

Se publica la nueva Ley Antifraude

La ley, que entra en vigor al día siguiente de su publicación, incluye importantes cambios en varios impuestos. Entre otros, modifica en profundidad el régimen de transparencia fiscal internacional, sustituye el concepto “paraíso fiscal” por el de “jurisdicción no cooperativa” y fija un gravamen especial del 15% sobre los beneficios no distribuidos en el régimen de las SOCIMI. Además, introduce considerables modificaciones en la Ley General Tributaria y cambia las reglas sobre la valoración de inmuebles a efectos de diversos tributos.

El 10 de julio 2021 se ha publicado en el BOE la [Ley 11/2021, de 9 de julio](#), 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.

Su disposición final séptima prevé que la ley **entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, si bien se establecen reglas específicas en cuanto a determinados preceptos**, tal y como se expondrá de forma detallada a continuación.

1. Transparencia fiscal internacional (TFI)

1.1 En el Impuesto sobre Sociedades (IS)

Una de las novedades más relevantes en el ámbito del IS es la modificación de la normativa de TFI, con el fin de cumplir las previsiones de los artículos 7 y 8 de la **Directiva ATAD**¹, que debían haber sido transpuestas a nuestro ordenamiento antes del pasado 31 de diciembre de 2018.

La estructura del régimen de TFI (regulado en el artículo 100 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –LIS-) es similar a la actual, pero con significativas modificaciones. En concreto:

a. **Entidades holding**: Se incluyen dos medidas relevantes en relación con la imputación de determinados tipos de rentas (por ejemplo, dividendos) obtenidas a través de dichas entidades:

i. El apartado 1 del artículo 100 exige la **imputación obligatoria de ciertos tipos de rentas** de la entidad participada.

Esta imputación se debe realizar cuando se alcanza un determinado porcentaje de participación en la entidad no residente, siempre que esta

¹ 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.

satisfaga un impuesto (imputable a esas rentas) inferior al 75% del que corresponde de acuerdo con las normas del IS.

Entre las rentas a imputar, la norma incluye los dividendos y participaciones en beneficios y las rentas derivadas de la transmisión de participaciones.

Hasta ahora, este tipo de rentas no se tenían que imputar si procedían de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorgaran, al menos, un porcentaje del 5% del capital de la entidad participada durante, como mínimo, un período de un año; y siempre que (i) se dispusiera de la correspondiente organización de medios materiales y humanos para la dirección y gestión de la participación y (ii) la entidad participada no fuera patrimonial. La referida organización y los requisitos de participación se determinaban teniendo en cuenta todas las entidades del grupo.

Se elimina ahora esta excepción. Es decir, los dividendos y participaciones en el capital y las rentas derivadas de la transmisión se deberán imputar, en todo caso, si se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 100 (participación igual o superior al 50% y que el impuesto satisfecho por la entidad no residente por un impuesto idéntico o análogo al IS sea inferior al 75% del que habría correspondido en el IS).

- ii. Por otro lado, el apartado 2 del artículo 100 venía exigiendo hasta ahora la **imputación de todas las rentas de la entidad no residente** (es decir, no solo determinadas categorías de rentas) cuando esta no disponga de una organización de medios materiales y humanos para la realización de su actividad.

No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, se establecía una excepción similar a la expuesta en el apartado anterior, en función de la participación y de la forma de gestión de dicha participación.

La Ley Antifraude elimina también esta excepción. Es decir, si la entidad participada no tiene una organización de medios materiales y personales adecuada, se deberán imputar todas sus rentas, incluidos los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, sin excepción alguna para estas últimas.

b. Rentas no empresariales:

- i. **Nuevas rentas no empresariales:** Se regulan dos nuevos tipos de rentas no empresariales (es decir, aquellas que se deben imputar cuando se cumplen los requisitos del artículo 100.1) en las letras g) y h) del apartado 3 del artículo 100.

En concreto, se trata de (i) las rentas de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades

financieras realizadas con partes no vinculadas (excepto cuando la actividad en cuestión se pueda considerar como empresarial), y (ii) las rentas derivadas de operaciones vinculadas con no residentes o establecimientos permanentes en las que estos últimos añaden un “valor económico escaso o nulo”.

- ii. **Rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes vinculadas**: Hasta ahora, estas rentas debían ser imputadas solo si excedían del 50% de los ingresos de la entidad participada. Se modifica ahora este umbral, de forma que la imputación será obligatoria si las operaciones con terceros no suponen, al menos, dos tercios del total de los ingresos de la entidad participada.
- c. **Establecimientos permanentes**: Se extiende el ámbito objetivo del régimen a las rentas no empresariales obtenidas a través de establecimientos permanentes en el extranjero que hayan soportado un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS inferior al 75% del que habría correspondido en España.
- d. **Base imponible / dividendos**: La norma continúa excluyendo de la base imponible los dividendos correspondientes a rentas previamente imputadas por aplicación del régimen de TFI, o incrementando el coste de adquisición de las participaciones en las entidades no residentes en caso de que no se distribuyan rentas imputadas (párrafos 9 y 11 del nuevo artículo 100); pero se mantiene esta exclusión o el incremento citados solo por el 95% de los referidos dividendos o rentas imputadas no distribuidas, en línea con la reciente modificación del artículo 21.10 de la LIS (en virtud de la cual, la exención de dividendos y ganancias por la transmisión de participaciones alcanza solo al 95% de dichas rentas).
- e. Por último, se modifica la **cláusula de escape** del apartado 15 del artículo 100 para las entidades participadas residentes (o establecimientos permanentes sitos) en la Unión Europea (**UE**) (ahora también en el Espacio Económico Europeo –**EEE**), que hasta ahora exigía que (i) la constitución y operativa de la entidad participada respondiera a motivos económicos válidos, y que (ii) se realizaran actividades económicas o se fuese una Institución de Inversión Colectiva (**IIC**) regulada en la Directiva UCITS. La Ley Antifraude elimina la referencia a la constitución y operativa, quedando como única exigencia la realización de actividades económicas.

De acuerdo con la disposición final séptima, estas modificaciones tendrán **efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021**.

1.2 En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Se introducen las modificaciones pertinentes para adaptar el régimen de TFI a lo establecido para el IS, según se acaba de describir, con los lógicos ajustes

derivados de la distinta legislación aplicable y de las diferencias en la estructura del impuesto, por ejemplo, en lo que se refiere a las deducciones de la cuota.

2. Jurisdicciones no cooperativas

Se sustituye el concepto “paraíso fiscal” por el de “jurisdicción no cooperativa”, que alcanzará a cualquier jurisdicción incluida en el listado que se apruebe mediante la correspondiente orden ministerial. En tanto esta no sea aprobada, se atenderá a lo establecido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio de 1991.

En relación con el nuevo concepto, destacan los siguientes aspectos:

- a. **Compatibilidad con los convenios de doble imposición:** Se prevé la compatibilidad del concepto de jurisdicción no cooperativa con la existencia de un convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y dicha jurisdicción, en la medida en que se respeten las disposiciones del convenio.
- b. **Actualización del listado:** El listado se podrá actualizar para incluir o excluir jurisdicciones, en atención a los criterios de los grupos de trabajo de la UE o de la OCDE (el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial y el Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE, respectivamente), o en función de los siguientes tres criterios:
 - i. La transparencia fiscal de la jurisdicción en cuestión, para lo que se atenderá a:
 - Si existe una normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley General Tributaria (**LGT**).
 - Si existe un intercambio efectivo de información con España.
 - El resultado de las evaluaciones inter pares del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE.
 - Si existe un intercambio de información efectivo en relación con el titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.
 - ii. Si dichos países facilitan la celebración o existencia de instrumentos o sociedades extraterritoriales que atraigan beneficios que no reflejen una actividad económica real (los popularmente conocidos como regímenes offshore).
 - iii. La baja o nula tributación en dichas jurisdicciones. Este requisito se entenderá cumplido cuando se aplique un nivel impositivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España,

por un impuesto idéntico o análogo al IRPF, el IS o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (**IRNR**).

La definición de impuesto idéntico o análogo es similar a la existente hasta ahora, con la diferencia de las contribuciones a la Seguridad Social, hasta ahora excluidas.

3. **Imposición de salida ('exit tax'). Limitación a cinco años de los aplazamientos y fraccionamientos por traslados o transferencias a Estados de la UE o del EEE**

3.1 IS

El régimen vigente hasta ahora (artículo 19.1 de la LIS) prevé la posibilidad de que, a solicitud del contribuyente, el pago del impuesto de salida (integración de la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales de la entidad que traslada su residencia fuera de España) sea aplazado hasta la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales, cuando el traslado de elementos patrimoniales tenga como destino un Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información. En estos supuestos, se devengan intereses de demora y se deben constituir garantías según el régimen previsto en la LGT para los casos de aplazamiento de la deuda.

No obstante, con motivo de la transposición de la Directiva ATAD y con efectos **para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021**, el contribuyente que se encuentre en alguno de los supuestos anteriores únicamente podrá optar por fraccionar el pago del referido impuesto de salida (cuyo cómputo no varía) por quintas partes anuales iguales; con devengo, como hasta ahora, de intereses de demora y la obligación de constituir garantías para dicho fraccionamiento, cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

El ejercicio de la opción se deberá realizar en la declaración del impuesto del período que concluya con ocasión del cambio de residencia. El pago de la primera fracción se deberá efectuar en el plazo voluntario de dicha declaración; y el vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes (junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas) se producirá de forma sucesiva transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al último período impositivo.

Ese fraccionamiento del pago por quintas partes perderá su vigencia en los siguientes supuestos:

- a. Cuando los elementos patrimoniales afectados sean transmitidos a terceros.
- b. Cuando los elementos patrimoniales afectados se trasladen a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE.

- c. Cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE.
- d. Cuando el contribuyente esté en liquidación o incurso en un procedimiento de ejecución colectiva (concurso o cualquier procedimiento equivalente).
- e. Cuando el contribuyente no efectúe el ingreso en el plazo previsto en el fraccionamiento.

En los dos primeros supuestos (i.e. traslado de elementos patrimoniales a terceros o fuera de la UE o del EEE), si el traslado es parcial, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional del impuesto de salida devengado respecto de los elementos efectivamente trasladados.

En función de los distintos supuestos de pérdida (total o parcial) del fraccionamiento, la norma prevé la exigencia de intereses de demora y, en su caso, del recargo de apremio, en los casos en que no se ingrese la deuda en los plazos de ingreso voluntario o de un mes desde la pérdida de vigencia del fraccionamiento, según los casos.

Para evitar supuestos de doble imposición, la norma prevé que, en el caso de cambio de residencia o transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva ATAD, hayan sido objeto de un impuesto de salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por el Estado miembro de salida tenga la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado (que, en su caso, deberá prevalecer).

Como excepción a todo lo anterior, no se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos 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 dichos activos se transferirán de nuevo a España para su afectación a un establecimiento permanente situado en España en el plazo máximo de un año.

3.2 IRNR

En el régimen vigente a efectos del IRNR (artículo 18.5 del Texto Refundido de la Ley del IRNR –**LIRNR**–, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), son únicamente dos los supuestos que obligan a integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales:

- a. Cuando los elementos patrimoniales estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa en su actividad.
- b. Cuando los elementos patrimoniales que están afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español, sean transferidos al extranjero.

No obstante, con motivo de la transposición de la Directiva ATAD, se incluye en la Ley Antifraude un tercer supuesto: que los elementos patrimoniales estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español y este traslade su actividad al extranjero.

Como en el IS, se mantiene la posibilidad de aplazar o fraccionar la deuda cuando el traslado o transferencia se efectúe a la UE o al EEE, por quintas partes anuales iguales.

La opción se realizará en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo en el que tenga lugar la transferencia de activos o al concluido con ocasión del traslado de actividad, según los casos; previendo la Ley las mismas reglas que en el IS en relación con el pago de la primera fracción y el vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes.

También se establecen las mismas reglas en cuanto a la exigencia de intereses de demora y a la obligación de constituir garantías cuando se opte por el fraccionamiento (aunque solo cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado).

El referido fraccionamiento no será posible, no obstante, cuando el impuesto deba ser pagado con motivo del cese de la actividad por el establecimiento permanente (supuesto del artículo 18.5.a) de la ley).

Los supuestos de pérdida de vigencia del fraccionamiento son los mismos que los contemplados para el IS. Es decir, el fraccionamiento perderá su vigencia cuando la actividad realizada por el establecimiento permanente se traslade con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE, así como en los supuestos de transmisión de los elementos patrimoniales a terceros, situación concursal o falta de ingreso de los plazos anteriores.

Además, en línea con lo dispuesto para el IS:

- a. En los supuestos de (i) transmisión de los elementos patrimoniales a terceros, o (ii) traslado de los elementos patrimoniales con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE, si el traslado es parcial, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional del impuesto de salida de dichos elementos efectivamente trasladados.
- b. Se prevé la exigencia de intereses de demora y, en su caso, del recargo de apremio, en los casos en que no se ingrese la deuda en los plazos de ingreso voluntario o de un mes desde la pérdida de vigencia del fraccionamiento, según los casos.
- c. En el caso de transferencia a España de elementos patrimoniales o del traslado de actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva ATAD, hayan sido objeto de un impuesto de salida en un Estado miembro de la UE, 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 (que se presume que prevalecerá, a estos efectos).

- d. No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén 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 los activos deben volver a territorio español para su afectación a un establecimiento permanente en el plazo máximo de un año.

Por último, en el régimen actual (artículo 20.2 del TRLIRNR) se establece que se entenderá concluido el período impositivo de los establecimientos permanentes en los siguientes supuestos:

- a. Cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente.
- b. Cuando se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad.
- c. Cuando la casa central traslade su residencia.
- d. Cuando fallezca su titular.

La Ley Antifraude incluye un nuevo supuesto para entender concluido el período impositivo: cuando el establecimiento permanente traslade su actividad al extranjero.

4. Modificaciones en la valoración de bienes a efectos tributarios

Se sustituyen las referencias de la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (**ITPyAJD**) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (**ISD**) al concepto de “valor real” por la de “valor”.

En general, se considerará “valor” de los bienes o derechos su “valor de mercado”, con las especialidades que se exponen más adelante. En el caso de inmuebles, su valor será el “valor de referencia” previsto en la normativa del Catastro inmobiliario. Y, en todo caso, para la determinación de la base imponible, prevalecerá el “valor declarado” por los interesados cuando sea superior al valor de mercado o de referencia.

A continuación, se resumen estas modificaciones.

4.1 Modificaciones en el ISD

Las modificaciones se incorporan en el artículo 9 de la Ley del ISD (Ley 29/1987, de 18 de diciembre), relativo a la base imponible del impuesto, en el que, por una

parte, se elimina la referencia a valor real (apartado 1) y, por otra, se prevé (en los nuevos apartados 2, 3, 4 y 5) lo siguiente:

- a. Como regla general, se considerará “valor” de los bienes su “valor de mercado”, que se define como el precio más probable por el cual se podría vender un bien libre de cargas entre partes independientes.
- b. Este valor de mercado constituirá la base imponible del impuesto, salvo que el valor declarado por los interesados sea superior, en cuyo caso se tomará esta magnitud.
- c. Para los inmuebles, su valor será el de referencia previsto en la normativa del Catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto. Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible será la mayor entre el valor declarado por los interesados y el valor de mercado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.
- d. El valor de referencia se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que, en su caso, realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación (conforme a los procedimientos regulados en la LGT).

En este caso, la Administración tributaria resolverá, previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratificará o corregirá el valor del inmueble (a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios). También se emitirá este mismo informe preceptivo y vinculante cuando lo solicite la Administración tributaria como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

El contenido del informe deberá motivar el valor de referencia mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación, aprobados en dicha resolución.

En consonancia con lo anterior, se modifican igualmente los artículos 12, 16 y 18 de la Ley del ISD, a fin de sustituir el término de “valor real” por el de “valor”, en los preceptos relativos a las cargas deducibles en las adquisiciones mortis causa e inter vivos y a la comprobación de valores, respectivamente.

Además, se establece la imposibilidad de que la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de valores en relación con bienes inmuebles cuando el contribuyente tome como base imponible el valor de referencia o declare un valor superior.

4.2 Modificaciones en el ITPyAJD

La base imponible de las distintas modalidades del ITPyAJD no se determinará ya por el “valor real” de los bienes o derechos adquiridos, sino por su “valor”, que será el “valor de mercado” o el “valor de referencia”, según el caso.

A estos efectos:

- a. Se modifica el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) para establecer que la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (**TPO**) será el “valor” del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

Se considerará como “valor” de los bienes y derechos su “valor de mercado”, salvo que el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos sean superiores, en cuyo caso se deberá tomar el mayor de todos estos valores como base imponible del TPO.

Será “valor de mercado” el precio más probable por el que se podría vender el bien o derecho (libre de cargas) entre partes independientes. En el caso específico de bienes inmuebles, se deberá acudir (salvo prueba en contrario) al “valor de referencia” previsto en la normativa del catastro inmobiliario.

Como ocurre en el ISD, en caso de que no exista “valor de referencia” o no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible del TPO será, sin perjuicio de la posible comprobación administrativa, la mayor de las siguientes magnitudes: (i) el valor declarado por los interesados, (ii) el precio o contraprestación pactada o (iii) el valor de mercado.

Las reglas de impugnación del valor de referencia son similares a las expuestas a efectos del ISD.

- b. En el mismo sentido se modifican los artículos 13.3 (base imponible del TPO en las concesiones), 17.1 (base imponible del TPO en la transmisión de créditos o derechos a cambio de bienes inmuebles en construcción), 25, apartados 2 y 4 (base imponible en la modalidad de Operaciones Societarias –**OS**–); y 30.1 (base imponible en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales).

Y el mismo tipo de modificación se realiza en el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

- c. Se modifica el artículo 46, al igual que sucedía en el ISD, para establecer la imposibilidad de que la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de valores en relación con bienes inmuebles, cuando el contribuyente tome como base imponible el valor de referencia o declare un valor superior.

4.3 Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Base imponible en el caso de inmuebles

Hasta ahora, los bienes inmuebles se debían valorar a efectos del IP por el mayor entre (i) el valor catastral, (ii) el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, y (iii) el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Ahora, el segundo de los valores se referirá al “determinado o comprobado” por la Administración.

4.4 **Valor de referencia a efectos catastrales y procedimiento de subsanación de discrepancias**

Las medidas anteriores van acompañadas de la revisión de la regulación del “valor de referencia” de la Dirección General del Catastro.

En concreto, se modifica la disposición final tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (**TRLCI**), en la que se establecen las reglas para el cálculo de este nuevo “valor de referencia” de los inmuebles que, objetivamente y con el límite del valor de mercado, se calculará a partir de los precios comunicados por los fedatarios públicos en transacciones inmobiliarias.

La Dirección General del Catastro publicará anualmente un informe del mercado inmobiliario con las conclusiones del análisis de los datos de las transacciones anteriores y un mapa de valores, delimitando las zonas homogéneas y asignando módulos de valor medio de productos representativos. Igualmente, aprobará una resolución, que deberá ser publicada en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que tenga que surtir efecto, que contenga los elementos para la determinación del “valor de referencia” de cada inmueble, atendiendo al módulo de valor medio y a los factores de minoración que serán desarrollados reglamentariamente.

Por último, mediante orden ministerial, se fijará un factor de minoración de los valores para bienes de una misma clase, a efectos de asegurar que el “valor de referencia” no supera el valor de mercado.

Cabe apuntar que, si bien se trata de una regulación que desarrolla el concepto de “valor de referencia” ya incorporado al TRLCI mediante la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, la modificación se sigue remitiendo, dos años después, a un régimen transitorio en lo que respecta a la aplicación de los módulos de valor medio.

Así, en la disposición transitoria novena (“Régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble”), se prevén las normas transitorias para calcular el “valor de referencia” de los inmuebles, en tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario. La Dirección General del Catastro deberá aprobar, con base en el informe anual del mercado inmobiliario, la resolución en la que defina los ámbitos de aplicación de los módulos básicos de suelo y construcción, concretando los criterios y las reglas de cálculo de dichos módulos, de los valores de suelo de cada zona, costes de construcción y campos de aplicación de los coeficientes correctores correspondientes que, para inmuebles urbanos, se deberán ajustar a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral.

En materia catastral, finalmente, se modifica el **procedimiento de subsanación de discrepancias**.

Este procedimiento catastral, previsto en el artículo 18 del TRLCI, se inicia de oficio cuando la Administración tiene conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral y la realidad inmobiliaria y esta no proviene de la falta de declaración o comunicación por el interesado.

La modificación contenida contempla que los efectos del procedimiento de subsanación se trasladen al momento en el que la Administración tributaria tiene constancia de la discrepancia entre la descripción catastral y la realidad, facilitando el ajuste entre ambas y evitando dilaciones de la Administración tributaria al tramitar el expediente que, en la actualidad, están perjudicando en muchas ocasiones a los contribuyentes.

5. Tributación de los seguros de vida

Se introducen modificaciones en la tributación de los seguros de vida en el IRPF y en el IP.

5.1 En el IRPF: Seguros sobre la vida en los que el tomador asume el riesgo de inversión

De acuerdo con el artículo 14.2.h) de la Ley del IRPF, en los contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, se imputará como rendimiento del capital mobiliario de cada período impositivo la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al inicio de cada ejercicio. No obstante, esta regla de imputación temporal no resulta de aplicación cuando se cumplan ciertos requisitos, entre otros, los siguientes:

- a. Que la inversión de las provisiones se efectúe en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados (Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre), con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.
- b. Que las inversiones de cada conjunto de activos cumplan los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, su Reglamento y las demás normas que se dicten en desarrollo de aquella.

Estas referencias a la normativa aseguradora habían quedado desactualizadas. La actual normativa aseguradora no regula límites expresos de diversificación y dispersión y las normas sobre inversiones de entidades aseguradoras se regulan en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

Por este motivo, se sustituyen los requisitos anteriormente citados por los regulados en este último precepto.

Además, se actualiza la referencia normativa a la Directiva 2009/65/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM).

5.2 En el IP

5.2.1 Seguros de vida en los que no se regula el derecho de rescate

Habitualmente, los seguros de vida que tienen un componente de ahorro recogen la posibilidad de que el tomador del seguro tenga el derecho de rescate sobre el valor de la inversión. No obstante, pueden existir casos en los que el tomador no tenga derecho de rescate en la fecha de devengo del impuesto.

El artículo 17.uno de la Ley del IP (Ley 19/1991, de 6 de junio) establece que los seguros se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del impuesto.

Para evitar supuestos de desimposición, se modifica el referido artículo 17.uno para contemplar que, en aquellos supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el rescate total en la fecha de devengo del impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha. Sin embargo, esta regla no se aplicará a los contratos de seguro temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez y otras garantías complementarias de riesgo.

5.2.2 Rentas temporales y vitalicias

La base imponible en las rentas temporales y vitalicias se cuantifica en la actualidad por el valor actual de las rentas, según el artículo 17.dos de la ley.

Sin embargo, en los contratos de seguro de vida cuya contraprestación se recibe en forma de renta, puede suceder que esta no incorpore totalmente la devolución del capital aportado, por ejemplo, cuando el seguro prevé, además de la percepción de una renta, una prestación adicional para el caso de fallecimiento.

En estas circunstancias, la aplicación de la regla del artículo 17.dos determinaría la inclusión en la base imponible del impuesto de un valor más bajo al que corresponde a los derechos económicos totales derivados del contrato de seguro.

Para solventar esta situación, se prevé ahora que, cuando se perciban rentas, temporales o vitalicias, procedentes de un seguro de vida, estas se computarán por su valor de rescate a la fecha de devengo del impuesto y, en su defecto, por la provisión matemática a la citada fecha.

6. Tributación de los pactos sucesorios

Se introducen modificaciones en la tributación de los pactos sucesorios en el IRPF y en el ISD.

6.1 En el IRPF

Hasta la fecha, en los contratos o pactos sucesorios con pacto de presente, se entendía que:

- a. No se producía ganancia o pérdida patrimonial para el transmitente (como si los bienes se hubieran adquirido por herencia).
- b. El adquirente actualizaba el valor de los activos recibidos. En consecuencia, en la posterior transmisión de los activos por el beneficiado en el pacto sucesorio, solo se tributaba por la plusvalía generada desde la adquisición de los bienes en virtud del pacto sucesorio.

Se establece ahora que el adquirente en virtud de pacto sucesorio se deberá subrogar en el valor y fecha de adquisición de los bienes en el titular original, en aquellos casos en que transmita los bienes recibidos en el transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del titular original, si fuera anterior. De este modo, se somete a tributación la ganancia patrimonial generada desde la adquisición inicial del bien hasta su transmisión mediante pacto o contrato sucesorio.

Esta modificación solo será aplicable a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley Antifraude.

6.2 En el ISD

Se modifica el artículo 30 de la LISD, que regula la acumulación de donaciones, para incluir, como nuevo supuesto de acumulación, las adquisiciones producidas como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas.

7. IIC cotizadas (ETF) - Extensión del tratamiento de los ETF españoles o cotizados en la bolsa española a los ETF que coticen únicamente en bolsas extranjeras

La Ley del IRPF establece un tratamiento diferenciado para los fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés), respecto del aplicable a las restantes IIC. Este tratamiento diferenciado consiste en excluir a los ETF de la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento por reinversión (conocido como “régimen de traspasos”), así como de practicar retención respecto de las rentas que deriven de su transmisión.

Estas especialidades resultan aplicables a los ETF españoles (regulados en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio) y a los ETF extranjeros armonizados cotizados en la bolsa española.

No obstante, la Dirección General de Tributos concluyó, en su resolución V4596-16, que los ETF extranjeros armonizados, inscritos y comercializados en España, pero que cotizaran únicamente en bolsas extranjeras, podrían aplicar el régimen de traspasos si cumplían con los requisitos y procedimientos necesarios para ello, en cuyo caso las ganancias patrimoniales obtenidas no estarían sujetas a retención o ingreso a cuenta.

La reforma excluye ahora la posibilidad de aplicar el régimen de traspasos respecto de ETF análogos a los ETF españoles, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

Se establece, no obstante, un régimen transitorio que permite aplicar el régimen de traspasos a los ETF no cotizados en España adquiridos antes de 1 de enero de 2022, siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de otros ETFs similares.

8. **Sociedades de inversión de capital variable (SICAV): Nuevos requisitos para aplicar el tipo reducido del 1% y régimen transitorio aplicable a su liquidación y disolución**

Se reforma el artículo 29.4.a) de la LIS, que establece la aplicación de un tipo del 1% a las SICAV que cumplan con el número mínimo de accionistas requerido en su normativa regulatoria (con carácter general, 100 accionistas).

En primer lugar, se establecen unas nuevas reglas para determinar el número mínimo de accionistas, aplicables a partir de 1 de enero de 2022:

- a. Se computarán solo los accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros (determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones). Además, en caso de SICAVs por compartimentos, para determinar el número mínimo de accionistas de cada compartimento se computará exclusivamente a quienes sean titulares de acciones por importe igual o superior a 12.500 euros.
- b. El requisito relativo al número mínimo de accionistas se deberá cumplir durante al menos las tres cuartas partes del período impositivo.

Se excluyen de estas nuevas reglas a las sociedades de inversión libre (SIL), a las sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras IIC (*Master-Feeder*) y a los ETFs.

Además, se otorga a la Administración tributaria competencia para comprobar el cumplimiento de las nuevas reglas para determinar el número mínimo de accionistas.

Esta modificación va acompañada de un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación durante el año 2022 y realicen dentro de los seis meses posteriores todos los actos necesarios hasta su cancelación registral. Este régimen fiscal especial consiste en lo siguiente:

- a. La disolución quedará exenta de la modalidad de OS del ITPyAJD.
- b. La SICAV podrá seguir aplicando el tipo reducido del 1% sin cumplir los nuevos requisitos desde 1 de enero de 2022 hasta la fecha de la cancelación registral.
- c. No tributará en el socio la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto en la liquidación de la SICAV (tanto si se trata de persona física o jurídica residente en España, como si es una persona o entidad no residente), siempre que se reinvertan el dinero o los bienes recibidos en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en IIC españolas (fondos de inversión de carácter financiero o SICAV que cumplan con los nuevos requisitos). Las acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la SICAV objeto de liquidación.

La norma no permite la reinversión parcial, pero sí permite que la reinversión se realice en una o varias IIC durante el plazo de reinversión, que será de siete meses desde la finalización del plazo para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación.

Bajo estas circunstancias, y cumpliendo el resto de obligaciones formales que se establecen para la reinversión, el socio quedaría exonerado de la obligación de practicar pagos a cuenta de su correspondiente impuesto personal sobre las rentas derivadas de la liquidación.

- d. Estarán exentas del Impuesto sobre las Transacciones Financieras las adquisiciones de acciones sujetas a este impuesto, que tuvieran lugar como consecuencia de la disolución con liquidación y reinversión, siempre que se reinvierta con los mismos requisitos ya expuestos en la letra anterior.

9. Tributación de las SOCIMI

Con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, se modifica el apartado 4 del artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (**SOCIMI**).

En concreto, se introduce un gravamen especial del 15% sobre el importe del beneficio obtenido en el ejercicio que no se distribuya, en la parte que proceda de:

- a. Rentas que no hayan tributado al tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.
- b. Rentas que no deriven de la transmisión de activos aptos, una vez transcurrido el período de mantenimiento de tres años, que hayan sido acogidos al período de reinversión de tres años previsto en el artículo 6.1.b) de la referida ley.

Recordemos que este artículo 6.1.b) prevé un porcentaje mínimo de distribución del 50% de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y acciones o participaciones en entidades aptas a efectos del régimen de SOCIMI, mantenidos al menos tres años, siempre que el restante 50% se reinvierta en activos aptos dentro del plazo de los tres años posteriores a la fecha de transmisión.

Este gravamen especial tendrá la consideración de cuota del IS y se devengará el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio por la junta general de accionistas u órgano equivalente. La autoliquidación e ingreso del gravamen se deberá efectuar en un plazo de dos meses desde el devengo, mediante el modelo y en la forma que serán aprobados al efecto.

Las obligaciones de información en la memoria de las cuentas anuales se modifican para adaptarlas a la introducción de este gravamen especial. En concreto, se introduce la obligación de distinguir, dentro de cada concepto, la parte que procede de rentas sujetas al tipo de gravamen del 15%.

10. ISD e IP: Equiparación del tratamiento de los ciudadanos de terceros países respecto a los ciudadanos españoles, de la UE o del EEE

- a. En el ISD, se aplica la norma autonómica que corresponda según si se trata de una transmisión inter vivos o mortis causa. Por ejemplo, si se trata de una herencia, se aplicará la norma de la comunidad autónoma en la que residía el causante, y si se trata de una donación, la de la comunidad autónoma en la que resida el donatario o la de localización del inmueble, en caso de donación inmobiliaria.

Tradicionalmente, sin embargo, se aplicaba la normativa estatal en lugar de una normativa autonómica, cuando se trataba de no residentes en España, lo que podía resultar discriminatorio, porque algunas normativas autonómicas prevén un tratamiento más favorable que la estatal.

La diferenciación en el tratamiento entre residentes y no residentes comenzó a desaparecer con la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la UE el

3 de septiembre de 2014. En ella, el tribunal sentenció que la diferencia de trato a ciudadanos residentes en otros Estados de la UE suponía una restricción a la libre circulación de capitales y, por tanto, era contraria al Tratado de Funcionamiento de la UE.

Tras esta sentencia, el legislador español modificó la Ley del ISD mediante la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, finalizando con la discriminación a los residentes en la UE y también a los residentes en el EEE respecto a los residentes en España, pero no eliminó dicha discriminación para los residentes en terceros Estados.

Finalmente, el Tribunal Supremo concluyó en diversas sentencias (entre otras, en la sentencia 242/18, de 19 de febrero de 2018), que se deben extender los efectos del principio de libre circulación de capitales a los terceros Estados, de tal forma que los sujetos pasivos que residan fuera de la UE o del EEE se puedan beneficiar de las mismas bonificaciones autonómicas que los residentes en España, en la UE y en el EEE.

En aplicación de este criterio, la Ley Antifraude modifica la Disposición Adicional Segunda de la Ley del ISD para extender su ámbito de aplicación a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE o en un tercer Estado.

- b. En el IP, se acabó con la discriminación a los ciudadanos residentes en la UE o el EEE mediante la citada Ley 26/2014, de 27 de noviembre y ahora, en la Ley Antifraude, se extiende el tratamiento a todos los no residentes en España. Conforme a ello, los no residentes tendrán derecho a aplicar la norma de la Comunidad Autónoma en la que radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que sean titulares, por los que haya que declarar el impuesto.

11. Tributación indirecta en las transmisiones por empresarios y profesionales y en las transmisiones de negocios

11.1 Transmisiones efectuadas por empresarios o profesionales

Se aclara que no estarán sujetas a TPO las operaciones reguladas en la normativa del ITPyAJD cuando los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de una actividad económica, con independencia de la condición del adquirente de los bienes o derechos.

11.2 Transmisión de negocios

El artículo 7 de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) establecía inicialmente que no estaba sujeta a IVA la transmisión de la “totalidad del patrimonio empresarial” del sujeto pasivo. Paralelamente, el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD establecía que estaría sujeta a TPO la transmisión de inmuebles que formaran parte de la totalidad del patrimonio empresarial.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, modificó el referido artículo 7 de la Ley del IVA, estableciendo que el supuesto de no sujeción se refería a las transmisiones de elementos corporales y, en su caso, incorporales, que formen parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo y constituyan o sean susceptibles de constituir una “unidad económica autónoma” en el transmitente (i.e. esto es, un negocio en funcionamiento).

El concepto de “unidad económica autónoma” hace referencia a una universalidad de bienes susceptible de funcionar por sí mismos desde un punto de vista económico en el transmitente.

Sin embargo, tras esa modificación de la Ley de IVA, no se modificó el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD. Esta descoordinación entre ambos tributos ha llevado a plantear si la transmisión de una “unidad económica autónoma” efectuada por empresarios o profesionales (no sujeta a IVA), lo está a TPO cuando incluye inmuebles, a pesar de que no estemos ante la “transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial” (concepto al que se refiere el supuesto de sujeción en el ITPyAJD). La posición administrativa y de algunos tribunales era favorable a la sujeción a TPO de este tipo de operaciones.

Ahora se modifica el referido artículo 7.5 de la Ley de ITPyAJD para indicar expresamente que las transmisiones de inmuebles en operaciones no sujetas a IVA (es decir, cuando se transmite una unidad económica autónoma) estarán sujetas a TPO, sin necesidad de que se trate de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del transmitente.

12. Limitación a los pagos en efectivo

Se modifican varios apartados del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude:

- a. Se establece una disminución del límite general de pago en efectivo de 2.500 a 1.000 euros.
- b. En concordancia con la Directiva (UE) 2015/849, de 20 de mayo de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, se disminuye el límite de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el supuesto de las personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España.
- c. Se modifica la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo con el objetivo de adecuarlo al marco normativo que resulta de las Leyes 39/2015, de 1 de octubre, y 40/2015, de 1 de octubre (relativas al Procedimiento Administrativo Común y al Régimen Jurídico del Sector Público), incorporando las siguientes precisiones:

- i. Se establece una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del 25% de la base de la sanción, que será la cuantía pagada en efectivo.
- ii. Se recogen las especialidades de este procedimiento sancionador, entre las que destaca la reducción del 50% del importe de la sanción en caso de que se pague en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero previo a la notificación de la resolución. Se asimila así al régimen de reducción de multas regulado en la normativa sancionadora de tráfico.
- iii. Se fija un plazo de duración del procedimiento de seis meses (que difiere del plazo de tres meses que, con carácter general, se establece para el procedimiento administrativo ordinario).

Estas modificaciones se aplicarán a todos aquellos **pagos que se efectúen a partir de la entrada en vigor de la ley**, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

En cuanto a **las modificaciones del procedimiento sancionador, se especifica que el nuevo régimen será de aplicación a aquellos procedimientos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la ley. No obstante, la reducción del 50% del importe de la sanción en caso de pago se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable** para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.

También se aplicará la citada reducción del 50% cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que, desde la entrada en vigor de la ley y antes de 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración competente el desistimiento del recurso interpuesto contra la sanción; y b) que, en el plazo voluntario abierto con la notificación que realice la Administración tras el desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

13. Monedas virtuales-obligaciones de información

Con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imponibles relativos a las monedas virtuales, se establecen nuevas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria referidas a la tenencia y operativa (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) con las mencionadas monedas. Además, se incluyen estas monedas en la declaración de bienes y derechos en el extranjero.

13.1 Obligaciones de información sobre la operativa con monedas virtuales

- a.** Objeto de la información: Se deberá informar de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos).
- b.** Sujetos obligados: La obligación de información correrá a cargo de:
 - i.** Las personas y entidades residentes en España y establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas y para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad.
 - ii.** Las siguientes personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español:
 - Quienes proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones.
 - Quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales (denominadas ICO), respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.
- c.** Datos a suministrar: La información comprenderá:
 - i.** La relación nominal de sujetos intervenientes en las operaciones, con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal.
 - ii.** Clase y número de monedas virtuales transmitidos.
 - iii.** Precio y fecha de la operación.

13.2 Declaración de bienes y derechos en el extranjero

- a.** Objeto de la información: Se deberá informar en la declaración de bienes y derechos en el extranjero sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero y custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros y para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.
- b.** Sujetos obligados: La obligación de información correrá a cargo de quienes tengan la condición de titular, beneficiario o autorizado o que, de alguna otra forma, tengan el poder de disposición sobre monedas virtuales; y de los titulares reales, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de

la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

- c. Régimen sancionador. El incumplimiento de esta obligación se sancionará con:
 - i. 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 se hubiera debido incluir en la declaración o que hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
 - ii. Multa pecuniaria 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; o cuando se haya presentado la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

14. Modificaciones en la LGT

En la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) se introducen numerosas modificaciones, que se resumen a continuación:

14.1 Sistemas informáticos: nuevas obligaciones formales y régimen sancionador asociado a su incumplimiento

Se introduce una nueva obligación formal consistente en que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación.

En concordancia con esta nueva obligación, se establece un régimen sancionador específico. En concreto:

- a. Se tipifica como nueva infracción la fabricación, producción y comercialización de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.
- b. Se establecen varias circunstancias que supondrán la comisión de la infracción. Entre ellas, (i) que los sistemas informáticos permitan llevar contabilidades distintas, (ii) que permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas; (iii) que permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas o alterar aquéllas, o (iv) que no cumplan con las especificaciones técnicas que se señalan en la LGT.

También existirá infracción cuando no se certifiquen los sistemas fabricados, producidos o comercializados (en caso de que sea obligatorio).

- c. Las infracciones serán graves.
- d. La mayoría de las sanciones previstas oscilan entre los 50.000 y los 150.000 euros, por cada ejercicio económico.

Esta regulación requerirá, como complemento indispensable, de un desarrollo reglamentario en el que se incluyan las especificaciones técnicas correspondientes e incluso las cuestiones relativas a la homologación y certificación de tales sistemas y programas.

De acuerdo con la disposición final séptima, la nueva obligación, así como su régimen sancionador entrarán en vigor en el plazo **de tres meses desde la entrada en vigor general de la ley**.

14.2 Representación de personas o entidades no residentes

Se adecúa el régimen de representación de los no residentes al Derecho de la UE. En este sentido:

- a. No se exigirá que el representante del no residente haya de tener necesariamente domicilio en territorio español, con una remisión a lo que señale cada norma tributaria.
- b. Se suprime el carácter obligatorio del representante “cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria”.

14.3 Cambios en relación con el listado de deudores

Se introducen diversos cambios en el régimen de la lista de deudores tributarios:

- a. Se disminuye a 600.000 euros (antes 1 millón de euros) el importe cuya superación conlleva la inclusión en dicha lista.
- b. Se incluye expresamente en el listado de deudores, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios.
- c. Se aclara que el periodo en el que se deben satisfacer las deudas y sanciones tributarias para que no se consideren a los efectos de la inclusión en dicha lista es el plazo reglamentario de ingreso en periodo voluntario determinado por la norma, sin que ese periodo voluntario originario se pueda alargar, por ejemplo, por solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas en dicho plazo voluntario originario.
- d. Se contempla la posibilidad de exclusión de la lista de deudores tributarios a aquellos que hayan abonado íntegramente el importe pendiente de deudas y sanciones. A estos efectos, se tendrán en cuenta los pagos efectuados

hasta la finalización del periodo de alegaciones posterior a la comunicación de la inclusión en el listado.

En relación con la publicidad del listado en 2021, se tomará como fecha de referencia, no el 31 de diciembre de 2020 (fecha que resultaría de aplicar lo establecido en el artículo 95.4 de la LGT), sino el último día del mes inmediato posterior a aquel en el que se produzca la entrada en vigor de la Ley Antifraude, resultando de aplicación las modificaciones mencionadas en los puntos anteriores.

14.4 Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

Se modifica el régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo:

- a. Por un lado, del actual sistema de recargos del 5, 10 y 15% (para los 3, 6 y 12 primeros meses de retraso, respectivamente), sin intereses de demora, y del 20% a partir de doce meses (en cuyo caso se devengan, además, intereses de demora desde el fin de esos doce meses), se pasa al siguiente esquema:
 - i. Se girará un recargo creciente del 1% por cada mes completo de retraso (sin intereses de demora) hasta que haya transcurrido un periodo de doce meses de retraso.
 - ii. A partir del día siguiente del transcurso de los doce meses citados, además del devengo de un recargo del 15%, comenzará el devengo de intereses de demora.
- b. No se exigirán recargos a quien regularice su situación conforme a los criterios de una regularización administrativa previa (por el mismo concepto impositivo y bajo las mismas circunstancias, pero por otros períodos), siempre que se cumplan cuatro requisitos: (i) que la regularización voluntaria se realice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación previa, (ii) que se paguen las cantidades resultantes, (iii) que no se presente solicitud de rectificación ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación que dicte a esos efectos la Administración; y (iv) que la regularización administrativa previa no haya ido acompañada de sanción.

Estas modificaciones tendrán **efecto sobre los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley**, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y no hayan adquirido firmeza.

Por otro lado:

- a. Se precisa que el régimen de recargos no será de aplicación a las declaraciones aduaneras. Como pone de manifiesto la exposición de motivos, esta precisión resultaba necesaria a fin de aclarar que su aplicación

no resulta compatible con los intereses de demora regulados por la normativa aplicable para la deuda aduanera.

- b. Se establece la compatibilidad de los intereses de demora y los recargos por extemporaneidad en las devoluciones improcedentes (en contra de lo que venía concluyendo el TEAC en diversas resoluciones). En concreto, el interés de demora se exigirá cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente, salvo que voluntariamente regularice su situación tributaria, señalando que el devengo de intereses será plenamente compatible, en su caso, con los recargos por extemporaneidad conforme a las reglas generales que regulan dichos recargos.

14.5 Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios

Se incorporan diversas modificaciones en relación con la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, evitando así el impacto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la imposibilidad de efectuar registros sin una finalidad específica:

- a. La solicitud de autorización judicial para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido deberá estar debidamente justificada y motivar su finalidad, necesidad y proporcionalidad.
- b. Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial se podrán practicar antes del inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario y los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporte al órgano judicial competente para autorizar.
- c. En el marco de las funciones de la Inspección, se precisa que, cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, la solicitud de autorización judicial debe incorporar el acuerdo de entrada suscrito por la autoridad administrativa que resulte competente.

En consonancia con la modificación de la LGT, se modifica la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio) para otorgar a los juzgados de lo contencioso-administrativo la competencia en relación con las autorizaciones de entrada en domicilio y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos, aun con carácter previo a su inicio formal, cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.

14.6 Régimen sancionador tributario

Se introducen numerosas modificaciones en el régimen sancionador tributario (además de lo ya indicado en relación con la nueva obligación vinculada a los sistemas informáticos):

a. Sujetos infractores

Se incluye, entre los sujetos infractores, a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades de IVA. Se da así un tratamiento homogéneo a los sujetos infractores en los regímenes de grupos del IS y del IVA.

b. Sanciones en materia aduanera

Se eleva el importe mínimo de las sanciones (de 100 euros a 600 euros) en el caso de que las conductas infractoras (consistentes en no presentar autoliquidaciones o declaraciones o presentarlas de forma incorrecta, sin que se produzca perjuicio económico) se produzcan en relación con la declaración sumaria de entrada regulada en el Código Aduanero.

c. Reducciones de las sanciones

Se eleva la reducción de las sanciones derivadas de las actas con acuerdo del 50% al 65% y la de las sanciones en caso de pronto pago del 25% al 40%.

La reducción por conformidad con la regularización principal, sin embargo, se mantiene en el 30%.

Los nuevos porcentajes de reducción de las sanciones **se aplicarán a aquellas sanciones acordadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley**, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza.

También se aplicará la reducción por pronto pago del 40% (aun cuando hubiera sido recurrida la sanción o la liquidación de la que derive) si (i) se desiste del recurso o reclamación interpuesto (frente a la sanción y/o liquidación) antes del 1 de enero de 2022 y (ii) se paga el importe restante de la sanción en el período voluntario que se abra desde la notificación de la Administración tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento.

d. Procedimiento sancionador: plazo de inicio

Se amplía el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos, que pasa de tres a seis meses.

14.7 Otras modificaciones

Además de las modificaciones anteriores, destacan las siguientes:

- a. En relación con los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, se introduce la **prohibición de mecanismos extraordinarios de regularización fiscal** que puedan suponer una minoración de la deuda tributaria.
- b. Se modifica la regulación de los **intereses de demora a favor del obligado tributario**, a fin de reconocer de forma expresa que no se devengarán intereses en las **devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y de ingresos indebidos durante determinados períodos** (dilaciones no imputables a la Administración tributaria y períodos de extensión del plazo en el procedimiento inspector).
- c. Se añade un nuevo supuesto **de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras** durante la aplicación de determinados instrumentos (comunicaciones) dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado y las de los territorios forales en el ejercicio de dichas actuaciones.
- d. Para evitar que los **procedimientos de suspensión** con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de ellas, sean utilizados de forma fraudulenta, se incorpora la posibilidad de adoptar **medidas cautelares** durante su tramitación.
- e. Se modifican las **causas de terminación del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración** respecto de aquellos tributos que se liquidan por las **importaciones de bienes**, para acompañarlo a lo previsto en la legislación aduanera para los derechos de importación. Así, se establece que estos procedimientos podrán finalizar cuando se acuerde posteriormente el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección sobre el mismo objeto del procedimiento (o algún elemento de dicho objeto).

En la redacción final de la norma se ha suprimido la previsión del proyecto de Ley sobre la improcedencia de la declaración de caducidad de dichos procedimientos.

- f. Se **elimina el carácter obligatorio del informe de disconformidad** en el caso de emisión de **actas de disconformidad**, salvo cuando sea necesario para completar la información recogida en el acta.
- g. En el régimen de **recaudación en período ejecutivo**, se precisa que la reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación que anteriormente hayan sido denegadas (y no se haya efectuado el ingreso correspondiente), no impide el inicio del período ejecutivo.

Además, en la medida en que el período voluntario de pago es único, se aclara que dicho período no se podrá ver afectado por la declaración de concurso.

- h. En relación con el **procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria**, se especifica 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, se deban proyectar sobre el procedimiento seguido con el responsable.
- i. Se reconoce el principio establecido por el Tribunal de Justicia de la UE que **impide el disfrute de beneficios fiscales que sean ayudas de Estado según el ordenamiento comunitario, a quienes tengan pendiente de devolver** ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado comunitario por parte de la Comisión Europea, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.
- j. Se otorga cobertura legal a la posibilidad **de inadmitir las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías por los tribunales económico-administrativos**, cuando de la documentación incorporada al expediente se deduzca que no se cumplen los requisitos establecidos para la concesión de la solicitud.

También, con la finalidad de evitar prácticas fraudulentas consistentes en el aprovechamiento de la dificultad existente para la tramitación de ciertas solicitudes de suspensión, en aquellos supuestos en que la deuda se encuentre en período ejecutivo, se otorga rango legal a la posibilidad de la Administración de continuar con sus actuaciones.

- k. Se modifica el apartado 6 de la disposición adicional vigésima segunda, en materia de obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la **asistencia mutua, ampliando el período de conservación de la documentación** por parte de las instituciones financieras hasta la finalización del quinto año (antes cuarto año) siguiente a aquel en el que se deba suministrar la información respecto de las citadas cuentas.
- l. La disposición adicional sexta de la LGT prevé una serie de **consecuencias por la revocación del NIF de las personas físicas y jurídicas**.

Ahora, para los supuestos de revocación del NIF de personas jurídicas, se establece que los notarios se deberán abstener de autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen la prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cuestiones registro público. Solo se admitirá la realización de los trámites imprescindibles para la cancelación de la nota marginal que corresponda por la revocación del NIF.

Por otro lado, en todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado deberá constar esta revocación.

15. Otras modificaciones

15.1 Limitación de la medida de suspensión temporal de los plazos de prescripción de acciones y derechos por el COVID-19

Con motivo del estado de alarma, la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, estableció una medida de suspensión temporal de los plazos de prescripción y caducidad de acciones y derechos previstos en la norma tributaria. Esta suspensión tendría efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma (14 de marzo de 2020) hasta el 30 de mayo de 2020.

La Ley Antifraude limita los efectos de esta suspensión. En concreto, establece que, en el caso de plazos de prescripción, esta solo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la citada suspensión, finalicen antes del 1 de julio de 2021.

15.2 IS

15.2.1 Dedución por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

El artículo 36.2 de la LIS establece que los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, podrán aplicar una deducción por los gastos realizados en territorio español:

- a. Del 30% respecto del primer millón de base de la deducción y del 25% sobre el exceso de dicho importe. Esta deducción exige que los gastos sean, al menos, de 1 millón de euros; salvo para los gastos de producción de animación, para los que el límite se establece en 200.000 euros.

La base de la deducción está constituida por (i) los gastos de personal creativo con residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del EEE, con el límite de 100.000 euros por persona, y (ii) los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

La deducción está limitada a 10 millones de euros por cada producción realizada y, en todo caso, su importe, conjuntamente con el resto de

ayudas recibidas por la empresa, estará limitado al 50% del coste de producción.

- b. Del 30% de la base de la deducción, cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros.

Se introducen también los requisitos que deberán cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar esta deducción. En concreto:

- a. La producción debe obtener un certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea, emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la comunidad autónoma con competencia en la materia. Este requisito no se exige para la aplicación de la deducción prevista en la letra b) anterior.
- b. Los títulos de crédito finales de la producción deben incorporar las siguientes referencias:
 - i. Que se ha aplicado la deducción.
 - ii. La colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las comunidades autónomas, las Film Commissions o las Film Offices que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España.
 - iii. Los lugares específicos de rodaje en España y, para obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se ha encargado el servicio de producción.
- c. Los titulares de los derechos deben autorizar el uso del título de la obra y de material gráfico y audiovisual de prensa, que incluya de forma expresa cuáles son los lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para facilitar la realización de actividades y la elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, por parte de 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.

Los requisitos establecidos en las letras b) y c) anteriores no serán exigibles en el caso de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y obras audiovisuales respecto de las que el contrato por el que se encarga la ejecución de la producción hubiera sido firmado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley Antifraude.

15.2.2 Baja provisional en el índice de entidades

La letra a) del artículo 119 de la LIS venía regulando un supuesto de baja provisional “cuando los débitos tributarios de la entidad con la Hacienda pública del Estado sean fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio”.

Como el concepto de fallido no se puede predicar de los créditos, sino de las entidades deudoras, se introduce una corrección técnica en este sentido.

15.3 Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF)

Con efectos para los períodos iniciados desde 1 de enero de 2021 se introducen las siguientes modificaciones.

15.3.1 Límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias

Como ya se hizo mediante el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, para los períodos impositivos que se iniciasen en el 2020, se modifica la Disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 2021, para aumentar de 5,4 a 12,4 millones el límite de la deducción en el IS por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales realizadas en Canarias.

15.3.2 Régimen fiscal de buques y empresas navieras

a. Registro especial de buques y empresas navieras

Se añade la posibilidad de que los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en otro Estado miembro de la UE o del EEE tengan la consideración de inscritos en el Registro Especial, siempre que cumplan con los mismos requisitos y condiciones que se exigen al resto de buques para su inscripción.

b. Requisitos y límites para la aplicación de los incentivos fiscales

Se modifican los requisitos y límites para la aplicación de los incentivos fiscales previstos en el REF para los buques y empresas navieras en el IS, el IRPF, el IRNR, el ITPyAJD y el Impuesto especial de determinados medios de transporte, que quedan como se indica a continuación:

- i. La entidad deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos,

correspondientes a las actividades acogidas al régimen; así como en relación con sus activos afectos.

- ii. Los buques deberán ser aptos para la navegación marítima y estar destinados a actividades de transporte de mercancías, pasajeros, salvamento y otros servicios prestados necesariamente en el mar.
- iii. En relación con la actividad:
 - En el caso de buques destinados a la actividad de remolque, será necesario que más del 50% de la actividad efectivamente realizada durante el período impositivo constituya actividad de transporte marítimo.
 - En el caso de buques con actividad de dragado, será necesario que más del 50% de la actividad efectivamente realizada durante el período impositivo constituya actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos, alcanzando el régimen exclusivamente a esta parte de su actividad.
- iv. El importe de los incentivos fiscales, conjuntamente con el resto de ayudas al transporte marítimo recibidas por la entidad, no podrá superar el límite previsto en las directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo.
- v. El régimen fiscal se podrá aplicar también a los buques tomados en fletamiento, siempre que la suma de su tonelaje neto no supere el 75% del total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo de sociedades (artículo 42 del Código de Comercio).
- vi. Cuando el régimen fuera aplicable a contribuyentes con buques no registrados en España o en otro Estado miembro de la UE o del EEE, el incremento del porcentaje del tonelaje neto de dichos buques respecto del total de la flota de la entidad acogida al régimen especial, cualquiera que fuese su causa, no impedirá la aplicación del régimen a condición de que el porcentaje medio del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la UE o del EEE respecto del tonelaje neto total referido al año anterior al momento en que se produce dicho incremento se mantenga durante el período de los 3 años posteriores. Esta condición no se aplicará cuando el porcentaje del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la UE o del EEE sea al menos del 60%.

c. Bonificación de la cuota del IS

El REF establece una bonificación del 90% de la cuota del IS resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición a que se refiere el Capítulo II de la LIS. Esta bonificación se aplica sobre la base imponible que proceda de la explotación desarrollada (i) por las empresas navieras que prestan servicios regulares entre las Islas Canarias

y entre estas y el resto del territorio nacional, o (ii) por los buques de las empresas navieras inscritos en el Registro Especial o en un registro de otro Estado miembro de la UE o del EEE.

Se establece ahora una limitación para la aplicación de la bonificación, en virtud de la cual, cuando la parte de la base imponible que proceda de la realización de actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo supere a la parte de base imponible resultante de las actividades que generan el derecho a la aplicación del régimen especial, la cuota correspondiente a dicho exceso no podrá ser objeto de bonificación. Esta limitación se aplicará respecto de cada uno de los buques cuya explotación genere el derecho a la bonificación.

d. Bases imponibles negativas en el IS

Las bases imponibles negativas derivadas de las actividades que generan el derecho a la aplicación del régimen fiscal de buques y empresas navieras no podrán ser compensadas con bases imponibles positivas derivadas del resto de las actividades de la entidad, ni en el ejercicio en curso ni en los posteriores.

15.4 IRPF: rendimientos del capital inmobiliario

La ley establece una reducción del 60% para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, en los supuestos de arrendamiento de vivienda.

Como novedad se establece que esta reducción solo será aplicable sobre los rendimientos netos positivos calculados por el contribuyente en su autoliquidación, que se deberá haber presentado antes de que se inicie un proceso de verificación de datos, comprobación limitada o inspección, que incluya la comprobación de esos rendimientos. La reducción, además, no será aplicable sobre los rendimientos calculados por la Administración que deriven de ingresos no incluidos o gastos indebidamente deducidos por el contribuyente, aunque este acepte la regularización.

15.5 IRNR

Se modifican los artículos 9.4 (responsabilidad solidaria) y 10.1 y 2 (representantes de no residentes) para excluir los supuestos de contribuyentes residentes en la UE o en algún Estado del EEE al que se aplique la normativa de asistencia mutua (esto es, Islandia o Noruega, pero no Liechtenstein).

15.6 IVA e Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

15.6.1 Régimen de responsabilidad

a. Responsabilidad de los representantes aduaneros

En el ámbito de la regulación de la responsabilidad de los representantes aduaneros, se precisa que la responsabilidad subsidiaria del pago del IVA de los representantes aduaneros afecta a las personas (sean o no agentes de aduana) que actúen en nombre y por cuenta del importador en el artículo 87.Tres de la Ley de IVA.

b. Responsabilidad de los titulares de depósitos fiscales

Se extiende el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria de los titulares de depósitos distintos de los aduaneros por su salida o abandono de los bienes de dichos depósitos, a los bienes objeto de impuestos especiales, que hasta ahora estaban excluidos.

No obstante, para los productos objeto del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas derivadas y del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, se excluye de responsabilidad al titular del depósito cuando la salida o el abandono de los bienes se haya realizado por un extracto o por una persona o entidad autorizada al efecto que conste inscrito en el nuevo registro de extractores que se crea al efecto y cuya regulación se remite a un posterior desarrollo reglamentario.

15.6.2 Régimen sancionador del régimen especial de grupo de entidades en el ámbito del IVA

Se matiza el alcance y naturaleza de las obligaciones específicas del régimen del grupo de entidades, por cuyo incumplimiento la sociedad dominante puede ser sujeto infractor.

En concreto, se prevé que la responsabilidad de la entidad dominante alcanza a las obligaciones derivadas de (i) el ingreso de la deuda tributaria, (ii) la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada; y (iii) la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada.

En línea con lo anterior, como se ha anticipado, la LGT incluye dentro de la enumeración de posibles infractores a la entidad dominante de este régimen especial.

15.6.3 Régimen sancionador en el IGIC, en relación con el Suministro Inmediato de Información (SII)

La obligación de llevar los libros registro del IGIC a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria (SII) entró en vigor con efectos 1 de enero de 2019, pero hasta el momento no se había aprobado un régimen sancionador específico.

En la Ley Antifraude se establece que constituye infracción tributaria grave el retraso en la obligación de llevar los libros registro del IGIC a través de la sede electrónica mediante el suministro de los registros de facturación. La sanción

consistirá en multa pecuniaria proporcional de un 0,5% del importe de la factura objeto de registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

15.7 Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

La Ley Reguladora de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de mayo) regula una exención en el IAE para determinados sujetos pasivos que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros. A estos efectos, se establece que, cuando la entidad forme parte de un grupo del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al grupo, a cuyos efectos se realiza una remisión a los casos recogidos en la sección 1^a del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Con el fin de reforzar las medidas antielusión previstas en la norma y evitar que pueda ser inaplicada la regla de acumulación de los importes netos de la cifra de negocios correspondientes a los miembros de un grupo mercantil, que determina la tributación en el impuesto, se actualizan las referencias normativas para la consideración de grupo de sociedades y se aclara que la regla para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se deberá aplicar con independencia de la obligación de consolidación contable.

Además, para evitar discrepancias con el derecho comunitario, se establece que la exención en el impuesto para las personas físicas se aplica tanto a los residentes como a los no residentes.

15.8 Impuestos especiales

15.8.1 Régimen suspensivo en los impuestos especiales de fabricación

Para evitar la indebida aplicación del régimen suspensivo, se modifica la definición de “depósito fiscal”, dentro del capítulo de disposiciones comunes, para clarificar que, para que el titular de un depósito fiscal obtenga la correspondiente autorización que le habilite para operar como tal, es preciso que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas de almacenamiento, recepción, expedición o transformación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

15.8.2 Infracciones y sanciones de carácter común

a. Diferencias de materias primas y productos

Se regula una nueva infracción por 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, puestas de manifiesto en recuentos de existencias practicados por la Administración.

La infracción se sancionará con una 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 dicha diferencia, calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 300 euros.

b. Falta de justificación del uso o destino

Se regula una segunda nueva infracción por el incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en la ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en dicha normativa, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de dichos beneficios.

El importe de la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50% del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidos legal o reglamentariamente. La sanción se incrementará en el 25% cuando se produzca la comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones que se califican como infracción tributaria grave.

c. Incumplimiento de requisitos para beneficios fiscales

Se define una nueva infracción por el incumplimiento por parte de los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en la ley y en su normativa de desarrollo para la aplicación de un supuesto de exención o un tipo impositivo reducido en razón del destino de los productos objeto de los impuestos especiales, cuando dicho incumplimiento no constituya infracción tributaria grave.

La infracción se sancionará con multa pecuniaria del 10% del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente.

15.8.3 Infracciones y sanciones en impuestos específicos

a. Bebidas alcohólicas y labores de tabaco con marcas fiscales irregulares

Se extiende la calificación de infracción tributaria leve a la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores de tabaco que tengan marcas fiscales sin cumplir los requisitos establecidos reglamentariamente al efecto.

Además, se incorpora la sanción aplicable al supuesto de picadura para liar, que se fija en una multa de 90 euros por cada kilogramo de picadura, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.

b. Infracciones y sanciones en el Impuesto sobre el Carbón e Impuesto sobre la Electricidad

En el ámbito del Impuesto Especial sobre el Carbón y del Impuesto sobre la Electricidad se tipifican las mencionadas infracciones por el incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en la ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en dicha normativa, cuando no se justifique el uso o destino dado al carbón o la electricidad objeto de dichos beneficios.

Se establecen sanciones similares a las anteriormente descritas:

- i. Multa pecuniaria proporcional del 50% del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente cuando la infracción se califique como grave.
- ii. Multa pecuniaria proporcional del 10% del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente cuando la infracción se califique como leve.

15.8.4 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Con efectos hasta el 31 de diciembre de 2021, se modifican los límites de emisiones oficiales de CO2 que determinan el epígrafe por el cual tributan los vehículos, tal y como se resume en la siguiente tabla:

Epígrafe	Antiguos límites	Nuevos límites
1º	Hasta 120 g/km	Hasta 144 g/km
2º	Superiores a 120g/km e inferiores a 160 g/km	Superiores a 144g/km e inferiores a 196 g/km
3º	Superiores a 160 g/km e inferiores a 200 g/km	Superiores a 196 g/km e inferiores a 240 g/km
4º	Superiores a 200 g/km	Superiores a 240 g/km

15.9 Regulación del juego

Con el objetivo de contribuir a reforzar la prevención y la lucha contra el fraude, se modifica la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

Entre las medidas aprobadas, destacan las siguientes (por sus posibles implicaciones en materia tributaria).

- a. Los operadores habilitados deberán elaborar y aplicar un **manual** que deberá incluir descripciones y medidas tendentes a identificar los diferentes escenarios de fraude y el tratamiento que se les otorgará.
- b. Se impone a los operadores el deber de **informar a la autoridad regulatoria** de las actividades fraudulentas detectadas y de la identidad de los jugadores que las realizan.
- c. Se conceden dos nuevas **facultades a la Comisión Nacional del Juego**:
 - i. Requerir información a los proveedores de juego relativa tanto a las operaciones realizadas como al cese de los servicios prestados.
 - ii. Contribuir y colaborar con las autoridades competentes en la prevención y lucha contra el fraude en las apuestas deportivas.
- d. Se permite a la **Dirección General de Ordenación** del Juego acceder a los datos necesarios de las federaciones deportivas españolas para controlar que los sujetos relacionados en el apartado 2 del artículo 6 de la Ley del Juego (i.e. deportistas, directivos de clubes, árbitros, etc.) no participen en los juegos objetos de la ley.
- e. Además, se amplía el elenco de **infracciones graves y leves**:
 - i. *Infracciones graves*: se añaden dos nuevos tipos de infracción con el fin de prevenir la utilización de intermediarios o consejeros u operadores ilegales que promuevan el uso de plataformas de juego no autorizadas en España:
 - El incumplimiento de los requisitos y obligaciones contenidos en la normativa para conseguir un juego responsable y la protección de los jugadores establecidos.
 - Facilitar la participación en España de juegos a través de webs distintas a las de los operadores habilitados.
 - ii. *Infracciones leves*: se tipifica la participación desde España, mediante el uso de técnicas de enmascaramiento de direcciones de IP, en juegos regulados a través de webs distintas a las legalmente habilitadas.
- f. Con el fin de dotar de mayor efectividad al régimen sancionador, se publicarán en la **web de la Dirección General de Ordenación del Juego** **todas las**

sanciones firmes impuestas, tal y como sucede con el listado de deudores de Hacienda. También se prevé la publicación del **listado de webs en las que se ofrezcan juegos que carezcan del preceptivo título habilitante**.

- g. Finalmente, se regula el **especial deber de colaboración entre la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, la ONCE y la AEAT**. Esta colaboración está pendiente de desarrollo en el convenio que se deberá firmar, pero la norma ya prevé la obligación de suministro mensual de **información con relevancia tributaria** (i.e. fecha de celebración del sorteo, identificación del perceptor y/o de su representante legal, fecha del pago del premio, forma de pago, importe de la retención o ingreso a cuenta en el caso de haberlo, etc.).

**Más información:
Departamento Tributario**

Síguenos:



GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación,
reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra,
sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3
28001 Madrid España
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

garrigues.com