

Las 10 claves de la nueva Ley contra el Fraude Fiscal

En el BOE de 10 de julio de 2021, se ha publicado la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que aprueba medidas muy diversas, de diferente calado, en el ámbito tributario, y que afectan a la gran mayoría de impuestos estatales. Entre estas medidas destacan la modificación en la transparencia fiscal internacional, la modificación del régimen de las SICAVs, y de la tributación de las SOCIMI, la sustitución del valor real por el valor de referencia del Catastro en los impuestos patrimoniales, la modificación en la regulación relativa a la reducción del 60% aplicable a los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de viviendas, modificaciones en la tributación de los seguros de vida en el IRPF y en el IP, tributación de los pactos sucesorios y se introducen también numerosas modificaciones en la Ley General Tributaria, afectando a los recargos por extemporaneidad, a los intereses de demora, la obligación de informar de bienes y derechos en el extranjero la información sobre criptomonedas o la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios. También conviene destacar la modificación en la prohibición de los pagos en efectivo y, en concreto, en la reducción de los importes umbrales anteriormente vigentes (de 2.500 euros a 1.000 euros).

Como ya le hemos venido informando, en el BOE de 10 de julio de 2021, se ha publicado 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, que modificará artículos concretos de prácticamente la totalidad de leyes tributarias: IRPF, Sociedades, IVA, ITP y AJD, Sucesiones y Donaciones, No residentes, Patrimonio, Haciendas locales, además de la Ley General Tributaria y otras disposiciones como la Ley del Catastro o Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La aprobación definitiva del texto legal se produce después de la ratificación por el Congreso e incorporación al mismo de todas las enmiendas introducidas por el Senado.

Las novedades que se incluyen en la Ley son muchas y algunas de calado, pudiendo destacarse las siguientes:

Transposición de la citada Directiva modificando el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el

IRNR en lo relativo al exit tax y a la transparencia fiscal internacional.

- Modificación del régimen de las SICAVs (el cual incluye un régimen transitorio que permite su disolución y liquidación, en unos determinados plazos, con un régimen fiscal ventajoso).
- La reducción del 60% aplicable a los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de viviendas en el IRPF, modificaciones en la tributación de los seguros de vida en el IRPF y en el IP, tributación de los pactos sucesorios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).
- Sustitución en el ISD y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) del valor real por el valor de los bienes a efectos del cálculo de la base imponible, estableciendo que en el caso de bienes inmuebles su valor no será el de mercado -que es la norma general- sino el valor de referencia determinado por el Catastro, estableciéndose la forma de hacerlo por la Dirección General de este organismo
- Se modifica la cuantificación de los recargos por presentación de autoliquidaciones o declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo
- Se incrementan las reducciones de las sanciones tributarias más comunes por la suscripción de actas con acuerdo y por el ingreso total del importe restante de la sanción o por que se garantice el aplazamiento del mismo, siempre que no se recurra la regularización ni la sanción
- Se regula con cierto detalle el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en actuaciones de comprobación tributaria.
- Se establece nueva obligación acerca de ciertos programas informáticos utilizados para el desarrollo de actividades económicas
- Se incluye en la obligación de informar de bienes y derechos en el extranjero la información sobre criptomonedas
- Se sustituye el término "paraísos fiscales" por el de "jurisdicciones no cooperativas", regulándose con más precisión el concepto y estableciendo que la inclusión o exclusión de un territorio en la lista se realice de una manera dinámica
- Se regula de nuevo la lista de morosos rebajando el umbral a 600.000€ de deuda e incluyendo en la misma a los responsables solidarios
- Se rebaja el umbral máximo de los pagos en efectivo cuando interviene un empresario o profesional

Salvo excepciones que se indicarán, **la entrada en vigor de la norma** se producirá al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir el **11 de julio de 2021 (Disposición final séptima Ley 11/2021)**.

A continuación vamos a ver las **10 medidas más relevantes** que se aprueban por la nueva Ley.

1. Transparencia fiscal internacional

Se han incluido varias modificaciones en el régimen de Transparencia Fiscal Internacional ("TFI") del IRPF y del IS, para los **ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2021**. La primera, de carácter subjetivo y relativa únicamente al IS, hace referencia a la inclusión de los establecimientos permanentes como entes que pueden quedar afectados por las normas de TFI (lo cual descarta la exención de las rentas que obtengan regulada en el artículo 22 de la Ley del IS).

La segunda de las novedades es común para ambos impuestos y afecta al ámbito objetivo del régimen, al ampliarse el listado de rentas pasivas susceptibles de ser objeto de transparencia. Destaca la eliminación de la regla especial para dividendos y plusvalías de participaciones cualificadas, la inclusión de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras con independencia de si generan gastos deducibles en España, y la adición de operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas vinculadas, en las que la entidad no residente o establecimiento añada un valor económico escaso o nulo.

Deben destacarse las potenciales implicaciones asociadas al efecto conjunto de la limitación al importe apto para la aplicación de la exención de dividendos y plusvalías por transmisión de participaciones cualificadas (introducida por la Ley de Presupuestos Generales para 2021 en el artículo 21.10 de la Ley del IS) y la mencionada consideración de estas como rentas pasivas sin excepción (esto es, con independencia de su aptitud para aplicar la exención del artículo 21 de la Ley del IS).

Por último, se modifica la cláusula de escape del apartado 15 del artículo 100 de la LIS para las entidades participadas residentes (o establecimientos permanentes sitios) 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.

A tener en cuenta:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP la obtenga.
- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las 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 las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.
- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.
- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.
- En el IRPF, se introducen las modificaciones pertinentes para adaptar el régimen de TFI a lo establecido para el IS, 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. Modificaciones en la valoración de bienes inmuebles

Una novedad importante introducida por la Ley contra el fraude fiscal (probablemente la que tenga mayor impacto recaudatorio) en tanto que afecta a los impuestos patrimoniales (IP, ISD e ITP y AJD) es la introducción en estos impuestos del valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. En síntesis, se pretende obtener de forma sencilla para la Administración un valor de los bienes inmuebles más cercano al de mercado (sin poder superarlo) para que se aplique en los impuestos patrimoniales y limitar las controversias existentes (sobre todo en el ISD y en el ITP y AJD).

Se esta manera, se sustituyen las referencias de la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) 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.

- Este valor, ya previsto en la normativa catastral, también es objeto de modificación en la Ley contra el fraude fiscal para agilizar su obtención. Así, este valor parte del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos (notarios) en las compraventas inmobiliarias efectuadas que se plasmara en un informe anual del mercado inmobiliario. Sobre la base de ese informe y con los criterios establecidos por la Ley, la Dirección General del Catastro fijara este valor. En principio, mediante una resolución que deberá publicarse antes del 30 de octubre de cada año la Dirección General del Catastro informara de los criterios y datos que servirán de base para que, en diciembre, se publiquen los valores de referencia de cada inmueble y que tendrán efectos al año siguiente. A estas alturas del año, este valor se fijara ya para el año 2022, y, por tanto, tendrá efectos por primera vez a partir de ese año.
- Fijado este valor, en el ISD y en el ITP y AJD será el que deba usarse, como valor mínimo, para la valoración de los bienes inmuebles (se debería usar un valor mayor, por ejemplo, si el precio de una compraventa se fijara en un importe superior al valor de referencia). Los contribuyentes podrán impugnar este valor de referencia junto con la liquidación, y la Administración resolverá en atención a un informe vinculante de la Dirección General del Catastro que será quien ratifique o corrija el valor a la vista de la documentación aportada. Por tanto, la comprobación de valores se modifica de forma radical y queda en manos, de hecho, de la Dirección General del Catastro.
- En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio (IP) este valor se utilizara a partir del 2022 para los bienes inmuebles como valor determinado por la Administración a efectos de otros tributos, con lo que no debería tener efectos inmediatos en tanto que el valor de referencia requiere para ser utilizado que exista un devengo previo de ITP y AJD o ISD. 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.

3. IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario: reducción por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda

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

Como novedad, debido a las diversas interpretaciones que por parte de la Administración y los Tribunales se han venido sucediendo, **con efectos desde el 11 de julio de 2021**, se aclara la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" añadiendo que, la reducción solo se puede aplicar sobre el rendimiento neto positivo calculado por el contribuyente en su declaración-liquidación o autoliquidación, sin que proceda su aplicación sobre el rendimiento neto positivo determinado por la Administración en la tramitación de un procedimiento de comprobación o de inspección (incorporando ingresos no declarados o eliminando gastos computados y no deducibles), aun cuando el contribuyente haya colaborado con su declaración o aceptación durante la tramitación del procedimiento.

Con esta regulación, se supera el criterio jurisprudencial recientemente fijado por el Tribunal Supremo respecto a la regulación anterior, que permitía aplicar la citada reducción en sede del procedimiento de comprobación o inspección.

4. Tributación de los seguros de vida en el Impuesto sobre el Patrimonio

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.

La Ley del IP 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 la Ley, con efectos desde el 11 de julio de 2021, 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.

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. 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 de la Ley del IP 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.

5. Tributación de los pactos sucesorios

Se introducen modificaciones en la tributación de los pactos sucesorios en el IRPF y en el ISD, con efectos desde el 11 de julio de 2021.

En el IRPF:

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

1. No se producía ganancia o pérdida patrimonial para el transmitente (como si los bienes se hubieran adquirido por herencia).
2. 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.

En el ISD:

Por último, en sede del ISD, la Ley también modifica la regla de la acumulación de donaciones extendiendo su aplicación a los pactos sucesorios con efectos de presente. En tales casos procederá su acumulación con las donaciones que se puedan producir dentro de los 3 años siguientes o con la sucesión que se pueda

producir dentro de los 4 años siguientes.

6. 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.

Por último el precepto establece que **para determinar el número de accionistas podrá se comprobado por la Administración Tributaria** (anteriormente era competencia de la Comisión Nacional del Mercado de Valores) a cuyo efecto la sociedad de inversión deberá mantener y conservar durante el periodo de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

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 ITP y AJD.
- 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 reinviertan 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.

7. Tributación de las SOCIMI

Con efectos para **los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021**, se modifica 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 la referida ley.

Recordemos que la Ley 11/2009 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.

8. Régimen de revocación del número de identificación fiscal (sociedades inactivas)

Con el fin de mejorar la gestión de los censos tributarios, se modifica **con efectos desde el 11 de julio de 2021** el régimen de revocación del número de identificación fiscal (NIF) para que las entidades inactivas no puedan realizar inscripciones en ningún registro público, ni otorgar escrituras ante Notario.

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.

9. Procedimientos tributarios

Con la Ley contra el fraude fiscal se modifica la LGT en varios aspectos, respecto de los que destacamos los más relevantes:

9.1 Prohibición de amnistías fiscales

Se prohíbe que se aprueben mecanismos de regularización tributaria que impliquen una disminución de la cuantía de la deuda tributaria (amnistía fiscal).

9.2. Devengo de intereses de demora por obtención de una devolución improcedente

Como sabemos, cuando un contribuyente obtiene una devolución improcedente, la Administración le puede exigir el interés de demora. A partir de ahora se aclara que el pago de dichos intereses, cuando el obligado regularice voluntariamente su situación tributaria antes de que sea requerido por la Administración, será compatible con el régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

9.3 Recargos extemporáneos

Se modifica el sistema de recargos por extemporaneidad sin requerimiento previo estableciéndose un sistema de recargos crecientes, siendo el **recargo del 1 por ciento más otro 1 por ciento, adicional, por cada mes completo de retraso** y sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de doce meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los doce meses citados, además del devengo **del recargo del 15 por ciento**, comenzará el devengo de intereses de demora.

Es decir: cuando el retraso sea inferior al mes, el recargo será del 1 por 100; cuando el retraso sea igual o

superior al mes, el recargo será del 2 por 100; cuando el retraso sea igual o superior a los dos meses, el recargo será del 3 por 100; cuando el retraso sea igual o superior a los tres meses, el recargo será del 4 por 100... y así, sucesivamente, hasta que el retraso sea superior a 12 meses, en cuyo caso, el recargo será del 15 por 100 y se exigirán intereses de demora desde el día siguiente a los doce primeros meses hasta el día de la presentación extemporánea.

Asimismo, se exceptúa de dichos recargos a quien regularice, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación, una conducta tributaria regularizada previamente por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación y que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se presente recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración. Ello no obsta para que se inicie un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas.

Se establece un **régimen transitorio** según el cual el nuevo sistema de recargos será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad al 11 de julio de 2021, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza. Asimismo, la revisión de los recargos no firmes y la aplicación de esta nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

9.4 Prohibición de tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de datos contables y régimen sancionador en caso de incumplimiento.

Se regula una **nueva obligación formal** con el objetivo de no permitir la producción y prohibir la tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, consistente en la **obligación de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos** que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de **desarrollo reglamentario**, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación y utilicen formatos estándar para su legibilidad. **Esta nueva obligación entrará en vigor el 11 de octubre de 2021** (a los 3 meses de la entrada en vigor de la Ley 11/2021).

En concordancia con dicha regulación, se establece un **régimen sancionador específico para esta nueva obligación** por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

9.5 Devoluciones derivadas de la normativa derivada de cada tributo

Como sabemos, cuando la Administración se retrasa y no devuelve en plazo las cantidades que correspondan a los contribuyentes de un tributo, debe de abonar los intereses de demora que correspondan. La novedad es que, a efectos del cálculo de dichos intereses, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración.

Si la devolución se ordena por un procedimiento de inspección, no se computarán para el cálculo de los intereses de demora los días en los que no pudo efectuar actuaciones y estuvo suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario, o cuando se amplía el plazo del procedimiento en el caso de que el obligado manifieste que no tiene o no va a portar la información solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido.

9.6 Intereses de demora en la devolución de ingresos indebidos

En el caso en que se acuerde la devolución de ingresos indebidos en un procedimiento de inspección, a

efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días en que la Inspección no puede efectuar actuaciones y quedó suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario.

9.7 Representación de personas o entidades no residentes

Se suprime el requisito de designar, en todo caso, representante con domicilio en territorio español cuando un no residente opere aquí a través de un EP. Se designará representante solo cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.

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

La DA 9ª del RD-ley 11/2020 suspendió los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria desde el 14/03/2020 al 30/05/2020, lo cual alargaba todos los plazos de prescripción que estuvieran corriendo o se iniciaran dentro de dichas fechas. Pues bien, ahora se establece que la suspensión de los plazos de prescripción solo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la misma, finalizarían antes del día 1 de julio de 2021.

Ello significa que, por ejemplo, la Renta de 2016 cuyo plazo de prescripción finalizaría el 30 de junio de 2021, por la suspensión establecida en el Real Decreto-ley 11/2020, finalizará 78 días después. Sin embargo, como para la Renta 2017 su plazo de prescripción "normal" finalizaría el 30 de junio de 2022, éste no se alarga, ni tampoco el del Impuesto sobre Sociedades de 2016 de una entidad con ejercicio coincidente con el año natural.

9.9 Régimen del listado de deudores tributarios

En cuanto al listado de grandes deudores, el umbral de la deuda para que los datos del deudor aparezcan en los listados se reduce de 1.000.000 de euros a 600.000 euros, incluyéndose también a aquellos que tengan la condición de deudores por haber sido declarados responsables solidarios.

9.10 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:

1. La solicitud de autorización judicial para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido deberá estar debidamente justificada y motivar su finalidad, necesidad y proporcionalidad.
2. 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.
3. 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.

Poniendo en relación estas modificaciones legislativas con las sentencias del Tribunal Supremo de 1 y de 10 de octubre de 2020, con números de recurso 2966/2019 y 2818/2017, respectivamente, lo más relevante es que se apartan del criterio jurisprudencial en cuanto se establece que la solicitud de autorización judicial y la concesión puedan practicarse antes del inicio formal del procedimiento administrativo aunque, eso sí, exigiendo que el acuerdo identifique al obligado tributario, los conceptos y períodos de comprobación y que se aporten al órgano judicial.

9.11 Reducción de las sanciones

En relación con el régimen de las reducciones aplicable a las sanciones tributarias se introducen las siguientes modificaciones: Por un lado, se eleva la reducción de las sanciones derivadas de las actas con acuerdo al 65 por ciento (anteriormente 50 por ciento) y, por otro, se eleva la reducción de las sanciones en caso de pronto pago al 40 por ciento (anteriormente 25 por ciento). La reducción por conformidad se mantiene en el 30 por ciento

Se establece un **régimen transitorio** según el cual los incrementos en las reducciones anteriores se aplicarán a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración tributaria competente rectificará dichas sanciones.

Asimismo, se aplicará la reducción del 40%, en lugar del 25%, si se cumple lo siguiente: desde la entrada en vigor de esta ley, y antes del 01/01/22, el interesado acredite que ha desistido del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, contra la liquidación; y que el importe restante de la sanción se ingrese en los plazos establecidos para la liquidación administrativa que se realizará cuando se acredite el desistimiento.

9.12 Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria

Se eleva de **3 a 6 meses** el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en un procedimiento iniciado mediante declaración, de verificación de datos, comprobación o inspección, alineando el mismo con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios.

Se amplía también de **3 a 6 meses** el plazo para iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias.

9.13 Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero: monedas virtuales (Modelo 720)

Se establece la obligación de informar también en el modelo 720 sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá 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€.

La sanción será de 100€ por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500€, 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.

10. Limitación a los pagos en efectivo

Se disminuye el límite general de pagos en efectivo entre empresario y profesionales de **2.500 a 1.000 euros**. Asimismo, se disminuye de **15.000 a 10.000 euros** cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional. Esta disminución del límite general se aplicará a todos los pagos **efectuados a partir del 11 de julio de 2021**, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

La **base de la sanción**, según se trate de cada uno de los supuestos, será la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 1.000 euros o 10.000 euros.

En lo relativo al **régimen sancionador**, este se modifica con diversos objetivos, entre el que destaca agilizar la actividad administrativa, admitiéndose que cuando el instructor al inicio del procedimiento sancionador ya disponga de los elementos que le permitirían formular una propuesta de resolución, dicha propuesta se incorpore al acuerdo de inicio y estableciéndose que el inicio del procedimiento sancionador, al igual que sucede en el ámbito tributario, corresponda al órgano que instruye el procedimiento.

Para reducir la conflictividad respecto de la imposición de las sanciones, se establecen diferentes consecuencias para el supuesto de pago de la sanción en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero con anterioridad a la notificación de la resolución definitiva, estableciéndose, por ejemplo, una reducción del 50 por ciento del importe de la sanción.

Por último, también se fija en 6 meses el plazo máximo en el que deberá notificarse la resolución expresa, contado desde la fecha del acuerdo de iniciación.

La base de la sanción y el régimen sancionador será aplicable a los **procedimientos sancionadores que se inicien a partir del 11 de julio de 2021**. No obstante la reducción de la sanción por pago voluntario se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a esa fecha, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza.

También se aplicará esta reducción si concurren las siguientes circunstancias:

- Que, el interesado acredite ante la Administración competente el desistimiento del recurso interpuesto contra la sanción, desde el 11 de julio de 2021 y antes del 1 de enero de 2022,
- Que en el plazo del artículo 62.2 de la LGT (pago voluntario en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración), abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.