

NOVEDADES TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

El pasado 10 de julio de 2021 se publicó 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 (la “**Ley 11/2021**”).

La Ley 11/2021 introduce novedades en la gran mayoría de figuras impositivas previstas en nuestro ordenamiento tributario. De acuerdo con su Exposición de Motivos, la finalidad de la Ley 11/2021 es doble: incorporar al ordenamiento interno la normativa comunitaria en el ámbito de las prácticas de la elusión fiscal, e introducir cambios dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude.

En particular, la Ley 11/2021 introduce modificaciones en relación con las siguientes materias:

- (i) Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”).
- (ii) Régimen fiscal de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (“**SOCIMI**”).
- (iii) Impuesto sobre la Renta de No Residentes (“**IRNR**”).
- (iv) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”).
- (v) Procedimiento tributario.
- (vi) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“**ITP-AJD**”).
- (vii) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“**ISD**”).
- (viii) Impuesto sobre el Patrimonio (“**IP**”).
- (ix) Catastro Inmobiliario.
- (x) Impuesto sobre el Valor Añadido (“**IVA**”).
- (xi) Régimen Fiscal de Canarias.

(xii) Impuestos Especiales (“IIEE”).

(xiii) Tributos locales.

(xiv) Otras modificaciones de carácter fiscal.

El objeto de la presente nota es detallar las medidas introducidas por la Ley 11/2021 en relación con cada una de las anteriores materias. Con carácter general, dichas medidas entraron en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley 11/2021 en el BOE (es decir, entraron en vigor el día 11 de julio de 2021), con algunas excepciones que se irán indicando a lo largo de la nota.

Al margen de las medidas de carácter fiscal, la Ley 11/2021 introduce modificaciones en otras materias (como, por ejemplo, regulación del juego o la Ley del Notariado) que no serán objeto de análisis en la presente nota por exceder del ámbito fiscal.

1. IS

El artículo primero de la Ley 11/2021 introduce modificaciones a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (“LIS”), con la finalidad principal de transponer al Derecho nacional la Directiva ATAD (Directiva (UE) 2016/1164) en sus aspectos relacionados con el régimen de transparencia fiscal internacional (“TFI”) y *exit tax*, con efectos para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2021 que no hubieran concluido a la entrada en vigor de la norma:

- (i) Se introducen las siguientes modificaciones en el artículo 100 LIS relativo al régimen de TFI, de imputación de las rentas obtenidas por entidades participadas no residentes sometidas a baja tributación en su país de residencia:
 - Se añade la transparencia de las rentas positivas obtenidas por el contribuyente por medio de establecimientos permanentes (“EP”) situados en territorios de baja tributación, sin que resulte de aplicación la exención para evitar la doble imposición prevista en la LIS para las rentas procedentes de EP.
 - El listado de categorías de rentas no distribuidas por la entidad no residente que pueden ser objeto de imputación por TFI se amplía para incluir (i) las rentas procedentes de operaciones realizados con personas vinculadas en las que la entidad no residente añade escaso o nulo valor económico, y (ii) las rentas derivadas de operaciones de seguro, crediticias, financieras, o de arrendamiento financiero, salvo que se realicen en el ejercicio de operaciones económicas.

- Desaparece la precisión de no imputación de dividendos, intereses y ganancias de capital procedentes de valores derivados de una participación significativa (5% y más de un año de posesión según lo previsto en la exención del artículo 21 LIS).
- Para la aplicación de la excepción del régimen de TFI respecto de filiales residentes en la Unión Europea (“UE”) o en Estados miembros del Espacio Económico Europeo se elimina el requisito de motivos económicos válidos de constitución y operativa de la sociedad no residente, debiendo concurrir únicamente el requisito de realización de actividades económicas.

(ii) Respecto del artículo 19 LIS que regula el *exit tax* o gravamen sobre las plusvalías generadas en España no realizadas pero que se entienden afluídas con el cambio de residencia fiscal de la entidad, o el traslado de activos fuera del territorio español, la Ley 11/2021 introduce las siguientes novedades:

- Para los traslados de activos a Estados miembros de la UE o a terceros países del Espacio Económico Europeo, se elimina la posibilidad de aplazamiento del pago del impuesto de salida al momento de transmisión a un tercero de los elementos patrimoniales afectados y se introduce la posibilidad de fraccionar el pago en partes iguales en el plazo de 5 años. Ello conlleva el correspondiente devengo de intereses de demora y la aportación de garantías si se aprecia riesgo de frustración del cobro, y es una opción condicionada al mantenimiento de la titularidad de los activos en el ámbito territorial de los Estados señalados.
- Se prevé la no generación de impuesto de salida sobre la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de activos relacionados con la financiación o entrega de garantías para cumplir requisitos de capital o por gestión de liquidez, siempre que se prevea su afectación en el plazo de un año a un EP en España.
- En el caso de cambio de residencia a España o transferencia a nuestro territorio de activos objeto de imposición de salida en otro Estado miembro de la UE, el valor determinado por el Estado de salida a estos efectos se admite como valor fiscal en España salvo que este no represente el valor de mercado en ese momento.

(iii) En materia de sociedades de inversión de capital variable (“SICAV”), y con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, se introducen reglas específicas de cómputo de los 100 accionistas necesarios para la aplicación del tipo de gravamen de IS del 1%. A estos efectos, computarán únicamente los accionistas titulares de acciones de valor liquidativo en el momento de la adquisición igual o superior a 2.500 euros y a 12.500 euros en el

caso de SICAV por compartimentos. Este número mínimo de accionistas deberá concurrir durante al menos tres cuartas (3/4) partes del periodo impositivo.

Además, se prevé un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación en el ejercicio 2022, permitiéndose, entre otras medidas, la aplicación del tipo reducido en el periodo que transcurra hasta la cancelación registral de la sociedad, el diferimiento de la tributación de las rentas percibidas por los socios en supuestos de reinversión de la cuota de liquidación en instituciones de inversión colectiva y la exención del Impuesto sobre Transacciones Financieras sobre las adquisiciones de valores en el caso de reinversión.

- (iv) La aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas extranjeras pasa a estar condicionada a (i) la emisión de un certificado por la autoridad competente, previsto ya para producciones españolas, (ii) la incorporación en los créditos de la producción del acogimiento específico al incentivo fiscal y los lugares de rodaje, y (iii) la autorización de uso del título de la obra y del material gráfico y audiovisual sobre el rodaje para la promoción por las Administraciones públicas en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos.

2. SOCIMI

La Disposición Final Segunda de la Ley 11/2021 modifica la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (“**Ley de SOCIMI**”) para endurecer en determinados casos la tributación de las SOCIMI desde la entrada en vigor de la norma:

- (i) Se establece un gravamen especial del 15% sobre el importe de los beneficios del ejercicio no distribuidos que procedan de rentas que hayan tributado conforme al régimen especial y que no se encuentren en el plazo de tres años de reinversión previsto para las rentas procedentes de la transmisión de inmuebles o participaciones en sub-SOCIMI que han cumplido con el plazo de mantenimiento de tres años, de alquiler respecto a los primeros y de tenencia en relación con las segundas.

En este sentido, conviene recordar que las SOCIMI están obligadas a distribuir (i) el 100% de los beneficios procedentes de dividendos o participaciones en los beneficios de otras sub-SOCIMI, (ii) al menos el 50% de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y acciones o participaciones en sub-SOCIMI realizadas una vez transcurrido el plazo de mantenimiento señalado, y (iii) el 80% del resto de beneficios (por ejemplo, rentas derivadas del alquiler de inmuebles o de actividades accesorias, de dividendos de otras sociedades no SOCIMI, o de la transmisión de activos antes de la finalización del periodo de mantenimiento).

El gravamen especial se devengará el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio por la junta general de accionistas y deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso en el plazo de dos meses desde la fecha de devengo.

No obstante lo anterior, la Ley no prevé ninguna modificación correlativa en relación con el régimen fiscal especial de los socios contribuyentes del IS o del IRNR con EP y la posibilidad de aplicación de la exención establecida en el artículo 21 LIS.

- (ii) Como obligación formal derivada de la introducción de este nuevo gravamen especial, se modifica el contenido obligatorio de la memoria de las cuentas anuales de la SOCIMI para añadir la obligación del desglose de dividendos distribuidos con cargo a beneficios o reservas sujetas al nuevo gravamen especial.

3. IRNR

La Ley 11/2021 introduce las siguientes modificaciones en materia de IRNR con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021:

- (i) Se excluye de la obligación de nombrar representante a los contribuyentes que sean residentes en otro Estado miembro de la UE, así como a quienes sean residentes en Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo si existe normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria. Estos contribuyentes actuarán ante la Administración por medio de sus representantes legales y voluntarios, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), quienes no serán responsables solidarios del pago del impuesto.
- (ii) Se introduce un nuevo hecho imponible originador de *exit tax* cuando se traslada la actividad de un EP situado en España al extranjero. Este nuevo supuesto se añade al ya previsto para el traslado individual de activos afectos a un EP y el relativo al cese de la actividad del EP.
- (iii) En relación con el impuesto de salida, se incorporan las modificaciones ya destacadas respecto del IS, relativas a la posibilidad de fraccionamiento de la deuda, la no integración de plusvalías derivadas de activos relacionados con la financiación o las garantías, o la determinación del valor fiscal de los elementos por referencia al valor considerado para el cálculo del *exit tax* soportado en otro Estado miembro, siempre que refleje el valor de mercado en ese momento.
- (iv) Por último, se añade un nuevo supuesto de conclusión del período impositivo cuando se traslade la actividad de un EP al extranjero.

4. IRPF

Se introducen una serie de medidas de carácter heterogéneo a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (“LIRPF”), que afectan a figuras como la reducción por rendimientos del capital inmobiliario, o la tributación de las adquisiciones lucrativas en virtud de pactos sucesorios, entre otras:

- (i) En relación con los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión, se adaptan a las últimas modificaciones normativas las referencias a los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal. Sin ánimo de entrar en mayor detalle, esta modificación puede tener efectos sobre el elenco de activos aptos para materializar las primas.
- (ii) En materia de reducción de rendimientos del capital inmobiliario por el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, se especifica que dicha reducción solo resultará de aplicación a rendimientos incluidos en una autoliquidación presentada antes del inicio de un procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección.
- (iii) Se establece que, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios, el beneficiario que transmitiera los bienes adquiridos antes del transcurso del plazo de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio, o desde el fallecimiento del causante (si fuera anterior), se subrogará en la posición de este a efectos del valor y fecha de adquisición.

Esta modificación solo resultará de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021 que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente.

- (iv) Con efectos 1 de enero de 2022, se excluye de la aplicación del régimen de diferimiento de los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva a aquellas análogas a los fondos de inversión cotizados, o sociedades del mismo tipo, con independencia del mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen, y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

No resultará de aplicación esta modificación a las participaciones adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2022 que no coticen en una bolsa de valores española, si el importe del reembolso no se destina a adquirir participaciones de instituciones afectadas por la modificación.

- (v) Finalmente, con el fin de adaptar el régimen de TFI previsto en la LIRPF, a las modificaciones introducidas a la LIS, se introducen las siguientes modificaciones al artículo 91 LIRPF:
- Se añaden dos nuevos supuestos de imputación de rentas: (i) las rentas que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, y (ii) las rentas que provengan de operaciones sobre bienes o servicios realizados con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente añada un valor económico escaso o nulo.
 - No serán objeto de imputación las rentas provenientes de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas con entidades vinculadas cuando al menos 2/3 (antes 50%) de los ingresos procedan de actividades efectuadas con personas o entidades no vinculadas.
 - Por último, se suprime el texto referente a la excepción de imputar dividendos, intereses y plusvalías derivados de participaciones superiores al 5% en el capital social de entidades.

5. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

La regulación de los procedimientos tributarios es la materia que sufre un mayor número de modificaciones como consecuencia de la aprobación de la Ley 11/2021, y que afectan a diversas figuras jurídicas como los recargos por declaración extemporánea, el procedimiento sancionador o los requisitos para la práctica de entradas y registros, entre otros. En concreto, las modificaciones (la mayoría de las cuales afectan a la LGT) son las siguientes:

- (i) Se trata de impedir la aprobación de “amnistías fiscales” mediante la prohibición del establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda minorar la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.
- (ii) En materia de intereses de demora se establece que, si tras obtener una devolución improcedente, el obligado tributario regulariza voluntariamente su situación tributaria, el devengo de intereses de demora se registrará por lo dispuesto en el artículo 27 LGT en relación con los recargos por declaración extemporánea.
- (iii) Se introduce una radical transformación de la figura de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, diseñados para incentivar la regularización voluntaria por parte de los contribuyentes, y que pasan a estar configurados de acuerdo con el siguiente esquema:

- Se establece un recargo del 1%, más otro 1% adicional por cada mes completo de retraso en la presentación. Si la presentación extemporánea se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido, el recargo será del 15% e incluirá los intereses de demora devengados hasta la finalización del plazo de 12 meses. A partir de tal fecha se devengarán intereses de demora de acuerdo con el régimen ordinario.
- Asimismo, se introduce la improcedencia de los recargos si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, siempre y cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de 6 meses desde la notificación de la liquidación de la Administración.
 - Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.
 - Que no se solicite la rectificación posterior de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación de la Administración.
 - Que no se deriven sanciones de la regularización de la Administración.

Este nuevo régimen de recargos será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza, siendo los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de la impugnación de dichos recursos quienes aplicarán la nueva normativa.

- (iv) Se introduce una nueva obligación formal, para productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos y electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión garanticen “*la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de sus registros*”.

En esta línea, se introduce una nueva infracción tributaria, que prevé sanciones de hasta 150.000 euros, por la fabricación, producción y comercialización de sistemas que no cumplan estos requisitos.

Estas dos modificaciones entrarán en vigor transcurridos tres meses desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021.

- (v) Se establece una limitación en el devengo de los intereses de demora en favor del contribuyente, que aplica tanto a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (artículo 31 LGT) como a las devoluciones de ingresos indebidos (artículo 32 LGT). En concreto, a efectos del cálculo de los intereses se excluyen las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Tratándose de devoluciones reconocidas en un procedimiento inspector, se excluyen los días en los que el contribuyente hubiese solicitado que no se realizasen actuaciones, así como los períodos de extensión del plazo por aportación tardía de documentación o por aportación de documentos relacionados con las circunstancias para la aplicación del método de estimación indirecta.

- (vi) Se elimina la obligación de nombrar representante por parte de personas o entidades no residentes cuando operen en España a través de establecimiento permanente o cuando, por las características de la operación realizada, así lo requiera la Administración. Dicha obligación se mantiene, en consecuencia, únicamente para cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.
- (vii) En materia de prescripción, se limitan los efectos de la suspensión de los plazos de prescripción tributarios motivada por la declaración del estado de alarma en marzo de 2020, señalándose que dicha suspensión solo resultará aplicable a aquellos plazos de prescripción que, sin tener en cuenta la misma, hubieran finalizado antes del 1 de julio de 2021.
- (viii) En los casos en los que el contribuyente solicita una suspensión de la ejecución de la deuda tributaria, (i) ofreciendo garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, (ii) con dispensa total o parcial de garantías, o (iii) basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se habilita al órgano de recaudación para que, si aprecia indicios de que el cobro de las deudas pueda verse frustrado o gravemente dificultado, adopte medidas cautelares que aseguren el cobro.
- (ix) En relación con la publicación del listado de situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias (el conocido como “listado de deudores”), se introducen las siguientes modificaciones:

- Pasa a incluirse a los responsables solidarios.
- Se rebaja el umbral para ser incluido en el listado de 1.000.000 euros a 600.000 euros.

- Se especifica que la inclusión en el listado se produce en caso de que la deuda no hubiese sido pagada en el plazo “original” de ingreso en período voluntario, sin que éste pueda ser alargado por la presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento.
- Se prevé que el pago íntegro de las deudas pendientes de ingreso a la fecha de referencia para la elaboración del listado, efectuado dentro del plazo de alegaciones previo a la publicación del mismo, evitará la inclusión del contribuyente.

Se incluye también un régimen transitorio en relación con el listado objeto de publicación durante 2021, para el que se tomará como referencia no el 31 de diciembre de 2020, sino el último día del mes inmediato posterior al de entrada en vigor de la Ley 11/2021 (es decir, el 31 de agosto de 2021), resultando de aplicación a dicho listado las modificaciones normativas introducidas por la Ley 11/2021. No obstante, cabe señalar que el listado correspondiente al ejercicio 2021 ya fue publicado el pasado 28 de junio de 2021, por lo que está pendiente de ver cuál será la aplicación práctica de este régimen transitorio.

- (x) En materia de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, y con la finalidad de adaptarse a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, se menciona expresamente el deber de motivar debidamente la finalidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada en la solicitud de autorización judicial.

Asimismo, se prevé que tanto la solicitud como la concesión de la autorización puedan practicarse con carácter previo al inicio formal del procedimiento, siempre y cuando se identifiquen al obligado tributario y los conceptos y períodos objeto de comprobación.

Por último, se modifica en la misma línea la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, para reconocer de manera expresa la competencia de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo para conocer de las autorizaciones para entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, acordadas por la Administración tributaria incluso con carácter previo al inicio formal del procedimiento de aplicación de los tributos.

- (xi) Se introduce, para procedimientos de tributos sobre importaciones de bienes que se rijan por la legislación aduanera y que se inicien mediante declaración, una nueva causa de terminación por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el mismo objeto.
- (xii) Se añade, como supuesto de suspensión del plazo de las actuaciones inspectoras, la comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los

fundamentos de derecho en los supuestos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras entre la Administración estatal y las Administraciones forales. Dicha suspensión se levantará cuando no se formulen observaciones por las Administraciones afectadas, cuando se llegue a un acuerdo sobre las observaciones planteadas, o cuando se puedan continuar las actuaciones.

- (xiii) La emisión del informe de disconformidad deja de ser obligatoria en el seno de los procedimientos de inspección, previéndose únicamente para los casos en que sea preciso completar la información recogida en el acta en disconformidad.
- (xiv) Se establece expresamente que las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación presentadas en período voluntario, así como las solicitudes de suspensión y pago en especie, no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa, habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

Asimismo, se establece que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal.

- (xv) En el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, se introduce el concepto de periodo voluntario de pago “original” de la deuda que se deriva, como momento determinante para tomar en consideración los pasos a seguir para exigir la deuda al responsable.
- (xvi) Se añade como posible sujeto infractor a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del IVA.
- (xvii) Se incrementan los actuales porcentajes de reducción de las sanciones en los supuestos de actas con acuerdo (pasa del 50% al 65%), y en los supuestos de pronto pago (pasa del 25% al 40%).

Estos nuevos porcentajes de reducción se aplicarán a las sanciones acordadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza, siendo la Administración tributaria quien rectificará dichas sanciones.

Además, también se prevé la aplicación del nuevo porcentaje de reducción por pronto pago del 40% si, entre la entrada en vigor de la Ley 11/2021 y el 1 de enero de 2022, el interesado acredita el desistimiento del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, la liquidación, y posteriormente ingresa el importe de la sanción resultante en el plazo que le conceda la Administración tributaria tras la acreditación del desistimiento.

- (xviii) Se incrementa a 600 euros el importe mínimo de las sanciones para la falta de presentación en plazo, o presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, en los casos en los que la presentación se refiera a la declaración sumaria de entrada del artículo 127 del Código Aduanero de la Unión.
- (xix) Se amplía de 3 a 6 meses el plazo máximo para el inicio de los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración, o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, tanto en sanciones pecuniarias como no pecuniarias.
- (xx) En materia de suspensión en el marco de reclamaciones económico-administrativas, se introducen dos modificaciones:
 - Se prevé que, en las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías, o cuando concurra error aritmético, material o de hecho, el Tribunal Económico-Administrativo competente para la resolución de dicha solicitud podrá inadmitirla (en lugar de denegarla) cuando de la documentación aportada con la solicitud u obrante en el expediente no puedan deducirse indicios de perjuicios de difícil o imposible reparación, o la existencia de error aritmético, material o de hecho.
 - Por otro lado, se establece que, si la deuda se encuentra en periodo ejecutivo, la presentación de una solicitud de suspensión con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá a la Administración continuar con sus actuaciones recaudatorias, sin perjuicio de su posterior anulación en caso de concederse la suspensión.
- (xxi) En materia de recuperación de ayudas de Estado se establece la prohibición de disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales si con anterioridad se hubiesen percibido ayudas de Estado ilegales, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.
- (xxii) Se añade un nuevo efecto a la publicación en el BOE de la revocación del número de identificación fiscal de una entidad, consistente en la abstención por parte del notario de autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen la prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, salvo rehabilitación del referido número.

- (xxiii) Se incluye la obligación de declarar en el modelo 720, de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la información sobre monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado. Además, se añade el régimen de infracciones y sanciones asociado a esta nueva obligación.
- (xxiv) Se introducen obligaciones de información, pendientes de desarrollo reglamentario, para quienes proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, así como para quienes presten servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal, o entre diferentes monedas virtuales.
- (xxv) Se establece la no aplicación, a los tributos que integran la deuda aduanera, del régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 LGT.
- (xxvi) Se amplía de cuatro a cinco años el plazo de conservación de la documentación exigida a las entidades objeto de las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

6. ITP-AJD

En materia de ITP-AJD, la Ley 11/2021 introduce las siguientes modificaciones:

- (i) En relación con el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP-AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la Ley 11/2021 introduce dos modificaciones.

En primer lugar, añade que, mientras que los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y realicen operaciones sujetas al IVA, la condición del adquirente es irrelevante para considerar que la operación no está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Esto viene a aclarar en el texto legal las dudas que habían surgido respecto de determinadas adquisiciones por empresarios a particulares (oro y joyas).

En segundo lugar, elimina la referencia a que se transmita la “totalidad” de un patrimonio empresarial y profesional de aquellas transmisiones que incluyen bienes inmuebles, no sujetas al IVA, para determinar su sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

- (ii) Se sustituye el concepto de “valor real” por el término “valor”, que se equipara al valor de mercado, definido como aquel precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

Este valor de mercado se tomará como base imponible del impuesto, pero si el valor que se declara por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambas, son superiores al valor de mercado, la mayor de estas magnitudes se tomará como base imponible.

- (iii) En relación con operaciones con bienes inmuebles, se establece que su valor (y, por ende, la base imponible del impuesto) será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. Sin embargo, de no existir valor de referencia, si la Dirección General del Catastro no puede certificarlo, o si el valor del inmueble declarado por los interesados, el precio o la contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

En este contexto, el valor de referencia sólo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación practicada o cuando el obligado tributario solicite la rectificación de la autoliquidación porque considera que la determinación de dicho valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos. Cuando se solicite la rectificación de la autoliquidación, se interponga recurso de reposición contra la liquidación practicada o lo solicite la Administración como consecuencia de un recurso contencioso-administrativo, la Dirección General del Catastro deberá emitir un informe preceptivo y vinculante, que ratifique o corrija el citado valor.

- (iv) El criterio antes expuesto para determinar la base imponible en función del valor de mercado se extiende a otros supuestos de hecho regulados en la normativa del impuesto como las concesiones administrativas, bienes inmuebles en construcción obtenidos en la transmisión de créditos o derechos, operaciones societarias que impliquen aportaciones o devoluciones de bienes, y en los supuestos en que la base imponible de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados dependa del valor de los bienes inmuebles.
- (v) Se modifican también las situaciones en las que la Administración Tributaria podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos, de las operaciones societarias o de los actos jurídicos documentados, para excluir dicha posibilidad de comprobar si, en el caso de bienes inmuebles, la base imponible es su valor de referencia o magnitud superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto.
- (vi) En línea con las modificaciones practicadas en materia de ITP-AJD, se modifica también el artículo 314 del texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, a fin de suprimir todas las referencias al valor real en la valoración de bienes inmuebles, y sustituirlo por el término “valor”.

Por ello, se modifica la forma de realizar el cómputo del activo de la sociedad cuyas participaciones se transmiten, pues en vez de contabilizar los bienes por su valor real como antes se indicaba, se hará por sus respectivos valores de mercado. Además, se añade que, para el cómputo de los bienes inmuebles, los valores netos contables de los mismos se sustituirán por el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario.

7. ISD

En el ISD, se incluyen una serie de modificaciones relativas a la base imponible del impuesto, y a la posibilidad de aplicación de la normativa autonómica a los sujetos pasivos que residan en un territorio que no sea un Estado miembro de la UE o parte del Espacio Económico Europeo.

- (i) Se modifica el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (“LISD”), relativo al cálculo de la base imponible del impuesto, en la misma línea ya indicada para el ITP-AJD, sustituyéndose el término “valor real” por el término “valor de los bienes y derechos”, considerándose generalmente el mismo como el valor de mercado de estos. No obstante, dicho valor de mercado actúa como base imponible mínima, dado que, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Como norma general, se entenderá por valor de mercado el que dos partes independientes convendrían por la compraventa de un bien libre de cargas. En el caso de inmuebles, sin embargo, será el valor de referencia previsto en la normativa del Catastro Inmobiliario a fecha de devengo del impuesto.

El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la LGT.

Por razones sistemáticas, la modificación introducida en el artículo 9 LISD se proyecta, de la misma manera, en los artículos 12 y 16 LISD referentes a las cargas deducibles del valor de los bienes a los efectos del impuesto.

- (ii) Se excluye la posibilidad de que la Administración compruebe el valor de los bienes y derechos transmitidos cuando, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia (o el valor declarado por ser superior).
- (iii) Se modifica el artículo 30 LISD relativo a la acumulación de donaciones para incluir los supuestos de contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante.

- (iv) Finalmente, se modifica el apartado uno de la Disposición Adicional Segunda de la LISD en aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de septiembre de 2014, para extender a los extranjeros que no sean residentes ni en la UE ni en el Espacio Económico Europeo la aplicación de las reglas para tributar por la normativa de la Comunidad Autónoma que corresponda.

8. IP

En el IP se añaden las siguientes modificaciones a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP (“LIP”):

- (i) Se modifica el apartado uno del artículo 10 LIP, relativo al cómputo del valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica, para incluir, junto con el valor catastral y el valor de adquisición, el valor “determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos” (anteriormente se incluía únicamente el valor “comprobado”). Se da así cabida a tener en consideración el valor de referencia fijado por el Catastro Inmobiliario, y que pasa a ser relevante también a efectos del ITP-AJD y del ISD, como se ha señalado anteriormente.
- (ii) Se modifica el artículo 17 LIP relativo a los seguros de vida y rentas temporales o vitalicias, para añadir que, cuando el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto, se computará como valor de rescate el valor de la provisión matemática a fecha de devengo, con excepción de aquellos contratos de seguros temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias del riesgo.

Asimismo, se establece una nueva regla de valoración para aquellos supuestos en que se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, que se computarán por su valor de rescate en el momento de devengo del impuesto.

- (iii) Por último, y en la misma línea ya señalada para el ISD, se modifica la Disposición Adicional Cuarta de la LIP, de tal manera que cualquier contribuyente no residente (con independencia de que sea residente o no en la UE o el Espacio Económico Europeo) tendrá derecho a aplicar la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que sea titular y por los que se exija el IP.

9. CATASTRO INMOBILIARIO

Se introducen una serie de cambios en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (“LCI”),

tendientes a desarrollar procedimientos más eficaces para lograr la correspondencia de las descripciones catastrales con la realidad inmobiliaria, así como a dotar de mayor rigor, precisión y seguridad jurídica a la determinación del valor de referencia:

- (i) A la hora de señalar el contenido de las descripciones catastrales, se sustituye la mención al “valor de referencia de mercado” por el “valor de referencia”, en consonancia con los cambios introducidos por la Ley 11/2021 en otros impuestos como el ITP-AJD, el ISD o el IP.
- (ii) También se añaden al artículo 14 LCI dos nuevos supuestos de comunicaciones:
 - En primer lugar, las que formulen las entidades locales o las encargadas de la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que pongan en conocimiento del Catastro hechos susceptibles de generar alta, baja o modificación catastral derivados de actuaciones para las que se hayan otorgado la correspondiente licencia o autorización, siempre que se cumplan los términos y condiciones que fije la Dirección General de Catastro.
 - Los datos suministrados a la Dirección General de Catastro derivados del deber de colaboración del artículo 36 LCI, siempre que se incorpore toda la documentación que permita acreditar la alteración catastral.

Estas dos nuevas comunicaciones no eximen del deber de declarar salvo que se lleven a cabo antes de que finalice el plazo para cumplir con dicha obligación.

Asimismo, se establece que cualquier procedimiento de comunicación podrá iniciarse con la notificación de la propuesta de resolución cuando no existan terceros afectados, en cuyo caso se dará un plazo de 15 días para presentar alegaciones. Si no se presentan alegaciones, la propuesta se convertirá en definitiva, entendiéndose dictado y notificado el acuerdo al día siguiente de la finalización del plazo, procediéndose al cierre y archivo del expediente.

- (iii) Se modifica el artículo 17.6 LCI para especificar que la efectividad de los actos dictados en procedimientos de incorporación incluye los iniciados mediante declaración, comunicación y solicitud.
- (iv) En relación con el procedimiento de subsanación de discrepancias, se contempla que su inicio solo pueda ser de oficio por acuerdo del órgano competente, sin que quepa la posibilidad de inicio por orden superior, y la resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de la discrepancia (en lugar de al día siguiente de la fecha en que se acuerde). Téngase en cuenta, no obstante, que, de acuerdo con el criterio del Tribunal Supremo, esta será la fecha a efectos catastrales, sin perjuicio de que a efectos impositivos pueda tener otra distinta.

- (v) En materia de documentación y eficacia de las actuaciones inspectoras se pueden destacar los siguientes cambios:
- Las modificaciones o incorporaciones en virtud de actuaciones inspectoras serán eficaces desde la fecha en que se produjo el hecho a que se refieren las actuaciones, no desde el día siguiente. Esta misma modificación se introduce también en relación con la eficacia del procedimiento de regularización catastral.
 - Aumenta el plazo para iniciar el procedimiento sancionador de tres a seis meses desde la notificación del acto de alteración catastral.
- (vi) Se desarrolla el procedimiento por el que la Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva, y con el límite del valor de mercado, el valor de referencia de los inmuebles, resultante del análisis de los precios comunicados por los notarios en las compraventas inmobiliarias efectuadas. Dicho análisis será incluido en un informe anual y en un mapa de valores, que será publicado en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro, y que asignará módulos de valor medio.

Asimismo, también se aprobará, mediante resolución publicada en la misma sede electrónica, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los módulos de valor medio y los factores de minoración correspondientes.

Por último, se establece un régimen transitorio para la aplicación de los módulos de valor medio en tanto no se apruebe el correspondiente desarrollo reglamentario.

10.IVA

En el IVA se incorporan una serie de modificaciones para evitar interpretaciones erróneas que pudieran dar lugar a situaciones de abuso o fraude, en particular en materia de responsabilidad tributaria.

- (i) En materia de responsables del impuesto, se alinea el artículo 87.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, a las modificaciones establecidas en el ámbito de la representación aduanera y a la figura del representante aduanero, sustituyendo las referencias al Agente de Aduanas y a los comitentes por las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.
- (ii) Se especifica que la condición de sujeto infractor de la entidad dominante de un grupo de entidades incluye las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda

tributaria, y de la solicitud de la compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada.

- (iii) En relación con el régimen de depósito distinto del aduanero, se extiende la responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria a los titulares de los depósitos de bienes objeto de Impuestos Especiales. Sin embargo, los titulares de depósitos fiscales de productos gravados por el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y el Impuesto sobre Hidrocarburos solo serán responsables subsidiarios cuando el extractor, o la persona autorizada por el mismo, no esté incluido en el Registro de extractores.

11. RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS

La Ley 11/2021 introduce una serie de modificaciones en el régimen fiscal aplicable en Canarias:

- (i) Se introducen cambios en el Impuesto General Indirecto Canario para adaptarse a las previsiones incorporadas en el IVA:
 - Se incorporan las modificaciones en materia de responsabilidad en el ámbito de las liquidaciones aduaneras, estableciendo como responsables solidarios a las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, y como responsables subsidiarios a quienes actúen en nombre y por cuenta del importador.
 - Se establece como infracción grave el retraso en la obligación de la llevanza de los libros registros del Impuesto a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria mediante el suministro de los registros de facturación. Esta infracción consistirá en una 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.
- (ii) Asimismo, se introducen modificaciones al régimen fiscal previsto para empresas inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, así como a los límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo realizados en Canarias.

12. IIEE

Se introducen las siguientes modificaciones a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE:

- (i) Se realiza un ajuste en la definición de “Depósito fiscal” para clarificar que es necesario realizar de manera efectiva (y no solo que exista la posibilidad) operaciones de almacenamiento de productos, que sean objeto de los impuestos especiales de fabricación. Se implanta esta medida para evitar el retraso del devengo por parte de establecimientos que realmente no operan como depósitos fiscales.
- (ii) En los impuestos especiales de fabricación se añade una nueva infracción tributaria grave por la existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso o terminados en fábricas y depósitos fiscales que excedan de los autorizados reglamentariamente.
- (iii) En los impuestos especiales de fabricación, el Impuesto sobre el Carbón y el Impuesto sobre la Electricidad se introduce una nueva infracción grave por el incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidas para la aplicación de exenciones o tipos reducidos cuando no se justifique el uso o destino de los productos que se beneficien de la exención.

Se incluye también como infracción leve aquellos supuestos de exención o aplicación de un tipo impositivo reducido en razón del destino de los productos objeto de los impuestos especiales, cuando no constituya infracción tributaria grave.

Asimismo, en los impuestos especiales de fabricación se modifica la infracción tributaria leve relativa a la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales, y se añade también para aquellos supuestos en que ostenten marcas fiscales, pero sin cumplir los requisitos establecidos reglamentariamente.

- (iv) En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se modifican, pero únicamente con efectos hasta 31 de diciembre de 2021, los umbrales de las cuantías de emisiones que determinan la inclusión en los epígrafes en los que se clasifican los vehículos para la determinación del tipo impositivo que les es aplicable con el objetivo de paliar los efectos derivados del nuevo sistema de medición de emisiones.

13. TRIBUTOS LOCALES

En materia de tributos locales, se incluyen modificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas y, en particular, en lo referente a las exenciones del impuesto:

- (i) Se especifica que todas las personas físicas estarán exentas del impuesto, con independencia de que sean o no residentes.
- (ii) En lo que se refiere a la exención para sujetos pasivos con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros, se actualiza la referencia a la normativa que sirve de base para el cómputo de la cifra de negocios (pasando del ya derogado texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al Código de Comercio).

Asimismo, se modifica cuándo se entiende que un sujeto pasivo forma parte de un grupo de sociedades, entendiéndose que ello sucede cuando concurre alguna de las circunstancias consideradas en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio como determinantes de la existencia de control, con independencia de la obligación de consolidación contable, mientras que la redacción anterior hacía una referencia genérica al citado artículo 42.

14. OTRAS MODIFICACIONES DE CARÁCTER FISCAL

Finalmente, se introducen otras medidas de carácter tributario a través de la modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y 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:

- (i) Se sustituye la denominación de “paraíso fiscal” por la de “jurisdicción no cooperativa” y se establece que será la Ministra de Hacienda quien determine qué territorios se incluyen dentro de dicha denominación atendiendo a criterios de (i) transparencia fiscal, (ii) facilidad para celebrar instrumentos o sociedades extraterritoriales dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real, y (iii) la existencia de baja o nula tributación.

Asimismo, la Ministra de Hacienda también determinará los regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

- (ii) Se establece expresamente que a aquellos países que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, pero con los que España haya suscrito convenio de doble imposición, la normativa tributaria de jurisdicciones no cooperativas les resultará de aplicación en todo aquello que no contravenga las disposiciones del convenio.
- (iii) Asimismo, se rebaja de 2.500 a 1.000 euros (o su contravalor en moneda extranjera) el límite para los pagos en efectivo de las operaciones en la que alguna de las

partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional. De igual modo, se rebaja de 15.000 a 10.000 euros (o su contravalor en moneda extranjera) dicho umbral si el pagador es una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúa en calidad de empresario o profesional.

Esta Nota ha sido elaborada por José Suárez y Daniel Olábarri, Socio y Asociado de la práctica de Fiscal.

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. Este documento ha sido elaborado el 12 de julio de 2021 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

Para más información,
pueden ponerse en contacto con:

José Suárez

Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T: + 34 91 423 67 41