

Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Resumen

El sábado 10 de julio se publicó la [Ley 11/2021](#), de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Esta ley modifica una ingente variedad de normas que afectan a casi todas las figuras del sistema impositivo español (fiscalidad de personas físicas y jurídicas, fiscalidad internacional, fiscalidad indirecta, normas tributarias generales...). Con carácter general entrará **en vigor el día 11 de julio**, si bien existen casos específicos que se detallan a continuación.

Acciones recomendadas

Se sugiere revisar las modificaciones normativas que se explican en el siguiente apartado para así analizar con nuestros expertos la posibilidad de adoptar medidas que disminuyan o, en su caso, eviten el aumento de la carga impositiva derivada de la nueva normativa.

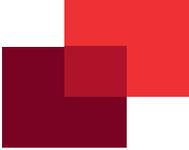
En detalle

Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

Se introducen una serie de modificaciones cuyos efectos entrarán en vigor a la misma vez que el propio texto legislativo.

- **Seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión.** Se mantiene el diferimiento en el IRPF del tomador, si bien se adaptan los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal. De cumplirse los requisitos previstos (en particular en lo relativo a las exigencias que han de cumplir los activos en que se materialice la inversión de las provisiones), se excluye la regla especial de imputación temporal, como rendimiento del capital mobiliario, por la diferencia entre el valor de liquidación de los activos afectos a la póliza al final y al principio de cada período impositivo.
- **Rendimientos del Capital Inmobiliario.** Sólo se aplicará la reducción del 60% del rendimiento neto obtenido por el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda cuando se haya calculado en una autoliquidación presentada por el contribuyente con anterioridad al inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. Es decir, esta reducción no será aplicable en el caso de que sea Hacienda quien regularice el rendimiento del alquiler no declarado en la declaración de la renta.
- **Contratos o Pactos Sucesorios.** Se modifica la forma de calcular la ganancia patrimonial obtenida en caso de que se quieran vender bienes que se han adquirido por pacto sucesorio. Se establece que el beneficiario de bienes obtenidos mediante pactos sucesorios con efectos de presente, se subroga en el valor y fecha de adquisición que tenían dichos bienes en el causante, siempre que los mismos se transmitan antes del transcurso de 5 años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante si fuera anterior. Es decir, no se permite actualizar el valor de adquisición de los bienes recibidos por pacto sucesorio si los mismos se transmiten antes de 5 años.

Esta medida sólo resultará de aplicación para transmisiones por pacto sucesorio realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.

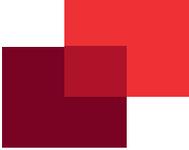


- **Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.** Se reproducen las modificaciones del régimen de Transparencia Fiscal Internacional introducidos en el Impuesto sobre Sociedades, si bien respecto de las personas físicas (ver más adelante). En consecuencia, se penaliza la tenencia de sociedades Holding fuera del territorio de la UE.
- **Fondos y Sociedades de inversión cotizados (ETFs)**
 - Se equipara el tratamiento fiscal de los fondos de inversión cotizados y SICAV cotizadas (ETFs) extranjeros a los españoles, no permitiendo el diferimiento de la plusvalía producida por la transmisión de sus participaciones o acciones.
 - Esta medida entrará en vigor el 1 de enero de 2022 y se prevé un régimen transitorio para proteger las expectativas de quienes hayan adquirido ETFs que cotizan en bolsa extranjera, para que puedan beneficiarse del régimen de traspasos. Esta disposición transitoria será de aplicación siempre que las participaciones o acciones en ETF extranjeros (no cotizadas en bolsa española) hayan sido adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2022 y siempre que el importe obtenido del reembolso o transmisión se destine a la adquisición de acciones o participaciones en IIC que cumplan todos los requisitos para la aplicación del régimen de traspasos.
- **Deberes de información sobre criptomonedas.** Las casas de cambio tendrán la obligación de informar sobre los saldos y las operaciones de adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos que realicen los titulares con dichas monedas virtuales. En concreto, las entidades españolas o entidades extranjeras con oficinas en España, que presten servicios relacionados con la operativa de moneda virtual, estarán obligadas a informar a Hacienda sobre todos sus titulares, beneficiarios y autorizados de los saldos en criptomonedas, así como de las operaciones llevadas a cabo.

Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones (ISD)

Se modifican una serie de elementos tributarios relevantes que alteran la carga tributaria final.

- **Concepto de valor real.** Se sustituye la referencia al concepto de "valor real" por "**valor de mercado**".
- **Valoración de los inmuebles.**
 - Se deberá atender al nuevo **valor de referencia** elaborado por la Dirección General del Catastro, entendido como el precio más probable por el cual podría venderse, según las operaciones que recogen notarios y registradores. En su defecto, se tendrá en cuenta el mayor valor entre el declarado por el interesado y el valor real del inmueble.
 - Esta nueva valoración de los bienes inmuebles no sólo afecta al ISD, también **afecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, a la vez que tiene también un efecto directo en el **Impuesto sobre el Patrimonio**. A modo de ejemplo, al declarar bienes inmuebles adquiridos por herencias o donaciones, habrá que hacerlo por el valor que haya establecido el Catastro y que, previsiblemente, será superior al valor de adquisición o catastral.
- **Acumulación de Donaciones.** Se incluye como nuevo supuesto de acumulación los bienes adquiridos por pactos sucesorios.
- **Ámbito de aplicación a No Residentes.** Se adecua la normativa a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, en relación con la posibilidad de elegir la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes para



los contribuyentes no residentes. Además, se extenderá su ámbito a todos los no residentes, es decir, tanto de la Unión Europea (UE), del Espacio Económico Europeo (EEE) o de un tercer estado.

Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Se introducen dos modificaciones esenciales sobre la determinación de la carga tributaria final, además de la incorporación del **valor de referencia** en la valoración de los inmuebles, comentada anteriormente.

- **Valoración Seguros de Vida en los que el tomador no tiene la facultad de ejercer el derecho de rescate.** Se modifica su valoración para asegurar la tributación por los seguros de vida-ahorro (unit-linked) en aquellos supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto.

En este sentido, los seguros de vida tributarán por su valor de rescate o, en caso de no tenerlo, por el valor de la provisión matemática de los activos subyacentes de la póliza en la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre de cada año).

- **Normativa aplicable a No Residentes.** Se añade la posibilidad, para todos aquellos contribuyentes no residentes en territorio español, de aplicar la normativa autonómica del lugar dónde radique el mayor valor de sus bienes.

Impuesto sobre Sociedades (IS)

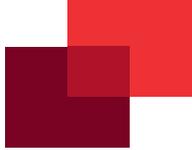
Con carácter general, estas medidas tienen efectos desde los períodos impositivos que se inicien **a partir de 1 de enero de 2021**:

- **Impuesto de salida ("exit tax").**
 - **Traslado de elementos patrimoniales desde España a un Estado miembro de la UE o del EEE que haya celebrado un acuerdo con España o con la UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE.** Se elimina la opción de aplazamiento de la deuda tributaria hasta la fecha de transmisión a terceros o traslado a un tercer territorio, sustituyéndose por un fraccionamiento de la deuda en quintas partes anuales.

Se establecen un conjunto de normas complementarias aplicables cuando se solicite ese fraccionamiento y referidas al devengo de intereses de demora, la posible exigencia de garantías en caso de existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado y los supuestos de pérdida del fraccionamiento, salvo que no refleje el valor de mercado.

Excepcionalmente no se deberán integrar las rentas en caso de traslado de elementos patrimoniales relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

- **Traslado a España de elementos patrimoniales o actividades desde un Estado Miembro de la UE que hayan sido sometidos a un impuesto de salida en virtud de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo.** 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.



- **Régimen de Transparencia Fiscal.**

- **Ampliación del ámbito de aplicación.** Se amplía el ámbito de aplicación de este régimen a las rentas obtenidas por un establecimiento permanente localizado en un lugar de baja tributación, no permitiéndose aplicar la exención prevista en el artículo 22 LIS.
- **Nuevas fuentes de renta pasiva sometidas a integración en España.** A saber: a) actividades de arrendamiento financiero, b) actividades de seguros, crediticias y otras actividades financieras independientemente de que se realicen con vinculadas y generen o no gasto en España y c) las operaciones con entidades vinculadas en las que se aporte nulo o escaso valor económico. La exposición de motivos menciona que se mantienen rentas no previstas en la Directiva como las rentas inmobiliarias o las de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas con personas o entidades vinculadas cuando determinan gastos fiscalmente deducibles en entidades residentes en territorio español.
- **Entidades holding no residentes.** Se elimina la exoneración en la aplicación del régimen a dividendos y plusvalías percibidos por entidades holding no residentes, que dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales, procedentes de participaciones de al menos el 5%, con una antigüedad mínima de un año, en filiales que no tengan la consideración de entidad patrimonial.

Esta modificación, conjuntamente con la actual redacción del artículo 21 LIS, donde los dividendos y plusvalías exentos tienen una tributación efectiva del 1,25%, podría dar lugar a la integración de este tipo de rentas si la entidad holding no residente goza de un régimen de exención plena sobre dichas rentas en su jurisdicción (el importe satisfecho por la entidad no residente sería inferior al 75% del que hubiera correspondido en España).

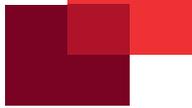
- Se mantiene la exoneración de la aplicación del régimen a entidades residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE (y también resulta de aplicación a establecimientos permanentes), siempre que se acredite que se realiza una actividad económica (se elimina la exigencia de acreditar que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos). Este punto deberá ser cuidadosamente revisado, especialmente en el caso de entidades holding no residentes.
- **Modificaciones técnicas.** Se introducen para adaptar el régimen al sistema para evitar la doble imposición actualmente vigente, en el que se integra el 5% de la renta en concepto de gastos de gestión de la participación.

- **Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV).**

- **Accionistas.** Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2022** se incluyen requisitos adicionales para el cómputo de accionistas de las SICAV a los efectos de la aplicación del tipo reducido del 1% en el Impuesto sobre Sociedades. En concreto, únicamente se considerarán aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros (12.500 euros para accionistas de SICAV por compartimentos) determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones. Adicionalmente, se exige que el número de accionistas (computado de acuerdo con lo anterior) concorra durante, al menos, las tres cuartas partes del período impositivo.

Los requisitos adicionales para el cómputo del número mínimo de accionistas no se aplicarán a: Sociedades de Inversión Libre (SIL); a sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras IIC; ni a SICAV índice cotizadas.

La comprobación del número mínimo de accionistas a los efectos de la aplicación del tipo reducido del 1% es una facultad de la Administración Tributaria.

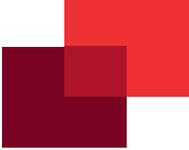


- **Régimen transitorio.** Se establece un régimen transitorio para las SICAV afectadas por esta medida según el cual podrán acordar su disolución y liquidación con el siguiente régimen fiscal:
 - Exención en ITPAJD (Operaciones Societarias) por la disolución;
 - Aplicación del tipo del 1% en el Impuesto sobre Sociedades en los períodos impositivos que concluyan hasta la cancelación registral;
 - Régimen de diferimiento para los socios siempre y cuando la cuota de liquidación se reinvierta (sujeto al procedimiento específicamente previsto para ello) en otras IIC que cumplan los requisitos para aplicar el tipo del 1% de acuerdo con lo previsto en las letras a) y b) del artículo 29.4 de la Ley 27/2014.
 - Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Financieras

Para la aplicación del régimen transitorio es necesario que el acuerdo de disolución y liquidación se adopte durante el año 2022 y se realicen, con anterioridad a 30 de junio de 2023, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la cancelación registral.

- **Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).**
 - **Gravamen especial del 15% sobre los beneficios no distribuidos.** Se establece dicho gravamen siempre y cuando dichos beneficios no distribuidos: (i) no hayan tributado al tipo general de gravamen; o (ii) no se trate de rentas acogidas al periodo de reinversión (e.j. 50% de los beneficios procedentes de la transmisión de inmuebles o de la participación en otras SOCIMI). El gravamen especial se devenga el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio y debe ser objeto de autoliquidación e ingreso en el plazo de dos meses desde su devengo.
 - **Cuentas anuales.** Se adoptan determinadas obligaciones de información en la memoria de las cuentas anuales de la SOCIMI para informar de los beneficios que se han sometido a este gravamen especial.
- **Otras modificaciones:**
 - **Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.** La aplicación del incentivo fiscal aplicable sobre producciones audiovisuales extranjeras cuya producción ejecutiva se realice en España se supedita al cumplimiento de tres nuevos requisitos: a) que la producción obtenga el correspondiente certificado cultural; b) que se incorporen determinadas referencias en los títulos de crédito finales de la producción y; c) que los titulares de los derechos autoricen el uso de determinados aspectos de la obra para la realización de actividades y elaboración de materiales promocionales con fines culturales o turísticos.

Como régimen transitorio se establece que los requisitos b) y c) anteriores sólo sean exigibles a aquellas obras cuyos encargos de producción ejecutiva se hubieran firmado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley.
 - **Baja de entidades.** Se introduce una corrección técnica en la redacción del artículo 119 que regula la baja en el índice de entidades.
 - **Canarias.** Se aprueban determinadas limitaciones a la bonificación del 90% regulada en la Ley 19/1994 de régimen económico y fiscal de Canarias, para buques y empresas navieras que realicen actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo. Adicionalmente, se introduce una modificación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Todo ello aplicable para ejercicios que se inicien a partir de **1 de enero de 2021**, siempre que no hayan concluido a la entrada en vigor de esta Ley.



Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Con efectos a partir de los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2021**:

- **Representante fiscal en España.** Se matiza la obligación de nombrar representante fiscal en España. Así, en términos generales, esta obligación se limita con la nueva redacción a aquellos contribuyentes que no sean residentes ya sea en otro Estado miembro de la Unión Europea o en algún Estado que, no formando parte de la Unión Europea ("UE"), sí forme parte del Espacio Económico Europeo ("EEE") y con el que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación.

Además, se incluye la posesión de un inmueble en territorio español como factor que podrá ponderar la Administración Tributaria para obligar, al contribuyente del IRNR, a nombrar un representante fiscal en España.

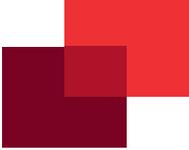
- **Impuesto de salida ("exit tax").** El anterior régimen opcional de aplazamiento del pago de la deuda tributaria resultante del "exit tax" aplicable sobre establecimientos permanentes situados en España (regulado en el artículo 18.5 del TRLIRNR), se sustituye por un régimen opcional de fraccionamiento, durante un plazo de 5 años, cuya aplicación estará supeditada al cumplimiento de diferentes requisitos.

Jurisdicciones no cooperativas

- Desde el 11 de julio de 2021, las actuales referencias normativas a paraíso fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o a territorios de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la nueva definición de jurisdicción no cooperativa.
- En particular, se considerarán "jurisdicciones no cooperativas" aquellos países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen a futuro por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial. Dicha determinación se realizará atendiendo a criterios en materia de transparencia fiscal, a la facilitación o existencia de instrumentos o sociedades extraterritoriales o a la existencia de baja o nula tributación.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y Aduanas

- **Responsabilidad subsidiaria.** Se amplía dicha responsabilidad por el pago del IVA a todas las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador (antes limitada a agentes de aduanas). Dicha medida se extiende también al Impuesto General Indirecto Canario.
- Los titulares de depósitos distintos de los aduaneros (DDA) serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos objeto de Impuestos Especiales -dichos bienes estaban explícitamente excluidos del régimen-.
- Para los titulares de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos, dicha responsabilidad subsidiaria solo será exigible cuando el extractor, o la persona autorizada por el mismo, no esté incluido en el Registro de extractores y se verifiquen otros requisitos.
- **Régimen especial de grupo de entidades de IVA.** Se especifica con mayor detalle el alcance de la condición de sujeto infractor de la entidad dominante en este régimen especial.
- **Suministro inmediato de información del IGIC en Canarias.** Se tipifica el retraso e incumplimiento del SII relativo al IGIC en Canarias en los mismos términos previstos para el IVA.



Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

- **Valoración de inmuebles.** En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, la base imponible estará formada por el valor de mercado del bien o derecho que se transmita. En este sentido, se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

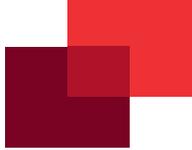
Concretamente, en el caso de bienes inmuebles, se valorarán por el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, salvo que el valor declarado por los interesados, el precio o la contraprestación pactada sea superior. Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

Asimismo, en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo bienes inmuebles, el valor tenido en cuenta no podrá ser inferior al indicado en el párrafo anterior.

- **Compras de oro.** Se aplica la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas a las compras de artículos de oro y joyería por parte de comerciantes a particulares.

Novedades en materia de Derecho Tributario General

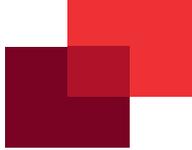
- **Principio de ordenación y aplicación del sistema tributario.** Se prohíbe de forma expresa la aprobación de cualquier instrumento/mecanismo extraordinario de regularización tributaria, como las **amnistías fiscales**, que implique una disminución de la deuda tributaria que se habría devengado conforme la normativa vigente.
- **Interés de demora en devoluciones improcedentes.** Se aclara que el devengo de intereses será plenamente compatible, en su caso, con los recargos de extemporaneidad conforme a las reglas generales que regulan dichos recargos.
- **Nuevo régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración.** Los recargos anteriores del 5%, 10%, 15% y 20% se sustituyen por un nuevo régimen de recargos creciente:
 - **Cálculo de los recargos:**
 - Se aplicará un recargo de 1% más otro 1% adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.
 - Transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, se prevé la aplicación de un recargo del 15% (a partir de dicho mes ya no se incrementa un 1%) y se mantiene la exigencia de intereses de demora del periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación de la declaración o autoliquidación hasta el momento de la presentación de la liquidación o autoliquidación.
 - **No exigencia del recargo** en supuestos en los que el contribuyente, después de haber sido regularizado por la Administración Tributaria, voluntariamente regulariza unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren además las siguientes circunstancias: (i) que la autoliquidación o declaración se presente en el plazo de 6 meses desde el siguiente al de la notificación de la liquidación; (ii) que se reconozcan y satisfagan completamente las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación; (iii) que no se solicite la rectificación



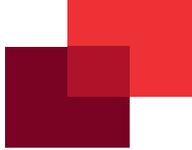
de la declaración o autoliquidación ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración; y, (iv) que por la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

- **Régimen transitorio.** Se prevé la posibilidad de que estas medidas puedan aplicarse a los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y los recargos no hayan adquirido firmeza. La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.
- **Software de doble uso.**
 - Se establecen **nuevas obligaciones tributarias formales** para los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión, de quienes desarrollen actividades económicas. En este sentido, si bien las especificaciones técnicas serán objeto de desarrollo reglamentario, la obligación consiste en garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.
 - Se establece un **régimen sancionador específico**. En concreto, serán infracciones tributarias graves:
 - **La producción y comercialización** de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concurren determinadas circunstancias: a) permitan llevar contabilidades distintas; b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas; c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas; d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable; e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria; f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

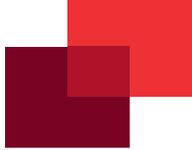
En este supuesto, la infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones por no certificar los sistemas fabricados, producidos o comercializados, se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.
 - **La tenencia** de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a las especificaciones técnicas anteriores o cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados. En tal caso la infracción se sancionará con una multa pecuniaria de 50.000 euros por cada ejercicio.
 - No se podrá ser sancionado por ambas infracciones.
 - Estas medidas tendrán **efectos** una vez haya transcurrido el plazo de **tres meses** desde la entrada en vigor de la Ley.



- **Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y devolución de ingresos indebidos.**
 - Cuando la Administración no ha ordenado la devolución una vez transcurrido el plazo previsto o, en todo caso, transcurrido el plazo de 6 meses por causa imputable a ella, para el cómputo de los intereses de demora no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración.
 - Para devoluciones acordadas en un procedimiento de inspección, el cómputo de los intereses de demora no tendrá en cuenta los días en los que la inspección no pudo efectuar actuaciones y quedó suspendido el plazo para atender a los requerimientos por petición expresa del obligado tributario o, cuando se amplió el procedimiento por falta de aportación de la información solicitada. Esta forma de cómputo se aplica también para las devoluciones de ingresos indebidos en un procedimiento de inspección.
- **Representación de personas o entidades no residentes.** Se suprime el requisito obligatorio de designar a un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente o cuando por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria, manteniéndose únicamente la referencia a la obligación de designar a un representante fiscal cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria, por ejemplo, del IRNR comentada anteriormente.
- **Medidas cautelares que aseguren el cobro de deudas** en la tramitación de una solicitud de suspensión con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática (p.ej. hipoteca sobre inmueble), o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho. En los supuestos anteriores, la Administración podrá adoptar medidas cautelares cuando se observe que existen **indicios racionales** de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado. Estas medidas pueden ser levantadas en los supuestos legalmente previstos o cuando lo acuerde el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión.
- **Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.** En la publicación del listado de deudores tributarios se rebaja el umbral de deuda a **600.000 euros** (antes 1 millón de euros) para ser incluido en el listado por el importe de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso. Asimismo, también se incluirán ahora los **responsables solidarios** transcurrido el plazo del periodo voluntario de pago y, en su caso, del acuerdo de exigencia de pago.
- **Autorización judicial para la entrada en domicilio de los obligados tributarios. Facultades de la inspección de tributos.** Como consecuencia de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias de 10 de octubre de 2019 (rec. 2818/2017) y 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), en las que se analizó y dictaminó qué grado de concreción y qué requisitos debían cumplir las solicitudes de entrada y registro para que pudiesen reputarse necesarias y proporcionadas, se introducen algunas modificaciones en la Ley General Tributaria y en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.
 - Se establece la **posibilidad de acceso** por parte de la Administración Tributaria al domicilio del contribuyente **con anterioridad al inicio formal del procedimiento de aplicación de tributos**, pero manteniendo la necesidad de obtener previamente una autorización judicial (en caso de que el contribuyente niegue el acceso). Dicha autorización judicial deberá justificar y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada, adoptando por tanto el triple juicio requerido jurisprudencialmente para justificar la entrada en domicilios constitucionalmente protegidos. Asimismo, debe aportarse al órgano judicial que otorgue la autorización, el acuerdo de entrada que incluirá la identificación del obligado tributario, conceptos y periodos objeto de comprobación.



- Se introduce la obligación para la **inspección** de que la solicitud de autorización judicial incorpore el acuerdo de entrada mencionado anteriormente.
- Se establece la **competencia de los Juzgados** de lo Contencioso-administrativo el conocimiento de las autorizaciones para la entrada en domicilio y otros lugares constitucionalmente protegidos.
- **Nueva causa de terminación del procedimiento iniciado mediante declaración.** El inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección es causa de terminación de estos procedimientos respecto de aquellos tributos que se liquidan por las importaciones de bienes.
- **Plazo para las actuaciones inspectoras.** Se introduce un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector. En concreto cuando la inspección estatal comunique a las Administraciones afectadas los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización, en aquellos supuestos que el Concierto Económico con el País Vasco o el Convenio Económico con Navarra exigen la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras.
- **Actas de disconformidad.** Se elimina la obligación de emisión de informe de disconformidad en los supuestos en que el obligado tributario no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización formulada por la inspección. Dicho informe se podrá acompañar cuando sea preciso para completar la información recogida en el acta.
- **Recaudación en período ejecutivo.** Se prevén dos nuevos supuestos que no impiden el inicio del periodo ejecutivo:
 - Las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario, así como las solicitudes de suspensión y pago en especie, cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.
 - Se incorpora como novedad que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en la ley 22/2003, Concursal.
- **Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.** Con el objeto de clarificar la normativa vigente, se especifica, a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, que el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el responsable.
- **Nuevo sujeto infractor.** Se incorpora como sujeto infractor a la entidad dominante en el régimen especial de grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **Reducción de las sanciones.** Las principales novedades aprobadas en cuanto a la reducción de sanciones pueden aplicarse a las sanciones acordadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. Dichas medidas son:
 - la cuantía de las sanciones impuestas en actas con acuerdo se reducirá un 65% (antes del 50%);
 - se incrementa al 40% (antes 25%) la reducción de la sanción cuando se realiza el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo voluntario previsto y no se plantea recurso o reclamación económico-administrativa contra la sanción y la liquidación correspondiente.



Es **importante reseñar** que esta reducción también podrá aplicarse cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) que, desde su entrada en vigor y antes de 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración tributaria competente el desistimiento del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción; y, (ii) que dentro del plazo voluntario abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración Tributaria tras la acreditación del desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

- **Infracciones tributarias en el ámbito aduanero.** Se eleva de 100 a 600 euros el importe mínimo de determinadas infracciones tributarias cometidas en la presentación de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras (fuera de plazo, incompletos, inexactos o con datos falsos), siempre que no se exista perjuicio económico y se produzcan en relación con la declaración sumaria de entrada regulada en el Reglamento (UE) n.º 952/2013 (Código aduanero de la Unión).
- **Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.** Se amplía a 6 meses (antes 3) el plazo para que la Administración inicie el procedimiento sancionador derivado de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.
- **Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.**
 - Los tribunales económico-administrativos inadmitirán (en lugar de estar ante un supuesto de desestimación) las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.
 - Se prevé que en el supuesto de que la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, ello no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración (sin perjuicio de que la concesión de la suspensión las anule).
- **Beneficios fiscales y ayudas de estado.** Con el fin de recoger en la normativa general tributaria el principio de Deggendorf (confirmado en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-355/95 P), se establece que no podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario, los perceptores de otras ayudas de estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, mientras estén pendientes de reembolso.
- **Revocación de número de identificación fiscal (NIF).** Se incorpora como novedad que, tras la publicación de la revocación de un NIF en el Boletín Oficial del Estado, los **notarios no podrán autorizar** ningún instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase. Asimismo, se establece la **prohibición de acceso a cualquier registro público**, incluidos los de carácter administrativo, salvo que se rehabilite el NIF (no obtención de un nuevo NIF incluso para la cancelación de la nota marginal extendida por el registro público en el que esté inscrita la entidad).
- **Modelo 720, información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.**
 - Se establece la obligación de informar también sobre las **monedas virtuales** situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o



entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

- El **incumplimiento** dará lugar a una sanción que consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

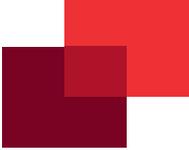
- **Tributos integrantes de la deuda aduanera.** Para las declaraciones aduaneras se incorpora, como nueva regla, la no aplicación de los recargos por presentación extemporánea.
- **Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.** Se incrementa a 5 años (antes 4 años) - a computar a partir del fin del período durante el que la institución financiera está obligada a comunicar la información - el plazo por el que deberán estar a disposición de la Administración Tributaria las pruebas documentales, las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras y demás información utilizada en cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida.

Otras medidas:

- Se modifica la DA 9ª del Real Decreto ley 11/2020, que estableció la suspensión temporal de los **plazos de prescripción de acciones y derechos previstos en la normativa tributaria durante el estado de alarma** y hasta el 30 de mayo de 2020. Con esta modificación se limitan los efectos de esta medida a aquellos plazos de prescripción que, sin tener en cuenta dicha suspensión, finalicen antes del día 1 de julio de 2021.
- **Pagos en efectivo.** Se reducen los **límites** existentes y se aplicará sobre todos los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de la norma, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.
 - Disminución a **1.000 euros** (antes 2.500 euros) el importe máximo que podrá pagarse en efectivo en las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional.
 - Disminución a **10.000 euros** (antes 15.000 euros) cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúa en calidad de empresario o profesional.

Desde la entrada en vigor de la ley se modifican ciertas disposiciones del régimen de **infracciones y sanciones**, así como del **procedimiento sancionador**.

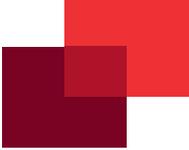
- Se modifica la base de la sanción en los importes anteriores.
- Se aprueban una serie de **especialidades que regirán el procedimiento sancionador**. Entre otras, se indica que se prescindirá del trámite de audiencia previa a la propuesta de resolución y que la notificación expresa debe realizarse en seis meses desde el inicio del procedimiento.
- Se añade un **nuevo supuesto de reducción de la sanción en un 50%** cuando el presunto responsable realice el pago voluntario en cualquier momento entre la notificación de la propuesta



de resolución y siempre antes de la notificación de la resolución. Esta reducción se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. Dicha reducción se revierte en el supuesto de interposición de recurso contencioso-administrativo y no es acumulable a otras reducciones del procedimiento administrativo común.

También se aplicará la citada reducción del 50% si concurren las siguientes circunstancias: (i) que, desde su entrada en vigor y antes de 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración tributaria competente el desistimiento del recurso interpuesto contra la sanción; y, (ii) que dentro del plazo voluntario abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración Tributaria tras la acreditación del desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

- **Impuesto sobre actividades económicas.** Las modificaciones incorporadas son las siguientes:
 - Se indica que el término “personas físicas” incluyen residentes y no residentes en territorio español.
 - El cómputo del importe neto de la cifra de negocios de una entidad que forme parte de un grupo de sociedades por la existencia de control en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, se hará con independencia de que exista obligación de consolidación contable.
- **Depósitos fiscales.** Se realiza un ajuste técnico en la definición de los depósitos fiscales para clarificar que el titular de un depósito fiscal que obtenga la correspondiente autorización que le habilita para operar como tal es preciso que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.
- **Impuestos especiales.** Se modifica el régimen sancionador, estableciéndose nuevas infracciones por la existencia de diferencias en menos de productos objeto de fabricación y otras por incumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de una exención o tipo impositivo reducido.
- **Contrabando.** Se introducen modificaciones en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, con el objeto de que, con independencia del valor de los bienes, géneros o efectos objeto de contrabando, cuando se realice una de las conductas tipificadas como contrabando y la misma no sea constitutiva de delito, dicha conducta sea tipificada como infracción administrativa.
- **Impuesto del juego.** Se modifica también la ley de regulación del juego con el objetivo de habilitar mecanismos adecuados 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.
- **Impuesto sobre las labores del tabaco.** Se adoptan determinadas medidas de control a los operadores de dicho producto y estableciendo un régimen sancionador específico aplicable al incumplimiento de las obligaciones fijadas. Estas normas entrarán en vigor el 1 de enero de 2022.
- **Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.** La subida de este impuesto aplicada desde el 1 de enero de 2021, se deshace con efectos temporales desde la entrada en vigor de la ley hasta el 31 de diciembre de este año (epígrafes 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 70.1 de la Ley 38/1992).
- **Notarios y personas jurídicas.** Se obliga a los Notarios a incorporar en las escrituras públicas de constitución de sociedades el número de identificación fiscal. Asimismo, se les obliga de forma previa a cualquier acto, a consultar la lista de números de identificación revocados estando obligado a abstenerse de autorizar o intervenir cualquier instrumento que pretenda otorgar una entidad cuando su número de identificación fiscal haya sido revocado.



Adicionalmente, los Notarios tendrán que comunicar a la Administración tributaria qué entidades jurídicas con número de identificación fiscal revocado y no rehabilitado hubieran pretendido otorgar un documento público.

- **Modificación de la Ley del Catastro inmobiliario.**

- 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, en lo que se refiere a actos sujetos a licencia o autorización administrativa.
- Se habilita un régimen adicional de comunicaciones en virtud del cual la información suministrada por deber de colaboración queda amparada por la exención de la obligación de declarar, siempre que se cuente con toda la documentación acreditativa de la correspondiente alteración.
- Se trasladan los efectos del procedimiento de subsanación al momento en el que la Administración tiene constancia de la discrepancia entre descripción catastral y realidad, y se da eficacia a los actos dictados en los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, inspección y regularización catastral desde la fecha de los hechos, actos o negocios originarios facilitando el ajuste a la evolución de la realidad inmobiliaria.
- Se adapta la regulación del valor de referencia de la Dirección General del Catastro con el objetivo de dotarlo de mayor rigor, precisión y seguridad jurídica en su determinación.

Para más información:



Rodrigo Ogea
Rodrigo.ogea@bakermckenzie.com



Bruno Domínguez
Bruno.dominguez@bakermckenzie.com

Baker McKenzie Madrid, S.L.P.

C/ José Ortega y Gasset, 29
Madrid 28006
España
Tel: +34 91 230 4500
Fax: +34 91 391 5149
www.bakermckenzie.com

Baker McKenzie Barcelona, S.L.P.

Av. Diagonal, 652 - Edif. D, 8th Floor
Barcelona 08034
España
Tel: +34 93 206 0820
Fax: +34 93 205 4959
www.bakermckenzie.com

El contenido de la presente nota tiene carácter general y meramente informativo. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

Baker McKenzie Madrid, S.L.P. y Baker McKenzie Barcelona, S.L.P. forman parte de Baker & McKenzie International, una firma de abogados global a la que se encuentran asociadas firmas de abogados de diversas nacionalidades. De acuerdo con la terminología comúnmente utilizada en organizaciones prestadoras de servicios profesionales, cualquier referencia a un "socio" se entenderá hecha a un socio o figura equivalente de este despacho o de otra firma legal asociada a Baker & McKenzie International. Del mismo modo, toda referencia a una "oficina" se entenderá realizada a cualquiera de las anteriormente mencionadas firmas de abogados
© 2021 Baker McKenzie.