



La Ley 11/2021, de 30 de junio, una nueva ley omnibus

Mapa para no perderse en las novedades de la nueva Ley contra el fraude fiscal

El BOE del 10 de julio de 2021 publica la **Ley, de 30 de junio**, 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.

Con carácter general, la entrada en vigor de esta Ley tiene lugar al día siguiente de su publicación en el BOE, esto es, el 11 de julio de 2021. Según lo dispuesto en el artículo 10.2 de la LGT esto significa que las modificaciones se aplicarán a los tributos instantáneos o periódicos cuyo devengo tenga lugar o cuyo período impositivo se inicie a partir de esa fecha. No obstante, la Ley contiene normas especiales que excepcionan esta regla o que establecen disposiciones de derecho transitorio en determinadas materias.

Como su propio nombre revela, se trata de una ley omnibus, que introduce modificaciones en numerosos impuestos (IS, IRPF, IRNR, ISD, IP, ITPAJD, IVA, II. EE.) y en más de veinte textos legislativos. Son especialmente numerosos y trascendentes los cambios introducidos en la LGT.

Con el ánimo de facilitar el conocimiento de las principales novedades introducidas por esta Ley, hemos agrupado las reformas que introduce en función de su temática, distinguiendo las siguientes categorías:

- [Fiscalidad personal](#)
- [Fiscalidad empresarial. Imposición directa](#)
- [Fiscalidad empresarial. Aduanas, IVA e II. EE.](#)
- [Procedimientos y litigios tributarios](#)
- [Fiscalidad inmobiliaria](#)
- [Fiscalidad de la economía digital: criptomonedas](#)
- [Otras medidas antifraude de carácter sectorial](#)

Puede acceder a ellas directamente pinchando sobre el enlace.

Para cualquier duda o comentario que pueda surgir, por favor, póngase en contacto con



Gloria Marín Benítez
+34 915860384
gloria.marin@uria.com



Guillermo Canalejo Lasarte
+34 915870942
guillermo.canalejo@uria.com



Víctor Viana Barral
+34 915864517
victor.viana@uria.com



Carlos Durán Haeussler
+34 934165178
carlos.duran@uria.com

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

EEE	Espacio Económico Europeo
II. EE.	Impuestos especiales
IIC	Instituciones de Inversión Colectiva
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LPAC	Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LRJSP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
SICAV	Sociedad de Inversión de Capital Variable
SOCIMI	Sociedad Anónima Cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLCI	Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo
TRLIRNR	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo
TRLITPAJD	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
TRLMV	Texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre
UE	Unión Europea

FISCALIDAD PERSONAL

La Ley introduce importantes modificaciones que afectan a la fiscalidad personal —fundamentalmente, en el IRPF, IP e ISD—. Las hemos sistematizado como sigue:

1. Cambios en el tratamiento fiscal de los contratos y pactos sucesorios
2. Novedades en el tratamiento fiscal de las siguientes inversiones:
 - a. SICAV
 - b. Instituciones de inversión colectiva cotizadas extranjeras
 - c. Seguros de vida *unit-linked*
 - d. Criptomonedas
 - e. Inmuebles
3. Cambios en el régimen de transparencia fiscal internacional que pueden afectar a las estructuras para la inversión internacional
4. Fin de la discriminación normativa en el ISD y en el IP a residentes en terceros Estados
5. Otras modificaciones

1. CAMBIOS EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS CONTRATOS Y PACTOS SUCESORIOS

Los contratos o pactos sucesorios son instituciones de derecho civil permitidas solo en algunos derechos civiles (Galicia, Navarra, Aragón, Cataluña, Mallorca, Ibiza y Formentera, y los territorios forales del País Vasco).

En algunas de sus variantes, los pactos sucesorios permiten anticipar en vida la herencia del causante y, en tales casos, se equiparan a efectos fiscales a las transmisiones *mortis causa*, lo que en general comporta que el transmitente no tribute en el **IRPF** por la renta generada en la transmisión y que el adquirente reciba los bienes por su valor de mercado a efectos de futuras transmisiones.

Pues bien, la modificación introducida por la Ley impide esa actualización de valor cuando el adquirente en el pacto sucesorio transmita los bienes antes del transcurso de cinco años desde la adquisición o del fallecimiento del instituyente del pacto, si fuera anterior. En tal caso, por tanto, el adquirente mantiene el valor y la fecha de adquisición que tuvieron los bienes en manos del transmitente, lo que llevará a que toda la ganancia patrimonial obtenida en la venta al tercero —incluida la generada previamente en sede del transmitente— quede sujeta a tributación en el IRPF. De acuerdo con el régimen transitorio, esta modificación solo será aplicable a las transmisiones de bienes posteriores a la entrada en vigor de la Ley.

Por otro lado, se incluyen las adquisiciones recibidas en virtud de pacto sucesorio en las reglas de acumulación previstas a efectos del **ISD**, tanto la que establece que todas las donaciones realizadas por un mismo donante a favor de un mismo donatario en un plazo de tres años deben computarse a efectos de determinar el tipo impositivo aplicable a la donación como la que obliga a tener en cuenta las donaciones realizadas por el causante a favor de un heredero en los cuatro años previos al fallecimiento

a efectos de determinar el tipo impositivo aplicable a la sucesión. Se extienden así estas reglas de acumulación a las adquisiciones por contrato o pacto sucesorio que tengan lugar en los citados periodos temporales.

2. NOVEDADES EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE DETERMINADAS INVERSIONES

2.1 SICAV: RESTRICCIÓN A LA APLICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO DEL 1 %

Para evitar que este instrumento de inversión colectiva se utilice en la planificación patrimonial de altos patrimonios, la aplicación del **tipo reducido del 1 % en el IS** se reserva, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022, a aquellas SICAV cuyo número mínimo de accionistas (100) se alcance con inversores que hayan adquirido acciones cuyo valor liquidativo a la fecha de adquisición sea igual o superior a 2.500 euros —12.500 euros para computar el número mínimo de inversores (20) de cada compartimento en este tipo de SICAV—. El número mínimo de accionistas así computado deberá mantenerse durante las tres cuartas partes del periodo impositivo, y su cumplimiento podrá ser controlado por la AEAT. A estos efectos se deberán mantener y conservar durante el periodo de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios.

Quedan excluidas de estos cambios las SICAV de inversión libre, aquellas que estén íntegramente participadas por otras instituciones de inversión colectiva y las SICAV índice cotizadas.

Se establece un **régimen transitorio** para las SICAV que, afectadas por el cambio, acuerden su disolución con liquidación en 2022 y, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, hayan completado todos los actos y negocios jurídicos necesarios para la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

Este régimen transitorio, que no resulta aplicable a las SICAV de inversión libre ni a las índice cotizadas, incluye:

- La exención en la modalidad de operaciones societarias del **ITP y AJD** por los actos de disolución y de liquidación.
- La tributación en el **IS** al 1 % en los periodos que concluyan hasta la efectiva cancelación registral.
- El diferimiento en el **impuesto personal** (IRPF, IRNR o IS) de los accionistas de las ganancias generadas como consecuencia de la liquidación, con exención de la obligación de retención sobre ella, condicionada a la reinversión de la cuota de liquidación en SICAV o fondos de inversión de carácter financiero regulados en la Ley 35/2003. Quiere esto decir que las participaciones adquiridas en la reinversión conservarán el valor y fecha de adquisición de las acciones de las SICAV objeto de liquidación. Esta reinversión deberá (i) ser íntegra (del total del dinero o bienes que integren la cuota de liquidación); (ii) completarse no más tarde del 31 de julio de 2023; y (iii) realizarse a través de la entidad que se va reinvertir y siguiendo el procedimiento legalmente previsto.

- La exención en el **Impuesto sobre Transacciones Financieras** de las adquisiciones de valores derivadas de la reinversión.

2.2 PARTICIPACIONES EN IIC COTIZADAS EN EL EXTRANJERO: EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO

El régimen de diferimiento en el **IRPF** de la renta generada en la transmisión de participaciones en instituciones de inversión colectiva a condición de reinversión se excluye cuando la transmisión o reembolso —o en su caso la reinversión— se refiere a participaciones en fondos de inversión cotizados o a acciones de SICAV índice cotizadas.

Pues bien, con la aprobación de esta Ley, pero con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022, la exclusión se extiende también a las instituciones de inversión colectiva cotizadas en mercados extranjeros. No obstante, se establece un régimen transitorio para la transmisión de participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2022, que permite aplicar el diferimiento siempre que la reinversión no se materialice en acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva cotizadas.

2.3 SEGUROS DE VIDA *UNIT-LINKED*: BASE IMPONIBLE EN EL IP Y ADAPTACIÓN REGULATORIA EN EL IRPF

Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley (esto es, para el propio ejercicio en curso), se actualizan las referencias regulatorias a la legislación vigente en materia de seguro en la aplicación de la regla que excluye la imputación obligatoria en la base imponible del **IRPF** de la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del año, cuando las provisiones matemáticas se encuentran invertidas en conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora.

Asimismo se dispone que, en los seguros de vida en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, la base imponible en el **IP** estará constituida por el valor de la provisión matemática a la fecha de devengo. Esta regla no será aplicable a los contratos de seguro temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo. También se establece que las reglas para determinar la base imponible de los seguros de vida resultan aplicables para valorar las rentas temporales o vitalicias procedentes de estos seguros.

2.4 MONEDAS VIRTUALES: INCLUSIÓN EN EL MODELO DE DECLARACIÓN 720

Se incluyen las monedas virtuales en el modelo 720 de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero. De esta forma, los obligados tributarios que sean titulares, beneficiarios, autorizados o puedan de alguna otra forma disponer de criptomonedas situadas en el extranjero —custodiadas por personas o entidades residentes en el extranjero que proporcionan servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas— deberán declararlo en el modelo 720. La sanción por incumplimiento consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por dato o conjunto de datos referido a cada moneda, con un mínimo de 10.000 euros. Se reduce la sanción a 100 euros, con un mínimo de 1.500 euros cuando se presente fuera de plazo sin requerimiento de la Administración.

2.5 INVERSIONES INMOBILIARIAS: EL VALOR DE REFERENCIA DE MERCADO Y OTROS CAMBIOS

A efectos de calcular la base imponible del **IRPF**, y con efectos desde la propia entrada en vigor de la Ley, se excluye la posibilidad de aplicar la reducción del 60 % sobre el rendimiento neto positivo derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a viviendas, cuando el rendimiento no se ha declarado por el contribuyente en su autoliquidación antes del inicio de un procedimiento de comprobación que incluya en su objeto estos rendimientos, o sobre la parte que corresponde a ingresos no declarados o a gastos indebidamente deducidos.

Adicionalmente, entre los datos que componen la descripción catastral de los inmuebles se introduce el denominado **valor de referencia de mercado**, que tendrá ahora una incidencia directa en la determinación de la base imponible de diversos tributos:

- En el **ISD** y en el **ITPAJD**, la base imponible se fija en el valor de referencia de mercado, salvo que el declarado por los interesados sea superior. Si no existe valor de referencia de mercado, la base imponible será la mayor entre el valor de mercado y el valor declarado por los interesados. Se reconoce en estos impuestos la posibilidad de que el contribuyente impugne indirectamente este valor de referencia de mercado. En estos tributos se excluye la posibilidad de que la Administración compruebe el valor cuando se utiliza el de referencia de mercado o una magnitud superior.
- En el **IP**, se incluye el valor de referencia de mercado (como valor determinado por la Administración tributaria a efectos de otros tributos) como mínimo a tomar en cuenta para determinar la base imponible de este impuesto.

Estos cambios pueden tener incidencia indirecta a los efectos de determinar si resulta aplicable la cláusula antiabuso del artículo 314 del TRLMV para las transmisiones indirectas de inmuebles, ya que en ella se establece que, para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de los inmuebles se sustituirán por los valores que deban operar en la base imponible del ITPAJD.

3. INVERSIÓN EN EL EXTERIOR: CAMBIOS EN LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley, se introducen algunos cambios para adaptar la norma sobre transparencia fiscal internacional a lo previsto en 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. Así, se incluyen como rentas que pueden ser objeto de imputación bajo el régimen las derivadas de actividades de seguros, crediticias, arrendamiento financiero y otras actividades financieras cuando no se trata de actividades económicas, así como las rentas obtenidas en operaciones realizadas con entidades vinculadas en las que la entidad no residente aporta poco valor añadido.

No obstante, la modificación más relevante va más allá de lo exigido por esta Directiva: desaparece la cláusula que evitaba la aplicación del régimen —con la consiguiente imputación de dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de la participación— a sociedades *holdings* extranjeras que mantuvieran una participación de más del 5 % en sociedades activas —con la consiguiente imputación

de dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de la participación—. Este cambio, unido al de la limitación de la exención del artículo 21 de la LIS que ya introdujo la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, obliga a revisar las estructuras de inversión internacional a través de *holdings* extranjeras y a valorar en cada caso si cabe aplicar la cláusula refugio prevista para sociedades residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE que realizan actividades económicas o para instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE.

4. NO RESIDENTES: FIN A LA DISCRIMINACIÓN EN EL ISD Y EN EL IP

En el **ISD**, la Ley acoge la interpretación que el Tribunal Supremo (v. SSTs de 29.2.2018, rec. n.º 62/2017, o de 19.11.2020, rec. n.º 6314/2018) realizó del criterio sentado por la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, en el sentido de que no permitir la aplicación de la normativa autonómica y de las bonificaciones establecidas en ella a herederos o donatarios no residentes vulnera el derecho de la Unión, para extender el acceso a la normativa autonómica no solo a los residentes en la UE o en el EEE —como se hizo con la Ley 26/2014—, sino también a los residentes en terceros Estados.

Por otro lado, se permite también a efectos del **IP** que las personas residentes en terceros Estados (fuera de la UE o del EEE) apliquen la normativa propia de la comunidad autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos sujetos al impuesto.

5. OTRAS MODIFICACIONES EN LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

La base imponible en el **ITPAJD** y en el **ISD** se determina por referencia al “valor” de los bienes (concepto que se equipara a su valor de mercado) y no al “valor real”. Este cambio, que la exposición de motivos justifica en la búsqueda de una mayor concreción normativa para evitar futura litigiosidad, obliga a actualizar numerosos preceptos en las leyes reguladoras del ISD y del ITPAJD.

Más relevancia puede tener la sustitución del concepto estático de “paraíso fiscal” por el más dinámico de “jurisdicción no cooperadora”, por la cantidad de regímenes y normas que se refieren a este concepto. Para más información sobre este cambio, puede acudir al apartado sobre Procedimientos y litigios tributarios.

6. ABOGADOS DE CONTACTO



Luis Viñuales Sebastián
+34 934165174
luis.vinuales@uria.com



Gloria Marín Benítez
+34 915860384
gloria.marin@uria.com



Javier Arregui Bravo
+34 934165585
javier.arregui@uria.com



Carlos García-Olías Jiménez
+34 963531762
carlos.garcia-olias@uria.com

FISCALIDAD EMPRESARIAL. IMPOSICIÓN DIRECTA

La Ley introduce algunos cambios que afectan directamente a la fiscalidad empresarial —IS, IRNR cuando existe establecimiento permanente, IAE—. Las hemos sistematizado como sigue:

1. Adaptación de la imposición de salida a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo
2. Cambios en el régimen de transparencia fiscal internacional que pueden afectar a las estructuras para la inversión internacional
3. Novedades en la deducción por producciones cinematográficas o audiovisuales
4. Introducción de mejoras técnicas en el IAE
5. Otras modificaciones

1. IMPOSICIÓN DE SALIDA

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien o se hayan iniciado a partir del 1 de enero de 2021, se modifican las normas reguladoras de la imposición de salida o *exit tax* que recae sobre la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos en los supuestos de traslado de residencia por contribuyentes del IS o de transferencia de elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español a otro Estado.

Los cambios van fundamentalmente encaminados a adaptar el régimen a 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.

Así, el régimen de aplazamiento de la deuda previsto para cuando el Estado destinatario es miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria se sustituye por un régimen de fraccionamiento de la deuda tributaria a lo largo de cinco años. Con carácter general, la constitución de garantías en este fraccionamiento solo vendrá exigida de forma excepcional, cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda podría verse frustrado o gravemente dificultado. El fraccionamiento perderá su vigencia (a) cuando los elementos patrimoniales afectados sean objeto de transmisión a terceros; (b) cuando se trasladen después a un tercer Estado que no sea miembro de la UE ni del EEE; (c) cuando el contribuyente del IS traslade su residencia fiscal a un tercer Estado o el contribuyente del IRNR traslade la actividad realizada por un establecimiento permanente a un tercer Estado; (d) cuando el contribuyente se encuentre en liquidación o concurso; y (e) cuando el contribuyente no efectúe el ingreso en el plazo previsto, en cuyo caso se iniciará el procedimiento de apremio respecto de la fracción incumplida.

Se dispone expresamente que en los supuestos de cambio de residencia o transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que hayan sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por dicho Estado miembro tendrá la consideración de valor fiscal en España (salvo que no refleje el valor de mercado).

Por último, se introduce un nuevo supuesto de generación del impuesto de salida en el IRNR: el traslado de elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que

traslada su actividad al extranjero. Dicho traslado supondrá la conclusión del periodo impositivo del establecimiento permanente.

2. INVERSIÓN EN EL EXTERIOR: TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien o se hayan iniciado a partir del 1 de enero de 2021, se introducen algunos cambios para adaptar la norma sobre transparencia fiscal internacional a lo previsto en 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. Así, se incluyen como rentas que pueden ser objeto de imputación bajo el régimen las derivadas de actividades de seguros, crediticias, arrendamiento financiero y otras actividades financieras cuando no se trata de actividades económicas, así como las rentas obtenidas en operaciones realizadas con entidades vinculadas en las que la entidad no residente añade poco valor añadido.

No obstante, la modificación más relevante va más allá de lo exigido por esta Directiva: desaparece la cláusula que evitaba la aplicación del régimen —con la consiguiente imputación de dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de la participación— a sociedades *holdings* extranjeras que mantuvieran una participación de más del 5 % en sociedades activas. Este cambio, unido al de la limitación de la exención del artículo 21 de la LIS que ya introdujo la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021, obliga a revisar las estructuras de inversión internacional a través de sociedades *holding* extranjeras y a valorar en cada caso si cabe aplicar la cláusula refugio prevista para sociedades residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE que realizan actividades económicas o para instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE.

3. DEDUCCIÓN POR PRODUCCIONES EXTRANJERAS DE LARGOMETRAJES O SERIES

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien o que se hayan iniciado a partir del 1 de enero de 2021, los requisitos que deberán cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales para poder aplicar la deducción del artículo 36.2 de la LIS por los gastos realizados en territorio español son:

- Que la producción obtenga el certificado emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano homólogo de la correspondiente comunidad autónoma, acreditando el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea.
- Que se incorpore en los títulos de créditos finales de la producción (i) una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; (ii) la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, las *Film Commissions* o las *Film Office* que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje en España; y, si procede, (iii) los lugares específicos de rodaje en España o, para el caso de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se le ha encargado el servicio de producción.

- Que la autorización del uso del título de la obra y de material gráfico y audiovisual de prensa incluya de forma expresa los lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia de cultura, turismo y economía, así como por las *Film Commissions* o *Film Offices* que hayan intervenido en la realización del rodaje o producción.

Se introduce un régimen transitorio por el que se establece que los dos últimos requisitos no serán exigibles cuando el acuerdo para la ejecución de la producción extranjera hubiera sido firmado antes de la entrada en vigor de la Ley.

4. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

A los efectos de aplicar la regla de acumulación de los importes netos de la cifra de negocios correspondiente a las empresas que forman parte de un grupo mercantil, se actualizan las referencias normativas sobre los grupos mercantiles y se aclara que la regla de acumulación es aplicable con independencia de la obligación de consolidar contablemente.

También se establece que la exención subjetiva del impuesto aplicable a personas físicas se extiende a los residentes y no residentes.

5. OTRAS MODIFICACIONES

Se introduce alguna corrección técnica en la regulación de la baja del índice de entidades y, con mayor relevancia, por el empleo de este concepto en numerosas normas y regímenes, se sustituye el concepto de “paraíso fiscal” por el de “jurisdicción no cooperadora”. Para más información sobre estos cambios, puede acudir al apartado sobre Procedimientos y litigios tributarios.

6. ABOGADOS DE CONTACTO



Rafael García Llana
+34 915860333
rafael.garciallana@uria.com



Jesús López Tello
+34 915860385
jesus.lopeztello@uria.com



Carlos Durán Haeussler
+34 934165178
carlos.duran@uria.com



Miguel Morales Rilo
+34 934165156
miguel.morales@uria.com



Carlos García-Olías Jiménez
+34 963531762
carlos.garcia-olias@uria.com



Iratxe Celaya
Acordarrementería
+34 944794992
iratxe.celaya@uria.com



Luis Viñuales Sebastián
+ 34 934165174
carlos.duran@uria.com



Javier Arregui Bravo
+34 934165585
javier.arregui@uria.com

FISCALIDAD EMPRESARIAL. IMPOSICIÓN INDIRECTA. ADUANAS, IVA E II. EE.

La Ley también introduce algunos cambios que afectan a la fiscalidad indirecta empresarial, especialmente a algunos impuestos especiales, al IVA y a algunas obligaciones aduaneras.

Las hemos sistematizado como sigue:

1. Novedades en el régimen sancionador en materia de II. EE.
2. Nueva definición de depósito fiscal
3. Cambios en la responsabilidad subsidiaria en caso de importación
4. Modificaciones en los procedimientos aduaneros

1. II. EE. RÉGIMEN SANCIONADOR POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES

1.1 INFRACCIÓN POR EXCESO DE MERMAS NO SUJETAS

Con la finalidad de desincentivar la existencia de mermas no sujetas en los II. EE. de fabricación, se tipifica como infracción tributaria grave la existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente como mermas no sujetas y que se hayan puesto de manifiesto en los recuentos de existencias practicados por la propia Administración.

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria del 50 % de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados sobre los que se haya comprobado la diferencia o a los productos terminados que se hubieran podido obtener a partir de los productos en curso o las materias primas respecto de los cuales se haya comprobado la diferencia, calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 300 euros.

1.2 INFRACCIÓN POR EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES NECESARIAS PARA LA APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES Y TIPOS REDUCIDOS PREVISTOS EN LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES

Se tipifica, asimismo, el incumplimiento de los requisitos legal o reglamentariamente establecidos para la aplicación de beneficios fiscales:

- Como infracción tributaria grave se tipifica el incumplimiento de requisitos formales cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o un tipo impositivo reducido. La sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50 % del beneficio fiscal aplicado a los productos afectados por el incumplimiento.
- Como infracción tributaria leve se tipifica el incumplimiento cuando se acredite el destino de los productos a un fin que justifique la exención o la aplicación del tipo impositivo reducido. La

sanción será del 10 % del beneficio fiscal aplicado a los productos afectados por el incumplimiento.

Estos nuevos tipos infractores se introducen en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación, del Carbón y de la Electricidad.

La introducción de estos nuevos tipos infractores deriva de un cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE (SSTJUE de 2.6.2016, asunto C-418/14, y de 13.7.2017, asunto C-151/16) y desde su sentencia de 27 de febrero de 2018 (rec. n.º 914/2017), puso fin a que la aplicación de los beneficios fiscales en esta materia pudiera quedar condicionada al cumplimiento de meros requisitos formales.

2. NUEVA DEFINICIÓN DE DEPÓSITO FISCAL

La Ley introduce una nueva definición de depósito fiscal con la voluntad de evitar una potencial aplicación indebida del régimen suspensivo.

Con carácter general, se había entendido por depósito fiscal el establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

La Ley introduce un ajuste técnico para clarificar 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 de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

3. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DEL REPRESENTANTE ADUANERO EN CASO DE IMPORTACIÓN

Se eliminan las referencias normativas al agente de aduanas como responsable subsidiario del impuesto para extender esta responsabilidad a todas aquellas personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

Esta modificación trae causa en el hecho de que el Código Aduanero de la Unión elimina las menciones al agente de aduanas y define al representante aduanero como toda persona nombrada por otra persona para ejecutar los actos y formalidades necesarios en virtud de la legislación aduanera en sus relaciones con las autoridades aduaneras. La Ley alinea la normativa interna con este concepto amplio de representantes aduaneros introducido en el Código Aduanero de la Unión.

4. MODIFICACIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

4.1 EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN DE RECARGOS PARA LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE DECLARACIONES ADUANERAS

Se establece la imposibilidad de aplicar a las declaraciones aduaneras el régimen de recargos por presentación extemporánea de declaraciones sin requerimiento previo previsto en el artículo 27 de la LGT. Y ello, según explica la exposición de motivos de la Ley, porque los recargos del artículo 27 de la LGT absorben los intereses de demora del primer año de retraso en presentar la declaración, mientras que el Código Aduanero de la Unión prevé la exigencia de intereses de demora sobre el importe de los derechos de importación o de exportación desde el vencimiento del plazo establecido para su pago hasta la fecha en que este tenga lugar.

4.2 TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INICIADO MEDIANTE DECLARACIÓN EN LOS TRIBUTOS QUE SE LIQUIDEN POR LAS IMPORTACIONES DE BIENES

Se establece que el procedimiento mediante declaración presentada por el obligado tributario en los casos que se liquiden por las importaciones de bienes finalizará por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto.

5. ABOGADOS DE CONTACTO



Miguel Cremades Schulz
+34 915860437
miguel.cremades@uria.com



Darya Budova
+34 915860977
darya.budova@uria.com



Miguel Bastida Peydro
+34 915860385
miguel.bastida@uria.com

PROCEDIMIENTOS Y LITIGIOS TRIBUTARIOS

La Ley introduce numerosos cambios —sobre todo, aunque no solo, en la LGT— que afectan de forma relevante a los procedimientos y litigios tributarios y, en general, a los derechos y obligaciones de los obligados tributarios frente a la Administración tributaria. Los hemos sistematizado como sigue:

1. Cambios en el cálculo de prestaciones accesorias: intereses y recargos
2. Novedades en el procedimiento de inspección tributaria
3. Novedades en el procedimiento de recaudación
4. Novedades en el procedimiento sancionador
5. Revisión en vía administrativa: cambios en el régimen de suspensión
6. Cambios en el procedimiento de devolución de ayudas ilegales
7. Otros cambios
 - a. Prohibición de las amnistías fiscales
 - b. Obligación de designar representante fiscal para los no residentes
 - c. Modificación del listado de morosos
 - d. Nuevas obligaciones formales e informativas
 - e. Cambios en la revocación del NIF y baja del índice de entidades
 - f. Reforma de la suspensión temporal de los plazos de prescripción
 - g. Del paraíso fiscal a la jurisdicción no cooperadora
 - h. Cambios en el régimen de limitación de los pagos en efectivo

1. CÁLCULO DE LAS PRESTACIONES ACCESORIAS: INTERESES Y RECARGOS

1.1 INTERESES DE DEMORA EN FAVOR DE LA ADMINISTRACIÓN EN CASO DE DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE

Se aclara que, cuando el contribuyente que ha obtenido una devolución improcedente regulariza voluntariamente su situación con la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, el devengo de los intereses de demora sigue las reglas previstas para cuando se exigen los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones, esto es, que el recargo absorbe los intereses de demora del primer año de retraso en presentar la autoliquidación.

1.2 INTERESES DE DEMORA EN FAVOR DEL OBLIGADO TRIBUTARIO: PARALIZACIÓN DEL CÓMPUTO

En las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, así como en las devoluciones de ingresos indebidos, se excluye el devengo del interés de demora por los períodos que correspondan a dilaciones no imputables a la Administración tributaria. Si la devolución se acuerda finalmente en un procedimiento de inspección, se excluyen los períodos de cortesía y las extensiones de plazo legalmente previstas para determinados supuestos de presentación extemporánea de documentación previamente requerida.

1.3 RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO

El régimen actual de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento previo —con recargos del 5 ,10, 15 o 20 %, según la declaración o autoliquidación se

presente dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido, o transcurrido más de doce meses— queda sustituido por un sistema de recargos creciente. Así, cuando la autoliquidación o declaración se presenta dentro del plazo de los doce meses siguientes al término legalmente previsto, el recargo —que absorbe los intereses de demora— es de un 1 % más un 1% adicional por cada mes completo de retraso. Una vez transcurridos doce meses, el recargo es del 15 % y resulta compatible con el devengo de intereses de demora. Estos nuevos porcentajes de recargo seguirán siendo compatibles con la reducción del 25 % por pronto pago.

Se excluye la exigencia de estos recargos cuando, tras la regularización administrativa de determinados períodos, el obligado tributario regularice *motu proprio* su situación aplicando el criterio administrativo de otros períodos distintos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la regularización sea del mismo tributo y se base en los mismos hechos de la regularización administrativa.
- Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.
- Que la regularización tenga lugar en el plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación administrativa previa.
- Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación posteriormente ni se recurra la liquidación previa practicada por la Administración.
- Que de la regularización administrativa no derive la imposición de una sanción.

Se establece un régimen transitorio que permitirá a los contribuyentes aplicar el nuevo régimen, siempre que le resulte más favorable y que los recargos no hayan adquirido firmeza.

2. NOVEDADES EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

2.1 ENTRADAS DOMICILIARIAS

Se modifica la norma para permitir la autorización judicial de la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos incluso antes de su inicio formal cuando, siendo necesario el consentimiento del titular, se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición. En tal caso, el acuerdo de entrada debe contener la identificación del obligado tributario y los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación.

La solicitud de autorización judicial deberá estar debidamente justificada y motivar su finalidad, necesidad y proporcionalidad.

2.2 INSPECCIONES DE COMPETENCIA COMPARTIDA: NUEVA CAUSA DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Cuando la competencia inspectora recaiga sobre distintas administraciones y se apliquen los procedimientos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación previstos en el Concierto Económico con el País Vasco y en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, se establece la

suspensión del procedimiento de inspección desde el momento en que la Administración que esté desarrollando las actuaciones de inspección comunique al resto de Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente hasta el transcurso de los plazos previstos en el Concierto y en el Convenio: dos meses para que las otras Administraciones afectadas formulen observaciones sobre la propuesta de resolución notificada por la Administración que esté desarrollando la inspección; dos meses para que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa alcance un acuerdo si se hubieran formulado observaciones; un mes para que, si no se hubiera alcanzado acuerdo, cualquiera de las Administraciones concernidas o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa eleve el desacuerdo a la Junta Arbitral; y los plazos generales previstos para la tramitación del procedimiento abreviado para que la Junta Arbitral resuelva el desacuerdo (un mes para admisión, diez días para audiencia de las partes y un mes para la resolución).

2.3 CARÁCTER POTESTATIVO DEL INFORME DE DISCONFORMIDAD DEL ACTUARIO

Se otorga carácter potestativo al informe del actuario que, hasta la fecha, debía emitirse cuando el acta se firmaba en disconformidad, y se precisa que su finalidad ha de ser la de completar la información recogida en el acta.

3. NOVEDADES EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

3.1 INICIO DEL PERÍODO EJECUTIVO: SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO, FRACCIONAMIENTO, COMPENSACIÓN, SUSPENSIÓN O PAGO EN ESPECIE Y DECLARACIÓN DE CONCURSO DE ACREEDORES

Se señala que la concesión al obligado tributario de un nuevo plazo de ingreso, en caso de denegación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie de deudas, no impide el inicio del período ejecutivo cuando, en el transcurso de ese período de pago concedido, se presenta una nueva solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie de deudas, respecto de la misma deuda.

Se dispone que la declaración de concurso no suspende el período voluntario de pago de las deudas concursales, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo previsto en la normativa concursal.

3.2 PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El pago de la deuda puede exigirse al responsable solidario una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda si la responsabilidad ha sido declarada antes del vencimiento de dicho plazo o con la notificación de la declaración de responsabilidad, en caso contrario. Se matiza con la Ley que el período voluntario de pago al que se refiere es el *original*, sin que pueda verse afectado, por ejemplo, por la suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda solicitados por el obligado tributario principal.

4. NOVEDADES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

4.1 SUJETO INFRACTOR EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE GRUPO DE ENTIDADES DE IVA

Al contrario de lo que sucede con la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal, la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del IVA no se encontraba hasta el momento incluida en el listado de sujetos infractores del artículo 181.1 de la LGT.

Para dar un tratamiento homogéneo en el IS y en el IVA, se califica a la entidad dominante del grupo de entidades en el IVA como sujeto infractor.

4.2 INCREMENTO DE LAS REDUCCIONES APLICABLES A LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

La reducción de las sanciones derivadas de actas con acuerdo se eleva del 50 al 65 %, y del 25 al 40 % la aplicable a las sanciones en caso de pago en período voluntario y ausencia de impugnación tanto de la sanción como de la liquidación de la que traiga causa. No se eleva la reducción aplicable en caso de conformidad con la liquidación, que sigue siendo del 30 %.

4.3 AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE CADUCIDAD PARA EL INICIO DE PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES

Se amplía de tres a seis meses el plazo de caducidad para el inicio del procedimiento sancionador que traiga causa de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.

5. CAMBIOS EN LA SUSPENSIÓN DE ACTOS RECURRIDOS EN VÍA ADMINISTRATIVA

5.1 POSIBILIDAD DE ADOPTAR MEDIDAS CAUTELARES ANTE DETERMINADAS SOLICITUDES DE SUSPENSIÓN

Cuando la suspensión se solicita con ofrecimiento de garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática (esto es, con ofrecimiento de garantías distintas del depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza solidaria de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, certificado de seguro de caución, o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para deudas inferiores o iguales a 3.000 euros), se introduce la posibilidad de adoptar medidas cautelares si se aprecian indicios racionales de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado en caso de inadmisión o denegación. La apreciación de esos indicios deberá estar debidamente motivada y notificarse al deudor.

El plazo de duración máxima de dicha medida será de seis meses con carácter general.

5.2 POSIBILIDAD DE INADMISIÓN *AD LIMINE* DE SOLICITUDES DE SUSPENSIÓN CON DISPENSA DE GARANTÍAS

Se da cobertura legal a la posibilidad de que el tribunal económico-administrativo inadmita a trámite la solicitud de suspensión con dispensa total o parcial de garantías presentada por el obligado tributario cuando de la documentación aportada o de la que conste en el expediente administrativo no se deduzca la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o del error aritmético, material o de hecho alegado en la solicitud.

Cuando esa posibilidad tenía solo cobertura reglamentaria, el Tribunal Supremo interpretó (STS de 21.12.2017, rec. 496/2017) que la inadmisión no es el momento procesal adecuado para rechazar, en cuanto al fondo, una solicitud de suspensión, de forma que la solicitud debe ser admitida a trámite y desestimada en cuanto al fondo cuando el órgano económico-administrativo considera que de la documentación presentada no puede deducirse la existencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación alegados.

5.3 INEFICACIA SUSPENSIVA DE LAS ACTUACIONES RECAUDATORIAS EN CASO DE SOLICITUD DE SUSPENSIÓN NO AUTOMÁTICA PRESENTADA EN PERÍODO EJECUTIVO

Cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo, la solicitud de suspensión por vías distintas a la prevista en el artículo 233.3 de la LGT (*i. e.*, distintas a la solicitud con ofrecimiento de garantías que llevan aparejadas la suspensión automática) no impide la continuación de las actuaciones recaudatorias de la Administración, sin perjuicio de la posterior anulación si la suspensión es finalmente concedida.

6. CAMBIOS EN EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE AYUDAS DE ESTADO ILEGALES

En aplicación del principio Deggendorf (asunto C-355/95 P), se excluye la posibilidad de disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas de Estado a quien, habiendo sido beneficiario de una previa ayuda declarada ilegal, tenga pendiente cumplir con su obligación de reintegro.

7. OTROS CAMBIOS

7.1 PROHIBICIÓN DE AMNISTÍAS FISCALES

Con más eficacia programática que jurídica, se incluye en la LGT una prohibición de las conocidas como amnistías fiscales. A estos efectos, se entiende por tal aquella medida extraordinaria tendente a la regularización de la situación tributaria a cambio de una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

7.2 OBLIGACIÓN DE DESIGNAR REPRESENTANTE FISCAL PARA LOS NO RESIDENTES

Se excluye de la obligación de nombrar representante fiscal a los residentes en Estados miembros de la UE o en Estados que formen parte del EEE (en este último caso, cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información). Unos y otros actuarán ante la Administración tributaria por medio de quienes les representen según las reglas de representación legal y voluntaria establecidas en la LGT.

Para residentes en terceros Estados no comprendidos en los casos anteriores, se mantiene la obligación de nombrar a un representante fiscal cuando operen en España mediante un establecimiento permanente, en los supuestos previstos en los artículos 24.2 y 38 del TRLIRNR o a requerimiento de la Administración tributaria en atención a las características de la operación, actividad o cuantía de las rentas obtenidas. Se mantiene, en tal caso, la responsabilidad solidaria del representante fiscal de las deudas del contribuyente del IRNR que actúa mediante establecimiento permanente, o en los supuestos del artículo 38 del TRLIRNR.

7.3 LISTADO DE MOROSOS

En relación con la publicación periódica del listado de deudores tributarios a los efectos de dar publicidad a situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias, se amplía el **ámbito subjetivo** de la lista con la expresa inclusión de los declarados responsables solidarios, además de los deudores principales; se reduce el **límite cuantitativo** de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso de 1.000.000 a 600.000 €; se indica que las **deudas incluidas** serán las que no hayan sido objeto de pago en el plazo *original* de ingreso en período voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas; se introduce como **causa de exclusión** del listado el pago total de las deudas o sanciones antes de la finalización del plazo para formular alegaciones a la propuesta de inclusión en el listado; y se amplían los **motivos** de las alegaciones (hasta ahora limitados a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos) a las causas de exclusión del listado, debiéndose aportar justificación fehaciente de los pagos.

Para el listado que se publicará en 2021 se tomará como la fecha de referencia no la de 31 de diciembre de 2020, sino el último día del mes inmediato posterior al de la entrada en vigor de la Ley, resultando de aplicación las modificaciones introducidas por esta Ley.

7.4 NUEVAS OBLIGACIONES FORMALES E INFORMATIVAS

Ampliación a cinco años de la conservación de documentos por instituciones financieras

En el marco de las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, y en cumplimiento de las recomendaciones de la OCDE, se amplía de cuatro a cinco años el plazo mínimo de conservación de documentación exigido a las instituciones financieras. Todo ello sin perjuicio de que el plazo general de conservación de la documentación mercantil previsto en el Código de Comercio es de seis años.

Nuevas declaraciones informativas sobre criptomonedas

Para reforzar el control tributario sobre los hechos imposables relativos a las criptomonedas, dentro del ámbito del modelo 720 de declaración de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, se incluye la titularidad de monedas virtuales situadas en el extranjero, incluyendo un régimen sancionador específico para el incumplimiento o cumplimiento tardío o defectuoso de esta obligación similar al ya existente respecto de cuentas financieras e inmuebles.

También se establecen nuevas obligaciones para quienes presten servicios de custodia de monedas virtuales y para los custodios, emisores, cambistas o intermediarios en operaciones relacionadas con estos cryptoactivos.

Puede encontrar más información en el apartado de Fiscalidad de la economía digital.

Obligaciones relacionadas con programas y sistemas de contabilidad y gestión

Los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas informáticos o electrónicos para la contabilidad, facturación o gestión de quienes desarrollan actividades económicas quedan obligados a utilizar sistemas que garanticen 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 propios sistemas. A estos efectos, se prevé la posibilidad de establecer reglamentariamente las especificaciones técnicas que deben reunir los programas o sistemas y la potencial obligación de que estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar que permitan su legibilidad.

Se tipifican como infracciones específicas:

- la producción, comercialización o uso de sistemas y programas que permitan llevar contabilidades distintas sobre una misma actividad y ejercicio económico, no reflejar la anotación de transacciones realizadas, registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas o alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable o que no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad.
- el incumplimiento de la obligación reglamentaria, de existir, de certificar los sistemas fabricados, producidos o comercializados;
- la tenencia de los sistemas o programas informáticos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j) de la LGT, cuando no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

Las infracciones serán consideradas como graves y las sanciones consistirán en multas pecuniarias por importe 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 que sea objeto de la infracción; 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado sin certificado, cuando fuese obligatorio en virtud de disposición reglamentaria; y 50.000 euros por cada ejercicio, en el caso de infracciones por la tenencia de sistemas o programas informáticos sin el debido certificado, cuando así se exija en virtud de disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

Estas obligaciones, con su correspondiente régimen sancionador, serán aplicables transcurridos tres meses desde la entrada en vigor de la Ley.

7.5 REVOCACIÓN DEL NIF Y BAJA PROVISIONAL EN EL ÍNDICE DE ENTIDADES

Se modifica el régimen de revocación del número de identificación fiscal para que las entidades inactivas cuyo número haya sido revocado no puedan realizar inscripciones en registros públicos ni otorgar escrituras ante notario, a excepción de los trámites imprescindibles para la cancelación de la correspondiente nota marginal. Para ello, se prevé expresamente la obligación de incluir el número de identificación fiscal en la escritura pública de constitución de cualquier tipo de entidad jurídica, y se impone al Consejo General del Notariado la obligación de facilitar a la Administración Tributaria la

identificación de aquellas entidades que, habiendo visto su número de identificación fiscal revocado, hubieran pretendido otorgar un documento público.

En la LIS se introduce una mejora técnica en la regulación de la baja en el índice de entidades: se aclara que el supuesto desencadenante por declaración de fallido por insolvencia total se predica de las entidades deudoras y no, como por error estaba hasta ahora, de los propios créditos.

7.6 REFORMA DE LA SUSPENSIÓN TEMPORAL DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

La suspensión temporal de los plazos de prescripción de derechos y acciones que se introdujo en la normativa tributaria con motivo del COVID-19 solo resultará aplicable a los plazos de prescripción que, sin contar con esa suspensión, finalicen antes del 1 de julio de 2021.

7.7 DE LOS PARAÍDOS FISCALES A LAS JURISDICIONES NO COOPERADORAS

Se sustituye el concepto “paraíso fiscal” por el de “jurisdicción no cooperativa”, con la voluntad de dotar a este último concepto de un carácter dinámico. De esta forma, se calificarán como jurisdicción no cooperativa aquellos países, territorios o regímenes fiscales perjudiciales que determine el Ministerio de Hacienda mediante Orden Ministerial en atención a los siguientes tres criterios:

- **Transparencia fiscal**, esto es, si existe o no normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria que sea aplicable o de si se cumplen de forma efectiva las normas que prevean el intercambio de información tributaria con España.
- **Existencia de mecanismos que erosionen la base imponible**, esto es, si existen o no instrumentos o sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real.
- **Umbral de tributación, esto es, si existe o no** un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR que garantice un nivel impositivo efectivo mínimo que no sea “considerablemente inferior” al aplicable en España.

Mientras no se apruebe la Orden Ministerial tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países o territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

Se prevé la posibilidad de actualizar la relación de jurisdicciones no cooperativas atendiendo a los criterios anteriores, y la de regímenes fiscales perjudiciales atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

Por último, se aclara que las referencias efectuadas en la normativa tanto a paraísos fiscales como a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación, se deben entender efectuadas a las jurisdicciones no cooperativas.

7.8 LIMITACIÓN A LOS PAGOS EN EFECTIVO

Se reducen los umbrales de los pagos en efectivo de aquellas operaciones en las que una de las partes actúa como empresario o profesional. Así, el límite general de 2.500 euros (o su contravalor en moneda

extranjera) queda reducido a 1.000 euros. El umbral especial y más elevado de 15.000 euros (o su contravalor en moneda extranjera), aplicable cuando el pagador, siendo persona física, justificara no tener su domicilio fiscal en España y actuar como particular, se reduce a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. Estos límites resultarán de aplicación a todos los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de la Ley, aunque se refieran a operaciones concertadas antes

Se introduce también algún cambio en el procedimiento sancionador para adecuarlo a las disposiciones de la LRJSP y de la LPAC y para posibilitar que el inicio del procedimiento corresponda al órgano que instruye el procedimiento, de forma que este pueda incorporar la propuesta de resolución al inicio del procedimiento cuando disponga de todos los elementos necesarios. También se prevé la posibilidad de aplicar una reducción del 50 % de la sanción en caso de pago después de la propuesta, pero antes de la notificación de la sanción definitiva, y se equipara el plazo de duración del procedimiento al general de los procedimientos sancionadores tributarios (seis meses) en lugar del inferior de tres meses establecido en el procedimiento administrativo ordinario.

8. ABOGADOS DE CONTACTO



Miguel Cremades Schulz
+34 915860437
miguel.cremades@uria.com



Gloria Marín Benítez
+34 915860384
gloria.marin@uria.com



Jesús López Tello
+34 915860385
jesus.lopeztello@uria.com



Sara Asensio Giménez
+34 915870818
sara.asensio@uria.com

FISCALIDAD INMOBILIARIA

Dentro de las novedades introducidas por la Ley pueden identificarse un conjunto de ellas que afectan a la fiscalidad de las inversiones inmobiliarias. Las hemos agrupado de la forma siguiente:

1. El nuevo “valor de referencia de mercado” y su incidencia en la fiscalidad patrimonial
2. Establecimiento de un gravamen del 15 % para el beneficio no distribuido de las SOCIMI
3. Rendimientos de capital inmobiliario por arrendamiento de viviendas no declarados

1. EL NUEVO VALOR DE REFERENCIA DE MERCADO: SU INCIDENCIA EN LA FISCALIDAD PATRIMONIAL Y EL PROCESO PARA SU DETERMINACIÓN

Se introduce un nuevo concepto —el valor de referencia de mercado— con directa incidencia en la determinación de la base imponible de diversos tributos:

- En el **ISD** y en el **ITPAJD**, la base imponible se fija en este valor de referencia de mercado, salvo que el declarado por los interesados sea superior. Si no existe valor de referencia de mercado, la base imponible será la mayor entre el valor de mercado y el valor declarado por los interesados. Se reconoce en estos impuestos la posibilidad de que el contribuyente impugne indirectamente este valor de referencia de mercado cuando recurra la liquidación administrativa que lo utilice o cuando solicite la rectificación de la autoliquidación, y se excluye la posibilidad de que la Administración compruebe el valor cuando se utiliza el de referencia de mercado o una magnitud superior.
- En el **IP**, se incluye el valor de referencia de mercado, como valor determinado por la Administración tributaria a efectos de otros tributos, como mínimo a tomar en cuenta para determinar la base imponible de este impuesto.

Los cambios también pueden tener incidencia indirecta a los efectos de determinar si resulta aplicable la cláusula antiabuso del artículo 314 del TRLMV para las transmisiones indirectas de inmuebles, ya que en ella se establece que, para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de los inmuebles se sustituirán por los valores que deban operar en la base imponible del ITPAJD.

Para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble, se introducen cambios en el TRLCI. Se prevé así que los elementos precisos para determinar ese valor se aprobarán mediante resolución anual de la Dirección General del Catastro partiendo, a estos efectos, de unos módulos de valor medio de los inmuebles en función de ámbitos territoriales homogéneos —que serán establecidos en un informe anual elaborado por la Dirección General del Catastro a partir de los datos obrantes en el Catastro y del análisis de los precios de las compraventas inmobiliarias intervenidas por fedatarios públicos— y de unos factores de minoración al mercado fijados por orden del Ministerio de Hacienda. La resolución se publicará por edicto en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior al que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva, y será recurrible en vía económico-administrativa o mediante recurso de reposición. No será recurrible de forma independiente, en cambio, el valor de referencia de cada inmueble, aunque se publicará con carácter

informativo en el *BOE* durante los primeros días del mes de diciembre del año anterior al que deba surtir efecto.

En tanto no se apruebe desarrollo reglamentario para la fijación de este valor de referencia de mercado, se prevén reglas para la aplicación de los módulos de valor medio, que se ajustarán a las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones representativos de cada ámbito territorial de valoración.

2. CAMBIOS EN EL RÉGIMEN DE LAS SOCIMI

Se modifica la Ley 11/2009, de 26 de octubre, para establecer un gravamen especial del 15 % sobre la parte de los beneficios no distribuidos que procedan de rentas que no hayan tributado al tipo general del IS ni estén en plazo legal de reinversión.

El gravamen se devenga el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio y en el plazo de los dos meses siguientes ha de ser objeto de autoliquidación e ingreso.

Se establece la necesidad de que la memoria de las cuentas anuales incluya información relacionada con la condición de SOCIMI, a saber:

- Reservas procedentes de ejercicios anteriores a la aplicación del régimen.
- Reservas procedentes de ejercicios en los que se haya aplicado el régimen, distinguiendo en función del tipo de gravamen al que hayan quedado sometidas.
- Dividendos distribuidos con cargo a beneficios de cada ejercicio en que ha resultado aplicable el régimen, distinguiendo en función del tipo de gravamen al que quedaron sujetas las rentas de las que proceden.
- En caso de dividendos distribuidos con cargo a reservas, indicación del ejercicio del que proceden las reservas y el tipo de gravamen al que quedaron sujetas.
- Fecha de acuerdo de distribución de los dividendos.
- Fecha de adquisición de los inmuebles destinados al arrendamiento y de las participaciones en el capital de entidades a las que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009.
- Identificación del activo que computa dentro del 80 %.
- Reservas procedentes de ejercicios en los que resultó de aplicación el régimen especial que se hayan dispuesto en el período impositivo para finalidades distintas a la distribución o compensación de pérdidas, identificando el período del que proceden.

3. OTROS CAMBIOS

Entre otros cambios de menor calado que los anteriores, se excluye la posibilidad de aplicar la reducción del 60% sobre el rendimiento neto positivo derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a viviendas para calcular la base imponible del **IRPF**, cuando el rendimiento no ha sido declarado por el contribuyente en su autoliquidación antes del inicio de un procedimiento de comprobación que incluya

en su objeto estos rendimientos, o sobre la parte que corresponde a ingresos no declarados o a gastos indebidamente deducidos.

6. ABOGADOS DE CONTACTO



Víctor Viana Barral
+34 915864517
victor.viana@uria.com



David López Pombo
+34 915870936
david.lopez@uria.com



**Luis Suárez de Centi
Martínez**
+1 2125934241
luis.suarezdecenti@uria.com



Luis Molina Sánchez
+34 915860534
luis.molina@uria.com



Guillermo Canalejo Lasarte
+34 915870942
guillermo.canalejo@uria.com



Álvaro García Ferriz
+34 915864589
alvaro.garcia@uria.com

FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL: CRIPTOMONEDAS

La Ley introduce nuevas obligaciones informativas sobre criptomonedas, que afectan a:

1. Los titulares del poder de disposición sobre monedas virtuales en el extranjero
2. Los custodios que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros para mantener, almacenar o transferir monedas virtuales
3. Los emisores, custodios o cambistas de monedas virtuales

1. TITULARES DEL PODER DE DISPOSICIÓN: INCLUSIÓN EN EL MODELO 720

Obligación de información. Se establece el deber de los obligados tributarios residentes en España de informar sobre las criptomonedas situadas en el extranjero, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas (que posibilitan mantener, almacenar y transferir las monedas virtuales) y respecto de las cuales se tenga el poder de disposición (*v. gr.*, en calidad de titular, beneficiario o autorizado) o la consideración de “titular real” (a los efectos del artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo).

En principio, y sujeto a su desarrollo por vía reglamentaria, entendemos que esta obligación se concretaría en la inclusión de las criptomonedas entre las categorías de bienes y derechos objeto de declaración en el **modelo 720**, aprobado mediante Orden HAP/72/2013, de 30 de enero.

Régimen sancionador. El incumplimiento de la obligación de informar sobre las criptomonedas tendrá la consideración de infracción muy grave y lleva aparejado el siguiente régimen sancionador:

- La falta de presentación o la presentación “*incompleta, inexacta o falsa*” se sanciona con una multa fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 10.000 euros.
- La presentación de la declaración informativa fuera de plazo, pero sin requerimiento previo de la Administración, se sanciona con una multa fija 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.
- La presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, se sanciona también con multa fija 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).

Estas infracciones y sanciones serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico y por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información, respectivamente.

Sin perjuicio del carácter general de esta obligación, la LGT prevé la posibilidad de que las leyes de los diversos tributos establezcan consecuencias específicas en caso de incumplimiento de la obligación de

información, como por ejemplo la controvertida calificación como ganancias patrimoniales no justificadas a los efectos del IRPF de aquellos bienes no declarados en el modelo 720.

2. CUSTODIOS: NUEVA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

Las personas o entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades no residentes que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros para mantener, almacenar o transferir monedas virtuales, tendrán que facilitar a la Administración tributaria información sobre la totalidad de las monedas virtuales que se mantengan custodiadas en los términos que se establezcan reglamentariamente.

La información comprenderá los saldos custodiados en cada moneda virtual y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.

Esta nueva obligación informativa, pendiente de desarrollo reglamentario, se introduce con efectos desde la entrada en vigor de la Ley.

3. EMISORES, CUSTODIOS, CAMBISTAS: NUEVA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

Se establece también una nueva obligación de información para las personas y entidades residentes en España y establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes criptomonedas; intermedien de cualquier forma en la realización de operaciones de cambio; proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales; o realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

La obligación de información recae sobre las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en criptomonedas en las que se haya intervenido. Sin perjuicio del desarrollo reglamentario, el contenido de la obligación de información comprenderá la relación nominal de sujetos intervinientes, con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, la clase y número de monedas virtuales, el precio de la operación y fecha de la operación.

Esta nueva obligación informativa, pendiente de desarrollo reglamentario, se introduce con efectos desde la entrada en vigor de la Ley.

5. ABOGADOS DE CONTACTO



David López Pombo
+34 915870936
david.lopez@uria.com



Miguel Bastida Peydro
+34 915860385
miguel.bastida@uria.com



Miguel Pérez Campos
+34 963529191
miguel.perez@uria.com



Darya Budova
+34 915860977
darya.budova@uria.com

OTRAS MEDIDAS ANTIFRAUDE DE CARÁCTER SECTORIAL

Otras novedades introducidas por la Ley con un marcado acento antifraude y que, por su carácter sectorial, no hemos tratado en otros apartados son los cambios que se introducen en:

1. La regulación del juego
2. La regulación del contrabando
3. La regulación del tabaco crudo

1. CAMBIOS EN LA REGULACIÓN DEL JUEGO

Se introducen medidas de diverso calado en la prevención y lucha del fraude en este ámbito.

Así, se introducen medidas contra la manipulación de las competiciones deportivas y para combatir el fraude en las apuestas deportivas; se amplía el ámbito subjetivo de los potenciales destinatarios de requerimientos de información cursados por la autoridad encargada de la regulación del juego; se impone la obligación de elaborar un manual específico de prevención del fraude a los operadores de juego; se establece de forma expresa el deber de colaboración con la AEAT de la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles; se prevé la publicación en la web de la autoridad encargada de la regulación del juego de información sobre el juego no autorizado; y se refuerza, asimismo, el régimen sancionador aplicable a operadores, proveedores o intermediarios.

2. CAMBIOS EN LA REGULACIÓN DEL CONTRABANDO

Se introducen modificaciones en la Ley Orgánica 1271995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, para permitir que las conductas tipificadas como contrabando puedan ser sancionadas como infracción administrativa cuando no son constitutivas de delito y se explicita que el elemento subjetivo de la infracción puede existir en conductas culposas con cualquier grado de negligencia.

3. CAMBIOS EN LA REGULACIÓN DEL TABACO CRUDO

Para evitar la fabricación clandestina de labores del tabaco sujeto a imposición aprovechando el hecho de que el tabaco crudo no está sujeto al impuesto, se establecen —con efectos desde el 1 de enero de 2022— obligaciones registrales, contables y de información para los operadores de tabaco crudo, se regulan las facultades de los órganos de control y se establece un régimen sancionador específico.

Con efectos a partir de los tres meses desde la entrada en vigor de la Ley, se califican como género prohibido determinadas máquinas destinadas a la fabricación de labores de tabaco cuando sus adquirentes o poseedores no tengan la condición de operador autorizado.

4. ABOGADOS DE CONTACTO



Jesús López Tello
+34 915860385
jesus.lopeztello@uria.com



Miguel Cremades Schulz
+34 915860437
miguel.cremades@uria.com



Gloria Marín Benítez
+34 915860384
gloria.marin@uria.com



Guillermo Canalejo Lasarte
+34 915870942
guillermo.canalejo@uria.com

BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
LIMA
SANTIAGO DE CHILE

www.uria.com

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico
This newsletter provides general information and does not constitute legal advice