

Medidas de Prevención y Lucha contra el fraude fiscal

Principales novedades de la Ley
11/2021



AKTION

Principales novedades de la Ley 11/2021 de Medidas de Prevención y Lucha contra el fraude fiscal



La globalización, la aparición de avances tecnológicos y los nuevos modelos de negocio, está suponiendo importantes retos para la Administración Tributaria, especialmente en su lucha contra el fraude fiscal, su prevención y la dotación de medios necesarios para optimizar su actuación. En este sentido, el pasado 10 de julio se publicó en el BOE la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.



En este post abordaremos las modificaciones que consideramos de mayor interés e impacto ya que afecta a diversas normas, principalmente en materia tributaria, con una **dobles finalidad**:

- Incorporar al ordenamiento español el Derecho de la Unión Europea en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal.
- Introducir cambios en la regulación con el fin de asentar los parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

01- Impuesto sobre sociedades

Para los periodos impositivos que se inicien a partir del **1 de enero de 2021...**

"Exit tax"

Cambiar de residencia a otro Estado Miembro de la UE o del EEE que haya celebrado un acuerdo con España o con la UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, podría suponer tener que tributar (diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos propiedad de la entidad), generada antes del traslado de la entidad y hasta el momento en el que se transmiten a terceros los elementos patrimoniales afectos, salvo que queden afectados a un establecimiento permanente radicado en España.

La novedad que establece la nueva norma es su tributación por un **régimen de fraccionamiento por quintas partes anuales iguales** (en lugar de su aplazamiento como venía siendo de aplicación), a solicitud del contribuyente, quien ejercerá la opción en la declaración del correspondiente impuesto al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia, debiendo realizar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de la declaración que corresponda a dicho período.

Por otro lado, se señala que 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. Se procederá a la exigencia de garantías únicamente cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

Finalmente, se enumeran los supuestos en los que el fraccionamiento perderá su vigencia, así como las consecuencias de dicha pérdida de vigencia en cada uno de los supuestos regulados.

Régimen especial de transparencia fiscal internacional

El artículo 100 de la LIS se modifica con el fin de adaptarse al contenido normativo de la Directiva 2016/1164. De este modo, la imputación de rentas positivas producida en dicho régimen especial afectará no sólo a las obtenidas por entidades participadas por el contribuyente sino también a las **obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero**.

La citada imputación procederá si el importe de las rentas obtenidas a través de un EP es satisfecho por la entidad no residente en territorio español por razón de un gravamen inferior al 75% de naturaleza idéntica o análoga al IS del que hubiera correspondido, sin que resulte de aplicación la exención contemplada en el artículo 22 de la LIS.



Asimismo, se regula la **documentación relativa a las rentas obtenidas por los EP** que se deberá aportar junto con la declaración del IS y se **introducen tipos de renta objeto de imputación que hasta el momento no estaban siendo recogidos** (entre otras, las derivadas de operaciones de arrendamiento financiero y las derivadas de operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas vinculadas, en las que la entidad no residente o establecimiento adiciona un valor económico nulo o escaso).

02- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Responsables y representantes

Se limita a **una responsabilidad de carácter solidario a los representantes** de los EP y las entidades en régimen de atribución de rentas (ERAR) con presencia en territorio español cuando sean contribuyentes de países terceros. Responsabilidad que no resultará de aplicación en aquellos casos en los que el contribuyente sea un Estado Miembro de la UE y del Espacio Económico Europeo (EEE) si existe normativa sobre asistencia mutua.

Ampliación de la obligación de nombrar un representante para contribuyentes de países terceros, en caso de **nombramiento a requerimiento de la Administración cuando posea un inmueble en territorio español**. Por el contrario, a efectos del IRNR, **no tendrían obligación de nombrar representante** con residencia en España por su condición de no residente cuando se tratase de **contribuyentes de la UE o del EEE con asistencia mutua**.

"Exit tax"

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, la particularidad que establece la normativa del IRNR con motivo de este "impuesto de salida" es su exigencia cuando nos encontremos ante un traslado de activos al extranjero desde un EP situado en España.

Por transposición de la Directiva, además de regular el fraccionamiento del "Exit tax" como se ha tenido a bien indicar en el apartado del IS, se adiciona un **nuevo supuesto de generación de este tipo de renta cuando se produzca un traslado de "la actividad" realizada por el EP**.

Finalmente, se **entenderá como valor fiscal en España aquel que hubiese sido determinado por el Estado miembro que exigió el impuesto de salida**, salvo que no reflejase el valor de mercado.

Período impositivo

Se añade el supuesto de conclusión cuando el EP traslade su actividad al extranjero, con efectos desde el 1 de enero de 2021

03- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Pérdida de la reducción por arrendamiento destinado a vivienda habitual en los rendimientos del capital inmobiliario

Desde el 11 de julio de 2021 se podrá perder la reducción del 60% por arrendamiento de viviendas cuando se considere que **existan ingresos no incluidos o gastos no deducibles en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.**

Monedas virtuales: Nuevas obligaciones de información

Las personas y entidades residentes en España, así como los EP sitos en territorio nacional, que proporcionen los servicios enunciados a continuación tendrán la obligación de suministrar cierta información a la Administración Tributaria a partir del 11 de julio de 2021.

En consecuencia, la obligación de información será:

Por la totalidad de las monedas virtuales que custodien: Cuando sus servicios consistan en salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Por las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que medien o intervengan, presentando relación nominal de sujetos intervinientes (domicilio y NIF), clase y número de monedas virtuales, precio y fecha de la operación: Cuando sus servicios consistan en:



- 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.
- Salvaguardar claves criptográficas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.
- Realizar ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

04- Impuesto sobre el Valor Añadido

Con efectos del **11 de julio de 2021...**

Responsabilidad subsidiaria



Ahora, además de exigirse este tipo de responsabilidad a los agentes de aduanas para el pago del impuesto, se añade **a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador** (en consonancia con las modificaciones relativas a la figura del representante aduanero).

Sujeto infractor en caso de régimen especial del grupo de entidades

Cuando resulte de aplicación el citado régimen especial, **será sujeta infractora la entidad dominante** al ostentar la representación del grupo y quedar obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales específicas derivadas de dicho régimen.

En particular, será sujeta infractora por los incumplimientos que pudieran acontecer de las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada; siendo así responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones que consignasen las entidades dependientes pertenecientes al grupo.

Así pues, el resto de entidades que apliquen el régimen especial responderán del pago de estas sanciones solidariamente.

05- ITPAJD

Se sustituye el concepto de “valor real” de la base imponible por “valor”, equiparándolo al valor de mercado y definiéndolo como el “precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas”.

Además, se incorpora la **presunción iuris tantum** (salvo prueba en contrario), de **que el valor de mercado será el de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro** que conste publicado a la fecha de devengo en su sede electrónica cuando nos encontremos ante un supuesto de bienes inmuebles.

Para terminar, cuando se trata de operaciones de compras a particulares de artículos de oro y joyería por comerciantes de este sector empresarial **se modifica la delimitación del hecho imponible** para esclarecer las dudas respecto a su sujeción o no a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

06- Impuesto sobre el Patrimonio

Valoración de bienes inmuebles

A partir del 11 de julio de 2021 se **modifican las reglas de valoración** en lo que a bienes inmuebles se refiere, añadiendo la referencia al valor que haya sido determinado en un procedimiento por la Administración.

Normativa autonómica aplicable a no residentes

La normativa autonómica **amplía su derecho de aplicación** donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de todos los contribuyentes no residentes (no sólo para residentes en UE o EEE).

06- Ley General Tributaria

Con entrada en vigor el día siguiente de la publicación en el BOE...

Intereses de demora

Para el caso de obtención de devolución improcedente se modifica la letra f) del apartado segundo del artículo 26 de la LGT. De manera que, **el devengo de intereses será compatible con los recargos de extemporaneidad.**



Recargos por presentación de declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo

Buscando proporcionalidad y justicia tributaria, los porcentajes de los recargos se minoran; y se estipula una exoneración del régimen de recargos en caso de que el obligado tributario regularice unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, cuando concurren las circunstancias previstas y dicha regularización se produzca mediante la presentación de una declaración o autoliquidación que se corresponda a otros períodos del mismo concepto impositivo.

En este sentido,

- **El porcentaje de recargo será igual al 1% más otro 1% adicional por cada mes completo de retraso** en la presentación de la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para su presentación e ingreso.
- **El recargo será del 15%** si la presentación se produce pasados 12 meses desde el término del citado plazo.
- **Exoneración del régimen de recargos**, conforme a lo comentado inicialmente. A modo ilustrativo, las circunstancias más significativas que estarían amparadas por esa exigencia de concurrencia son:
 - Que se presente la declaración o autoliquidación en el plazo de 6 meses, a contar desde el día siguiente a aquél en que se notifique o entienda notificada la liquidación.
 - Que no derive la imposición de sanción de la regularización efectuada por la Administración.



Las presentes modificaciones **serán de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor**, siempre y cuando el recargo no haya adquirido firmeza y resulte más favorable para el obligado tributario.

No se devengarán intereses de demora

De manera expresa se establece que, durante determinados periodos, no se devengarán intereses de demora en:

- **Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo**
- **Devoluciones de ingresos indebidos**

Representación de no residentes

Obligación de designar representante, así como su correspondiente comunicación a la Administración Tributaria, cuando los obligados tributarios no residan en España y así se establezca en normativa tributaria; con el fin de adecuar el régimen de representación de los no residentes al Derecho de la UE

Entrada en el domicilio de los obligados tributarios con autorización judicial

Conforme a la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen modificaciones que no afectan al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, cuando el citado régimen de autorización judicial haya sido solicitado por la Administración Tributaria en una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.



Eliminación del informe de disconformidad

Se elimina el carácter obligatorio para con el citado informe en la tramitación de las actas de disconformidad, ya que el contenido del mismo viene recabado íntegramente en el acta y la liquidación.

La reiteración de solicitudes no impedirá el inicio del periodo ejecutivo

La reiteración de solicitudes, cuando previamente haya habido otras que se hayan denegado y no se haya efectuado el correspondiente ingreso, no impedirán el inicio del periodo ejecutivo; para así evitar el uso inadecuado de la presentación de reiteradas solicitudes de fraccionamiento, aplazamiento, compensación, suspensión o pago en especie cuyo periodo de tramitación suspende cautelarmente el inicio del periodo ejecutivo.

Asimismo, se clarifica que por la declaración de concurso el periodo voluntario no podrá verse afectado.

Reducción de las sanciones

Al respecto se producen las siguientes modificaciones:

- Actas con acuerdo: del **50% al 65%**
- Por pronto pago y no interposición de recurso o reclamación contra la liquidación o sanción: **del 25% al 40%**

Las nuevas reducciones resultarán de aplicación en las sanciones acordadas, antes de la entrada en vigor, cuando no sean firmes ni hayan sido recurridas.

La reducción del 40% se aplicará también si se cumplen las siguientes circunstancias:

- Acreditación del desistimiento del recurso o reclamación interpuestos contra la sanción y, en su caso, contra la liquidación derivada de la sanción, entre la entrada en vigor de la ley y hasta el 1 de enero de 2022
- Realización del ingreso del importe restante de la sanción en plazo voluntario, abierto tras la acreditación del desistimiento con la notificación.

Número de Identificación Fiscal

Para mejorar la gestión de los censos tributarios, el control efectivo de las entidades tratadas a continuación, y evitar situaciones de posible fraude, **se modifica el régimen de revocación del NIF** para que las **entidades inactivas** cuyo número ha sido revocado no puedan realizar inscripciones en registros públicos, ni otorgar escrituras ante Notario, salvo trámites necesarios para la cancelación de la correspondiente nota marginal. A estos efectos, se prevé en la Ley del Notariado la obligación de incluir el NIF en la escritura pública en la que se cree o constituya cualquier entidad jurídica, y un sistema automatizado para que el Consejo General del Notariado facilite a la Administración Tributaria la identificación de entidades con NIF revocado que hubieran pretendido otorgar un documento público.

Bienes y derechos situados en el extranjero: Obligación de información

Se introduce este tipo de obligación para con las monedas virtuales situadas en el extranjero "de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales".

En consecuencia, se modifica el régimen de infracción y sanciones aplicable, estableciendo sanciones consistentes en:

- "Multa pecuniaria fija" de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros".
- "100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios".

Sanciones por limitación de pagos en efectivo

- Disminución del límite general de 2.500 a 1.000 €.
- Cuando alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 1.000€ o su contravalor en moneda extranjera, no podrán pagarse en efectivo.
- Disminución del límite de pago en efectivo a 10.000 € cuando se trate de personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España.
- Modificación de la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo.
- Reducción del 50% de la sanción, siempre que se produzca el pago de la misma en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero con carácter previo a la notificación de la resolución definitiva.
- El plazo de duración del procedimiento será de 6 meses en lugar de 3.



Las nuevas limitaciones se aplicarán a todos los pagos realizados a partir de la entrada en vigor de la norma, aun cuando se refieran a operaciones concertadas con anterioridad a las mismas.

Por otro lado, la nueva reducción de la sanción por pago voluntario se aplicará a las sanciones exigidas antes de la entrada en vigor, siempre y cuando no sean firmes ni hayan sido recurridas.

También se aplicará si se cumplen las siguientes circunstancias:

- Acreditación del desistimiento del recurso o reclamación interpuestos contra la sanción y, en su caso, contra la liquidación de la que derive la sanción, entre la entrada en vigor de la ley y hasta el 1 de enero de 2022.
- Realización del ingreso del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso voluntario (artículo 62.2 LGT) abierto con la notificación tras la acreditación del desistimiento.

Desaparición del término “paraísos fiscales”

Se modifica la D.A.1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal con la definición de las jurisdicciones no cooperativas y sus criterios de actualización atendiendo a determinados supuestos en transparencia fiscal, que faciliten la existencia o celebración de instrumentos o sociedades extraterritoriales o la existencia de nula o baja tributación.

Serán **“jurisdicciones no cooperativas”** los anteriormente denominados paraísos fiscales, países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación. Asimismo, se determina que las referencias normativas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria.

Entrada en vigor

Pese a publicarse en el BOE el 10 de julio del presente año, se debe hacer hincapié en que cada modificación deberá ser analizada caso por caso pues, aunque en algunas de las aquí tratadas se haya hecho referencia expresa, existe la posibilidad de que los efectos de las modificaciones introducidas por la nueva Ley se produzcan:

- Transcurrido el plazo de 3 meses desde la entrada en vigor.
- Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.
- Desde el 1 de enero de 2022.
- Desde la entrada en vigor de la presente Ley.



¿Quieres saber si te afectará alguna de ellas?

Para finalizar destacamos nuevamente que el presente post no aborda todas las modificaciones de la Ley 11/2021 de Medidas de Prevención y Lucha contra el fraude fiscal sino sólo aquellas que, por nuestra parte, consideramos más relevantes.

Esperamos haber dado luz a las cuestiones principales y ante cualquier duda podéis contactar con el área fiscal, que estará encantado de ayudaros.

AKTION

