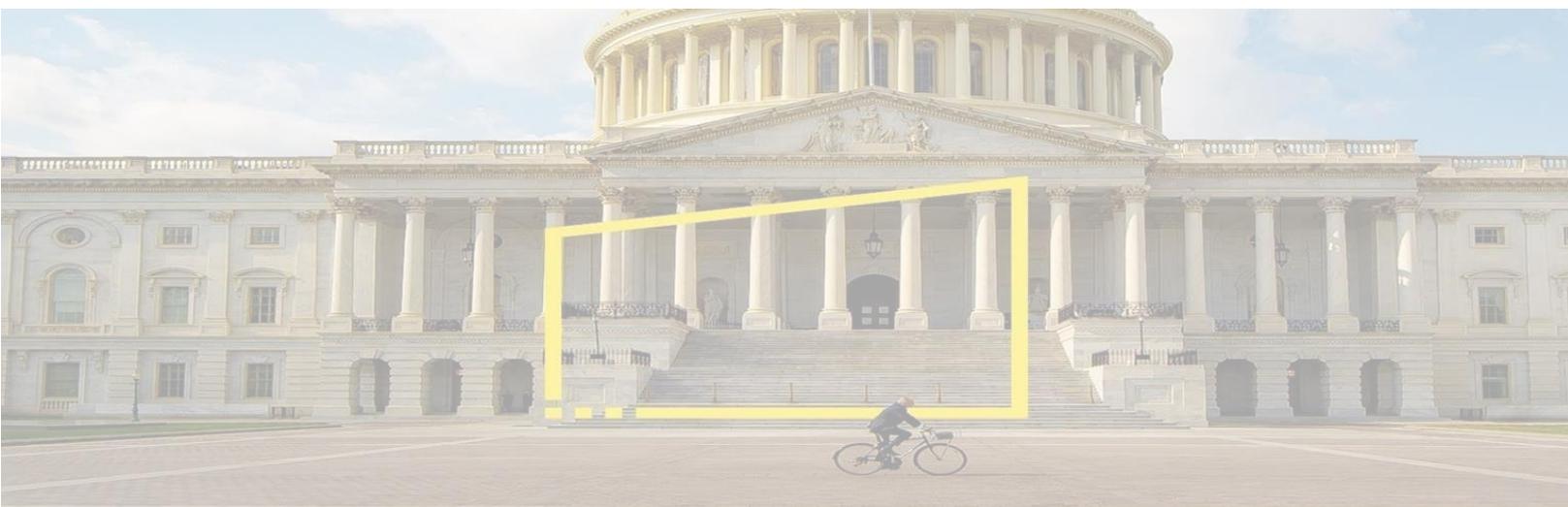
IV. Modificación en la deducción por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos u obras audiovisuales

Por cuarta vez en los últimos cuatro años, se modifica la deducción por producciones cinematográficas, en esta ocasión para ampliar el porcentaje de la deducción por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos u obras audiovisuales extranjeras, pasándose del hasta ahora 15% (sujetos a un mínimo de gasto realizado de un millón) a un tipo del 30% para el primer millón de gasto y del 25% para el exceso, manteniéndose la exigencia del mínimo de gasto de un millón hasta ahora existente, excepto para producciones de animación, que se reduce a 200.000 euros.

La exigencia del millón de gasto no resulta aplicable a los productores que se encarguen de la ejecución de servicios de efectos visuales.

En cuanto a la base de la deducción, en la parte de gastos por personal creativo, se aumenta su límite de 50.000 a 100.000 euros por persona.

Se amplía de 2,5 millones de euros a 10 millones de euros el importe máximo de la deducción por cada producción realizada.



V. Paraísos Fiscales y Regímenes Fiscales Preferenciales

La 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 últimos años, cuyos criterios han permitido identificar una serie de países y jurisdicciones que no cumplen determinados estándares, 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, incluyendo además a aquellos regímenes fiscales preferenciales singulares de determinados territorios que se consideren perjudiciales para nuestro sistema tributario.

Tras la aprobación de la Ley, se debe esperar a la actualización por 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 el potencial impacto de la red de CDIs española con respecto a la futura actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas.



VI. 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 imprevista**, 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.

Relacionado con esta norma:

- ▶ 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 en 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. En caso de recursos pendientes se requiere su desistimiento antes del 1 de enero de 2022 y el pago de la sanción reducida en el plazo voluntario que se abra con su notificación.

- ▶ 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.
- ▶ Además, se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de otras personas o entidades para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores o las proveedoras de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia, y para quienes intervengan en las operaciones de adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos.
- ▶ 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.

- ▶ Una modificación relevante introducida durante la tramitación parlamentaria supone la modificación de la Ley General Tributaria y de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa para, a la luz de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, permitir expresamente que **la Administración tributaria pueda solicitar la autorización judicial de entrada en el domicilio con carácter previo al inicio formal de un procedimiento de aplicación de los tributos**, sin necesidad, por tanto, de previa existencia de un acto administrativo tal y como ha señalado la citada sentencia.
- ▶ Asimismo, **no podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales** según el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles pendientes de reembolso.
- ▶ Finalmente, **la suspensión de plazo de prescripción que se produjo entre el 14 de marzo y el 31 de mayo de 2020 (78 días naturales) como consecuencia del Real Decreto-ley 11/2020, solo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la misma, finalicen antes del día 1 de julio de 2021.**



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

- ▶ La reducción del 60% por arrendamiento de vivienda es aclarada en su aplicación para los casos en que el contribuyente no haya declarado de la renta, estableciéndose expresamente que no resultará aplicable a la parte de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen posteriormente en un procedimiento de gestión o inspección.

- ▶ Se modifica en este punto la previsión inicial de Proyecto de Ley y establece que, en los supuestos de adquisición por **contrato o pacto sucesorio** (se encuentran modalidades de esta última institución en el 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, siempre que el mismo se transmita antes del transcurso de 5 años desde el pacto o del fallecimiento de este último si fuera anterior. 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.

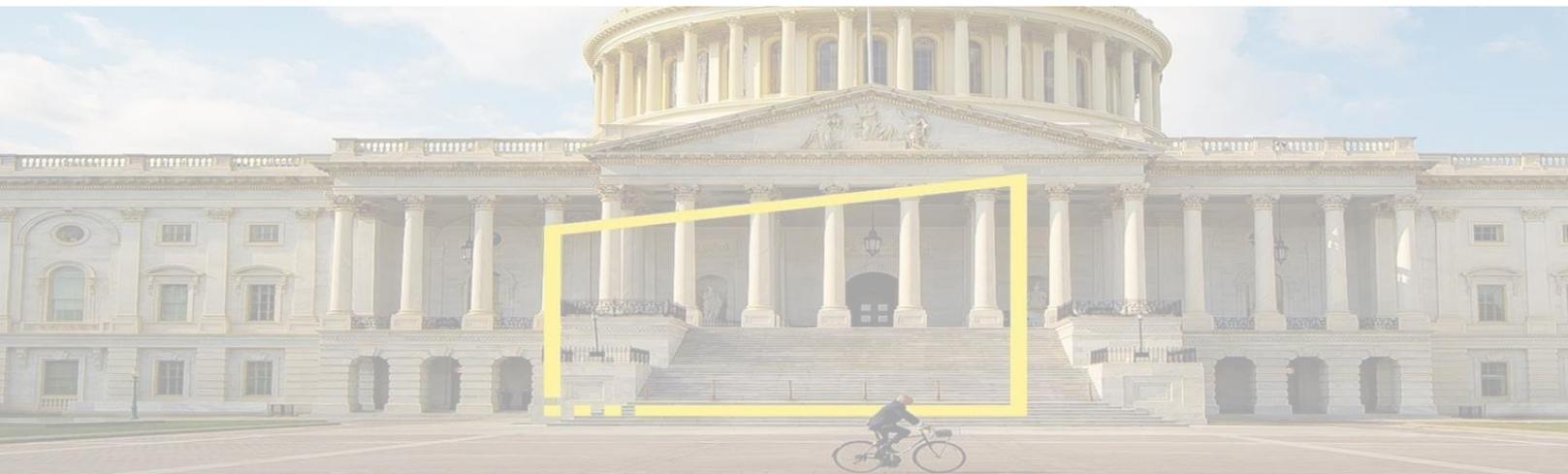
No obstante, el nuevo régimen solo será aplicable a las transmisiones posteriores al 11 de julio de 2021 de bienes que hubieran sido adquiridos mortis causa en virtud de contratos o pactos sucesorios con efecto de presente.

- ▶ 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 adapta el régimen de transparencia fiscal internacional incorporando diversos cambios, principalmente en la línea de los ya mencionados en materia de las categorías de rentas pasivas dentro del apartado del Impuesto sobre Sociedades de esta nota, y con análogos límites cuantitativos sobre ingresos y rentas para su aplicación.
- ▶ 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.



VIII. 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 determina 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.

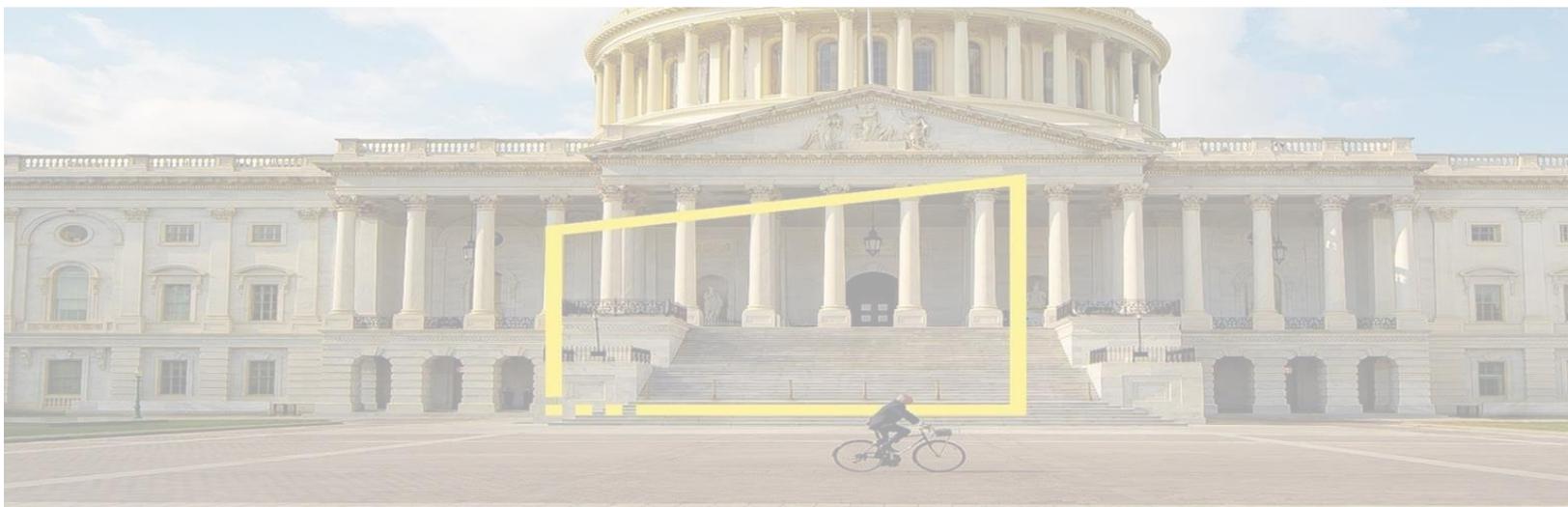
Adicionalmente, se modifica la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, para añadir cómo deben valorarse los **seguros de vida en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha del devengo de impuesto**, evitando de esta forma que se pueda eludir 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 permitiría aplicar la referida **normativa autonómica a no residentes con independencia de que sea residentes en la UE, EEE o un país tercero.**



IX. Modificaciones en materia aduanera y de tributos sobre el comercio exterior

En el ámbito aduanero, la Ley sólo incluye finalmente algunas de las modificaciones que se preveían en el Proyecto de Ley, y que afectaban tanto a los supuestos de responsabilidad de determinados intervinientes en las operaciones, como al desarrollo de los procedimientos aduaneros.

Modificaciones en la Ley del IVA

Régimen de responsabilidad 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 en nombre propio y por cuenta ajena (representación indirecta) o subsidiaria, en caso de que se haya actuado en nombre y por cuenta ajenos (representación directa). Pues bien, en el caso de la subsidiaria, la Ley introduce una **modificación terminológica**, para aclarar que la responsabilidad se extiende a cualquier representante directo y no sólo al agente de aduanas.

- ▶ El Proyecto de Ley incluía una segunda modificación de mayor calado del artículo 87 LIVA, que extendía, al menos formalmente, el régimen de responsabilidad del representante a algunas deudas giradas con posterioridad al levante de la mercancía, ya que se preveía la posible exigencia de responsabilidad respecto de deudas que derivasen de procedimientos de declaración o de verificación de datos de las declaraciones aduaneras.

La Ley finalmente aprobada no contiene la citada extensión de responsabilidad del representante aduanero, **manteniéndose por lo tanto la tradicional limitación a que no pueda exigirse responsabilidad respecto de deudas giradas al importador como consecuencia de actuaciones practicadas “fuera de recinto aduanero”**.

- ▶ Además, hasta ahora la Ley del IVA ha previsto 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 la nueva 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, como ocurre 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

- ▶ Por lo que respecta, en primer lugar, al **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, y **así ha quedado finalmente establecido por la Ley, la sanción mínima agravada de 600 euros se limita a las incidencias relativas a la presentación de la declaración sumaria de entrada, no extendiéndose al resto de declaraciones y formalidades aduaneras**.
- ▶ 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 aclara por lo tanto la **incompatibilidad entre ambos mecanismos**.

- ▶ 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 estos procedimientos, aparte de por liquidación provisional o por caducidad, podrán finalizar cuando se acuerde posteriormente sobre el mismo objeto del procedimiento el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.
- ▶ La Ley ha optado finalmente por **no establecer un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria** aplicable al escenario de actuación mediante **representación directa, pero con aportación de garantía global por parte del representante aduanero** (en lugar de por el importador). Este nuevo supuesto de responsabilidad había suscitado la oposición del sector de la representación aduanera, ya que la reforma propuesta y finalmente rechazada, atribuía a este supuesto de representación directa un régimen de responsabilidad equivalente al de la representación indirecta.



X. Modificaciones en el IVA, Impuestos Especiales e IGIC

Impuesto sobre el Valor Añadido

- ▶ 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.

Impuestos Especiales

- ▶ 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, **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 se han establecido respecto del conjunto de los II.EE. de fabricación (hidrocarburos, alcohol) y, separadamente, respecto de los II.EE. sobre el carbón y la electricidad. 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 ese caso, 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 Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) Con efectos hasta el 31 de diciembre de 2021 **se modifican los cuatro primeros epígrafes del IEDMT, con el objetivo de neutralizar el alza impositiva que se produjo el 1 de enero de 2021, de forma indirecta, al entrar plenamente en vigor a efectos fiscales el nuevo sistema de medición de emisiones de CO2** (conocido como WLPT, que sustituyó al previo NEDC), sistema cuya entrada en vigor efectiva y plena a efectos del gravamen por IEDMT ya se había postpuesto en alguna ocasión anterior.

Con esta medida se trata de neutralizar, de forma temporal (hasta final de 2021), el cambio de tramo que había sufrido este año una buena parte de los modelos y que los había llevado a quedar sujetos a un mayor gravamen en el momento de la matriculación. Los umbrales de referencia para esos cuatro epígrafes pasan a ser de hasta 144 grs. /km (frente a los 120 grs. anteriores); de menos de 192 grs./km (frente a los menos de 160 grs. anteriores); de menos de 240 grs. /km (frente a los menos de 200 grs. anteriores); y de más de 240 grs. / km.

- ▶ Por último, se establece una **nueva regulación para las actividades relacionadas con el tabaco crudo** que, por su conexión con el ámbito de los II.EE., incluimos en este apartado.

Así, para **favorecer** la lucha contra el contrabando de hoja de tabaco se crea un Registro Operadores de **Tabaco Crudo** y la prohibición del comercio minorista de tabaco crudo, que se ubicará en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los operadores de tabaco crudo deberán llevar un sistema de contabilidad en soporte informático en la que se anotarán todas las operaciones de compra, venta, movimientos de entrada o salida del territorio español o de los depósitos o almacenes de tabaco crudo, con estrictas obligaciones de circulación e información.

En el Impuesto General Directo Canario

Se introduce la misma modificación que en el IVA en materia de responsabilidad de los representantes aduaneros.

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.



XI. 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. Asimismo, se da eficacia a los actos dictados en los procedimientos catastrales desde la fecha de los hechos, actos o negocios originarios para lograr el ajuste a la evolución de la realidad inmobiliaria.
- ▶ 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.



XII. Modificaciones en la normativa del juego

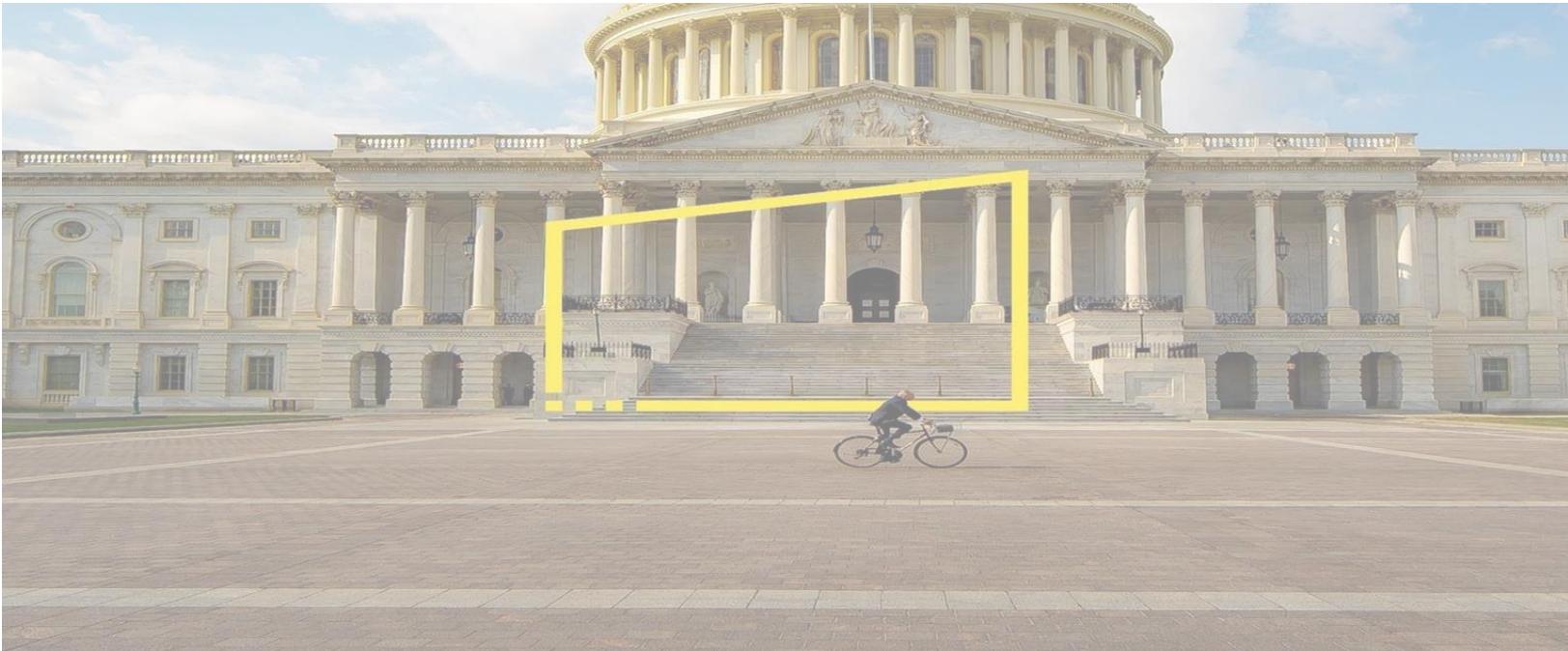
El Proyecto de Ley aprobado por el Consejo de Ministros de fecha 13 de octubre de 2019 también introduce modificaciones de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego dirigidas a contribuir a la lucha contra el fraude en el entorno de las actividades de juego, en sus diversas manifestaciones.

- ▶ 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, **deberán 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.



XIII. Entrada en vigor

La Ley 11/2021 ha entrado en vigor el 11 de julio con carácter general, sin perjuicio de la existencia de alguna previsión solo aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022.



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

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!

Para cualquier información adicional, 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.VerdunFraile@es.ey.com

Pedro Gonzalez-Gaggero

Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com

Juan Cobo de Guzmán

JuanAngel.CoboDeGuzmanPison@es.ey.com

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.

© 2021 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](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EY_Spain_Careers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/search?q=EY+Espa%C3%B1a)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey-spain/)