



MINISTERIO  
DE HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO DEL PROYECTO DE LEY 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**

CORREO ELECTRÓNICO

registro@tributos.hacienda.gob.es

14 OCT. 2020 17:27:09 Entrada: 63693

ALCALA, 5  
28014 MADRID  
TEL: 91 595 80 00  
FAX: 91 595 84 46

**ÍNDICE**

	<b>Página</b>
<b>I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO.....</b>	<b>3</b>
1. Motivación .....	3
2. Objetivos .....	10
3. Alternativas .....	11
4. Adecuación a los principios de buena regulación.....	12
5. Plan Anual Normativo .....	12
<b>II. CONTENIDO Y ANÁLISIS JURÍDICO .....</b>	<b>12</b>
1. Contenido del proyecto .....	12
2. Análisis jurídico .....	47
<b>III. ADECUACIÓN DE LA NORMA AL ORDEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS.....</b>	<b>47</b>
<b>IV. DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN .....</b>	<b>47</b>
<b>V. ANÁLISIS DE IMPACTOS .....</b>	<b>54</b>
1. Impacto económico y presupuestario .....	54
2. Impacto por razón de género .....	70
3. Impacto en la infancia y en la adolescencia .....	70
4. Impacto en la familia .....	71
5. Otros impactos.....	71
<b>VI. EVALUACIÓN EX POST .....</b>	<b>71</b>



Esta memoria del análisis del impacto normativo integra la memoria, estudios o informes sobre la necesidad y oportunidad del proyecto normativo, así como la memoria económica y el informe de impacto de género, previstos en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE de 28 de noviembre). Para la elaboración de la memoria se ha tenido en cuenta la estructura prevista en el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (BOE de 14 de noviembre), así como la Guía Metodológica para la Elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo a la que se refiere la disposición adicional primera del Real Decreto anterior.

## I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO

### 1. Motivación

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 (en adelante, Directiva ATAD), se enmarca dentro del paquete de medidas de la Comisión Europea para lograr una tributación más justa, sencilla y eficaz en la Unión Europea (UE). Para ello, se prevé el establecimiento de una serie de medidas concretas para evitar la planificación fiscal agresiva, aumentar la transparencia fiscal y crear condiciones equitativas para todas las empresas de la Unión Europea.

La Directiva establece cinco medidas que todos los Estados miembros deben aplicar contra las formas comunes de planificación fiscal agresiva, a saber: la limitación de la deducibilidad de los intereses, la imposición de salida, la norma general contra las prácticas abusivas, las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y las normas para hacer frente a las asimetrías híbridas. Su objetivo es crear un nivel mínimo de protección contra la evasión del Impuesto sobre Sociedades (IS) en toda la UE, al tiempo que garantiza un entorno más justo y más estable para las empresas.

El artículo 11 de la citada Directiva establece un mandato para que los Estados miembros, con carácter general, realicen la trasposición de su contenido a más tardar para el 31 de diciembre de 2018 y procedan a su aplicación a partir del 1 de enero de 2019. Como excepciones a dicha regla general, la trasposición del artículo 5 se realizará a más tardar para el 31 de diciembre de 2019 para proceder a su aplicación a partir del 1 de enero de 2020, y la trasposición del artículo 4 para aquellos Estados miembros que tengan normas nacionales específicas para impedir los riesgos en materia de BEPS en la fecha de 8 de agosto de 2016, que sean igualmente eficaces a efectos de la norma de limitación de intereses establecida en dicha Directiva, se realizará a más tardar para el 31 de diciembre de 2024.

Con posterioridad, la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (ATAD II), modificó el artículo 11 de la Directiva ATAD, estableciendo que la trasposición de la regla contenida en el artículo 9 (Asimetrías híbridas) ha de realizarse a más tardar para el 31 de diciembre de 2019 y proceder a su aplicación a partir del 1 de enero de 2020 y la trasposición de la regla contenida en su artículo 9 bis (Asimetrías híbridas invertidas) ha de efectuarse con fecha límite el 31 de diciembre de 2021 y proceder a su aplicación a partir del 1 de enero de 2022.

Dado que la normativa española relativa a la limitación de intereses ha sido considerada por la Comisión Europea como igualmente eficaz a la establecida en la Directiva ATAD y que la norma general contra las prácticas abusivas (artículo 6 de la Directiva ATAD) se considera ya incluida en nuestro ordenamiento tributario, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma



tributaria y la simulación, recogidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en lo sucesivo LGT, se procede a la trasposición en el momento actual de la regla contenida en el artículo 5 de la Directiva ATAD, relativa a la imposición de salida, y de las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (artículos 7 y 8 de la Directiva), posponiendo la trasposición de las normas sobre las asimetrías híbridas.

El impuesto de salida garantiza que, cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando dicha plusvalía no haya sido realizada. A este respecto conviene aclarar que las transferencias de activos, entre una sociedad matriz y sus filiales, no entran en el ámbito de aplicación de la norma prevista sobre la imposición de salida.

Por su parte, las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (régimen de transparencia fiscal internacional en la terminología de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) permiten reasignar la renta de una filial controlada o un establecimiento permanente sujeta a un bajo nivel de imposición a su sociedad matriz.

Se trata de dos normas que ya existen en nuestra normativa tributaria pero que han de modificarse para adaptar su contenido al previsto en la Directiva ATAD.

Así, el artículo 19.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en lo sucesivo LIS, prevé la aplicación de un impuesto de salida para aquellos contribuyentes del IS que trasladen su residencia fuera del territorio nacional.

Por otro lado, el artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, también prevé la aplicación de un impuesto de salida para el caso de transferencia de activos afectos a un establecimiento permanente al extranjero.

La Directiva ATAD regula el impuesto de salida en su artículo 5, estableciendo que un contribuyente será gravado por la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los activos trasladados cuando concurren determinadas circunstancias que impliquen la salida de activos del territorio del Estado correspondiente.

Entre los supuestos que desencadenan el pago del impuesto de salida en la Directiva, recogidos en las letras a) a d) del apartado 1 del citado artículo 5, se establece el traslado de la actividad desde un establecimiento permanente situado, en este caso, en España.

Los supuestos contenidos en las letras b) y c) se encuentran ya incorporados a nuestro Ordenamiento Jurídico en los artículos 18.5 del TRLIRNR y 19.1 de la LIS, respectivamente.

Al mismo tiempo, para que se desencadene el supuesto que origina el impuesto de salida, es necesario adicionalmente en los casos contenidos en las letras a), b) y d), que España ya no tenga el derecho a gravar dichos activos. Por lo tanto, en la medida en que España, en virtud de la tributación de los contribuyentes del IS conforme al principio de renta mundial, conserva el derecho a gravar la plusvalía derivada de la transmisión por parte de un establecimiento permanente situado en el extranjero al que previamente se le han afectado activos, no resulta necesario incorporar a la LIS el supuesto recogido en el apartado a) del artículo 5 de la Directiva ATAD. En consecuencia, únicamente se hace necesario incorporar a nuestro Derecho el supuesto previsto en el apartado d) del artículo 5 de la Directiva.



Por otra parte, en el apartado 2 del artículo 5 de la Directiva se regula la opción del contribuyente de fraccionar el pago del impuesto de salida lo largo de cinco años cuando el traslado se realice a otro Estado miembro o a un tercer país que sea parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

Nuestra normativa, contenida tanto en la LIS como en el TRLIRNR, prevé la posibilidad para el contribuyente de aplazar el pago hasta la fecha de transmisión de los activos afectados, por lo que se procede a la modificación de dicha opción al objeto de incluir el fraccionamiento en cinco años y los supuestos no recogidos de interrupción del fraccionamiento.

Por otra parte, con el objeto de evitar la doble imposición que se produciría en caso de que la plusvalía que ha originado el pago del impuesto de salida vuelva a gravarse en un momento posterior dentro de la UE, se establece en la Directiva la regla por la que el Estado miembro al que se han trasladado los activos, la residencia o la actividad, ha de aceptar el valor determinado por el Estado miembro de salida como valor a efectos fiscales, salvo que dicho valor no refleje el valor de mercado basado en el principio de plena competencia.

Por último, se introduce en nuestro Derecho una regla prevista en la Directiva, en virtud de la cual no se origina el impuesto de salida en las transferencias de activos relacionados con la financiación de garantías, los activos entregados como garantía o si la transferencia de activos se efectúa para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez.

En cuanto a la transparencia fiscal internacional, la redacción actual del artículo 100 de la LIS establece un esquema en el que el punto de partida o supuesto desencadenante del régimen es, en síntesis, el mismo que para la Directiva: la existencia de control sobre la entidad no residente participada y el hecho de que las correspondientes rentas de la entidad estén sometidas a una tributación sustancialmente inferior a la que se hubiera producido en caso de que dichas rentas se hubieran obtenido en España.

El artículo 7 de la Directiva, si bien enlaza con los objetivos y finalidades fundamentales del actual régimen de transparencia fiscal de la LIS, introduce algunos aspectos novedosos.

En lo que se refiere al supuesto de partida del régimen (control y baja tributación de la entidad) sus requisitos y condiciones son similares, aunque algo menos exigentes, que los previstos actualmente en la normativa española.

Por otra parte, se introduce como nuevo desencadenante de una posible transparencia la existencia de un establecimiento permanente de la entidad residente situado en un territorio en el que concurren las mismas condiciones de baja tributación previstas para las entidades.

Una vez delimitadas las condiciones para que se aplique el régimen, la Directiva distingue dos posibles supuestos.

El primero de ellos es el que se contiene en la letra a) del apartado 2 del artículo 7, que supone la imputación de aquellas rentas no distribuidas que se deriven de una serie de categorías que enumera.

El segundo se contiene en la letra b) de dicho apartado 2, que supone la imputación de "las rentas no distribuidas de la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados que se han establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal".



Estos dos supuestos o mecanismos se configuran en la Directiva como alternativos, pudiendo optar los Estados miembros por utilizar uno u otro.

Además, se incluyen determinadas cláusulas de "escape" al régimen de imputación de las rentas.

La más importante es la posibilidad de que no exista transparencia cuando la entidad o establecimiento lleven a cabo una actividad económica, cláusula que reviste carácter obligatorio cuando la entidad resida o el establecimiento se sitúe en un Estado miembro de la UE o en un país que forme parte del Acuerdo del EEE.

Adicionalmente, también existen cláusulas de escape o exclusión relacionadas con la importancia relativa de las rentas objeto de imputación o transparencia, que permiten no aplicar el régimen cuando su volumen no supera determinada proporción respecto a las rentas totales o, en el caso de entidades financieras, cuando una alta proporción de sus rentas potencialmente imputables proceda de operaciones realizadas con entidades no vinculadas.

Pues bien, las diferencias entre el régimen de transparencia diseñado en el artículo 7 de la Directiva y el que se regula hasta ahora en el artículo 100 de la LIS conllevan la necesidad de introducir varias modificaciones en este precepto, previa toma de decisión acerca de las opciones que ofrece la Directiva y sobre el mantenimiento o no de determinadas particularidades de la norma española.

A este respecto, es muy importante señalar que el artículo 3 de la Directiva alude a lo que denomina como "nivel mínimo de protección", indicando que "la presente Directiva no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del Impuesto sobre Sociedades".

Es decir, se permite que, sin perjuicio de la necesidad de transponer el artículo 7 de la Directiva, puedan establecerse o mantenerse normas nacionales que supongan un nivel de protección más elevado o, lo que es lo mismo aplicado a este caso, que pueda existir un mayor número de supuestos en los que se aplique el régimen o un mayor número de rentas objeto de imputación.

En este esquema, la primera de las decisiones tomada es optar, dentro de las dos alternativas que ofrece el apartado 2 del artículo 7 de la Directiva, por la prevista en la letra a), es decir, el sistema de imputar las rentas derivadas de un listado de fuentes o categorías, sistema que, si bien es el regulado en el apartado 3 del artículo 100 de la LIS, precisa de la introducción de algunas modificaciones.

Una segunda decisión tomada es la de mantener el contenido del apartado 2 del artículo 100, de tal modo que permanecerá en la norma española la posibilidad de imputar la totalidad de las rentas de entidades en aquellos casos en los que no se dispone de medios materiales y personales para su obtención (con determinadas excepciones y requisitos). Aquí, como ya se ha señalado en otros supuestos, se ejercería el derecho previsto en el artículo 3 de la Directiva a mantener un nivel de protección más riguroso.

En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), y en la línea del IS, se introducen las modificaciones oportunas para adaptar el artículo 18 del TRLIRNR a lo establecido en el artículo 5 de la Directiva ATAD. De esta manera, se añade un nuevo supuesto desencadenante del denominado impuesto de salida, como es el del traslado de actividad desde un establecimiento permanente situado en territorio español al extranjero. Al mismo tiempo, se introducen las modificaciones relativas al ejercicio de la opción por el fraccionamiento y las consecuencias de su incumplimiento en los términos comentados para el IS.



De forma paralela a la modificación del artículo 18, se modifica el artículo 20.2 del TRLIRNR para incorporar un nuevo supuesto de devengo del impuesto cuando se produce el traslado de actividad al extranjero.

Adicionalmente, esta norma modifica la redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre), de conformidad con lo establecido en el apartado primero de la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE de 9 de noviembre), que contiene un mandato al Gobierno para que actualice la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal, término que, de acuerdo con los nuevos parámetros internacionales, se adecúa al de jurisdicciones no cooperativas.

Por su parte, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se introducen las modificaciones pertinentes para adaptar el régimen de transparencia fiscal internacional a lo establecido anteriormente para el IS.

También se modifica la regulación de las adquisiciones de bienes a través de un contrato o pacto sucesorio, impidiéndose así una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

A su vez, dado el auge que están experimentando las operaciones con monedas virtuales, se establecen dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con aquellas.

Por otra parte, en relación con los seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, se adaptan los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal para este tipo de seguros, en concordancia con las recientes modificaciones normativas aplicables a las entidades aseguradoras.

Además, se procede a homogeneizar el tratamiento de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen. Así, se extiende a las instituciones de inversión colectiva cotizadas que coticen en bolsa extranjera el tratamiento de las que cotizan en bolsa española respecto a la no aplicabilidad del régimen de diferimiento.

En materia de imposición patrimonial, el concepto de “valor real” – valor este sobre el que el Tribunal Supremo se ha manifestado en el sentido de que se trata de un concepto jurídico indeterminado y de difícil determinación y de que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas - ha generado como elemento definidor de la base imponible de dichos tributos, dada su indeterminación y falta de concreción, un importante número de litigios que resulta pertinente erradicar.

Adicionalmente, se modifica la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), pues la experiencia hace aconsejable fijar reglas de valoración respecto de los seguros de vida, cuando el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, y para aquellos supuestos en que se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida.



Por otra parte, por lo que concierne al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), la existencia de interpretaciones contradictorias entre sí, tanto en el ámbito judicial, como en el administrativo, respecto a la sujeción o no a la modalidad de transmisiones patrimoniales de este impuesto de las operaciones de las compras a particulares de artículos de oro y joyería por parte de comerciantes de este sector empresarial, justifica la modificación que se introduce en la normativa de aquel con el fin de despejar cualquier duda en la delimitación del hecho imponible del tributo.

La regulación contenida en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIVA, correspondiente a la responsabilidad tributaria y su alcance, en relación con el Impuesto devengado en las importaciones de bienes, debe ser objeto de actualización como consecuencia de la nueva regulación referente a la declaración y representación aduanera, contenida en el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero (BOE de 14 de abril). Por otra parte, también se actualiza la referencia del alcance de la responsabilidad de estos representantes, actualmente vinculada a las actuaciones realizadas en los recintos aduaneros, en la medida que dicha referencia ha dejado de tener una virtualidad en el marco de la legislación aduanera, a partir de la entrada en aplicación del Código Aduanero de la Unión, así como por la regulación de los procedimientos tributarios derivados de la aplicación de la LGT.

Por último, se extiende el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria que alcanza a los titulares de los depósitos distintos de los aduaneros correspondiente a la salida o abandono de los bienes objeto de Impuestos Especiales para evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta. No obstante, se establece un supuesto de exoneración de dicha responsabilidad a los titulares de depósitos de productos objeto de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos, cuando la salida o el abandono de los bienes se haya realizado por una persona o entidad autorizada al efecto que conste en el registro de extractores de estos productos, para realizar compras exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo del régimen, con devengo del Impuesto a la salida pero sin ingreso del mismo ante la Hacienda.

En el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) se incorporan las modificaciones incluidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de responsabilidad tributaria en el ámbito de las liquidaciones aduaneras y se regulan la infracción y sanción tributaria derivadas del retraso o incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registros del referido Impuesto a través de la sede electrónica Agencia Tributaria Canaria,

En el ámbito de los Impuestos Especiales (IIEE), las modificaciones que se introducen mediante esta Ley, relativas al régimen sancionador, derivan del fallo del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, sentencia en la que aquel analiza si la Administración Tributaria puede negar la aplicación de un tipo impositivo reducido o de una exención en el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH) cuando lo que se discute no es el destino de los productos, sino el incumplimiento de los requisitos formales a los que la normativa obliga para el disfrute de esos beneficios fiscales, concluyendo que, cuando se ha destinado el producto al fin que da derecho a aplicar el beneficio fiscal, por el mero incumplimiento de los requisitos formales no procede negar la aplicación del referido beneficio, sino imponer la correspondiente sanción.

En este contexto, se estima pertinente tipificar un nuevo supuesto de infracción grave para los casos en que no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o no sujeción, y una infracción leve para el supuesto de que los productos se



hubieran destinado a un fin que justifica la exención o la aplicación del tipo reducido, pero con incumplimiento de los requisitos formales por parte del obligado tributario.

Puesto que el cumplimiento de los requisitos formales para el goce de determinados beneficios fiscales está recogido tanto en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales de Fabricación, como del Impuesto Especial sobre el Carbón (IC) y del Impuesto Especial sobre la Electricidad (IE), se procede a tipificar iguales conductas infractoras en estos impuestos.

Adicionalmente, la experiencia acumulada conduce a considerar oportuno sancionar la existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, puestas de manifiesto en recuentos de existencias practicados por la Administración.

En lo que respecta a las modificaciones incluidas en la LGT, estas responden a necesidades de diversa índole que van desde la mejora técnica de dicha norma hasta la introducción de diversas medidas dirigidas a la lucha contra el fraude fiscal. Asimismo, se incorporan otras cuyo objetivo es la introducción de instrumentos que incrementen la proporcionalidad en la norma tributaria o disminuyan los litigios. En otras ocasiones, se modifica la norma para responder a diversos cambios producidos en el acervo comunitario como el nuevo Código Aduanero de la Unión.

De forma esquemática, puede argumentarse que los distintos cambios que se van a introducir en la LGT contribuirán a incrementar la seguridad jurídica en la aplicación de los tributos, así como a disminuir los litigios en materia tributaria, reforzando, a su vez, la eficacia del esfuerzo administrativo llevado a cabo en la gestión del sistema tributario, contribuyendo, con ello, al efectivo cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución y a la consecución de un sistema tributario más justo.

En materia catastral, se introducen modificaciones dado que los mecanismos de comunicación habilitados en la actualidad y el régimen de declaraciones que recoge el marco normativo vigente han demostrado que no permiten completar la captura de alteraciones catastrales y mejora de los procedimientos de incorporación de alteraciones catastrales para subsanar discrepancias.

El Tribunal Supremo, en su sentencia 356/2018, de 6 de marzo de 2018 (recurso de casación 181/2017), sostiene que "para que exista "grupo de sociedades" a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como "grupo consolidado", esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación" (FD Quinto).

Sin embargo, para evitar que el sujeto pasivo, mediante la división de su actividad económica en varias sociedades con carácter instrumental, eluda o minore el impuesto, a través de la reducción artificiosa del importe neto de la cifra de negocios a considerar, con la finalidad última de que a cada una de las sociedades del grupo les resulte aplicable la exención o una minoración de su cuota por la aplicación de un menor coeficiente de ponderación, se hace necesario explicitar que la regla 3ª del párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo), en adelante TRLRHL, se aplicará, con independencia de la obligación de consolidación contable, pues el espíritu y finalidad de la exención no es otro que el de someter a gravamen a las empresas que, por sí solas o como parte de un grupo, tienen un importe neto de cifra de negocios superior al millón de euros.



En materia de regulación del juego se introducen diversas medidas a la vista de la experiencia adquirida acerca de actuaciones en las que se vienen desarrollando mecanismos fraudulentos que procede prevenir y, en su caso, erradicar, de suerte que los diferentes participantes en juegos y apuestas puedan hacerlo en igualdad de condiciones, lo que aconseja atribuir nuevas funciones al órgano regulador del juego y lo que justifica la modificación del régimen sancionador.

Por último, los positivos resultados alcanzados en la limitación al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas desde la entrada en vigor 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 (BOE de 30 de octubre), motivan la modificación que se introduce en el régimen sustantivo de los pagos en efectivo, dirigida a profundizar en la lucha contra el fraude fiscal, disminuyendo los límites aplicables de pagos en efectivo, modificación que se completa con cambios en la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo.

## 2. Objetivos

De acuerdo con lo expuesto, los objetivos a alcanzar a través de la norma son fundamentalmente dos:

- Transponer al Ordenamiento tributario interno el Derecho de la UE.
- Implantar medidas que contribuyan a la prevención y a la lucha contra el fraude fiscal.

El primero de tales objetivos se concreta básicamente en la transposición, con el alcance señalado, de la aludida Directiva 2016/1164, así como en la modificación de diversos preceptos de la normativa interna para adaptar su contenido al acervo comunitario.

El segundo se plasma, amén de en medidas incorporadas a resultas de la mencionada transposición, por una parte, en la introducción de medidas incentivadoras del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y en el incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Igualmente, con el fin de impedir la obtención de beneficios tributarios injustificados, se incorpora el reconocimiento legal de la prohibición de instrumentos extraordinarios de regularización fiscal.

Por otra parte, se pretende reforzar la normativa española contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios fuera de su territorio y contribuir a mejorar la eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal, mediante la determinación, a través de Orden Ministerial, de los países y territorios, así como de los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas, en línea con los trabajos desarrollados en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y en la UE. Con esta misma finalidad se amplía el concepto de paraíso fiscal, incorporando criterios de transparencia y de equidad fiscal para la determinación de los países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas, garantizando así una respuesta firme frente a la utilización de los países y territorios identificados con fines defraudatorios.

En materia de juego, el reforzamiento de la prevención y lucha contra el fraude bajo cualquier tipología constituye un objetivo capital, en particular en el ámbito de las apuestas deportivas a tenor de la dimensión que ha tomado esta línea de actuación en los últimos años. Además, facilitar la vigilancia y control del cumplimiento de las prohibiciones subjetivas de los deportistas,



directivos y demás participantes en competiciones deportivas, reforzar la supervisión y el control de la actividad, la protección del jugador y la exigibilidad del cumplimiento de las obligaciones consignadas en las normas, evitar la implicación de afiliados, intermediarios y figuras aledañas a los participantes y operadores de juegos (“tipsters”) en que los residentes en España consuman actividades de juego en webs no autorizadas, al igual que disuadir de conductas activas por parte del jugador que consume juegos no autorizados.

A similar finalidad, atajar conductas fraudulentas y consolidar las medidas anti elusión previstas en la norma, obedecen las modificaciones que se introducen en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), del IGIC, de los IIEE y del IAE.

Todo ello debe coadyuvar a la consecución de un sistema tributario más justo y eficaz, reforzando la seguridad jurídica, mediante una regulación más sencilla, clara y exacta, para evitar litigios entre los obligados tributarios y la Administración tributaria.

En concreto, esto último se materializa, por citar algunos supuestos, en el ámbito de los impuestos patrimoniales, en la erradicación de los litigios que el concepto de “valor real” ha generado como elemento definidor de la base imponible de dichos tributos, dada su indeterminación y falta de concreción, a cuyo fin se sustituye en la definición de base imponible el concepto de “valor real” por el de “valor”, entendiéndose por tal el valor de mercado.

A su vez, la incorporación de las alteraciones operadas sobre los inmuebles con trascendencia catastral constituye uno de los propósitos centrales de la gestión que desarrolla la Dirección General del Catastro (DGC); lo que exige la disponibilidad de los procedimientos más eficaces para tal fin, así como su regulación a los efectos de que su incorporación a la base de datos catastral responda a los principios de generalidad y justicia tributaria.

### 3. Alternativas

Las modificaciones que se recogen en este texto introducen cambios en distintas normas legales sustantivas de distintos tributos debiendo, por tanto, acometerse ellas en una disposición con rango de ley.

En particular, en lo que respecta a las modificaciones incluidas en la LGT, en su exposición de motivos se señala que dicha norma nació con ánimo codificador, lo que implica la regulación en ella de todos aquellos aspectos que inciden en el sistema tributario español, incluyendo los procedimientos en materia tributaria. De ahí que cualquier modificación en materia tributaria objeto de regulación legal tenga incidencia en la LGT.

En consecuencia, las modificaciones incluidas en este proyecto normativo que suponen la modificación de preceptos ya existentes de la LGT no pueden sino llevarse a cabo a través de una norma con rango de ley que modifique esos aspectos concretos que precisan de actualización.

Cierto es que la regulación de estas medidas podría haberse llevado a cabo a través de una ley independiente de la LGT. Sin embargo, eso habría supuesto que esas medidas quedasen al margen de la regulación general del sistema tributario español, lo cual carecería de justificación alguna teniendo en cuenta que todas esas medidas o bien constituyen aplicación de los tributos, tal y como esta se define en el artículo 83 de la LGT, aplicándoseles por tanto la normativa tributaria general, o bien afectan a la revisión de la actuación administrativa derivada de dicha aplicación, materia regulada en la LGT.



Por lo tanto, el lugar idóneo, más aún, exclusivo, para su regulación es la LGT, que, como ya se ha destacado, ostenta un carácter codificador de la materia tributaria.

La regulación de esas medidas fuera de la LGT iría en contra de dicho carácter y, a su vez, daría lugar a una ruptura de la sistematicidad existente en el ordenamiento tributario español, en perjuicio de la seguridad jurídica.

#### **4. Adecuación a los principios de buena regulación**

El texto normativo se adapta a los principios de buena regulación previstos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre), esto es, los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia

Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia, por cuanto es necesaria la aprobación de una Ley, dados los motivos y alternativas reguladoras que se detallan a lo largo de esta Memoria, entre ellas, la incorporación de modificaciones en diversas normas del Ordenamiento que tienen rango legal.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la UE. De hecho, una parte de la norma responde a la necesidad de trasposición de normativa comunitaria al Derecho español, en concreto, de la aludida Directiva 2016/1164.

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el Boletín Oficial del Estado, se garantiza la publicación del Anteproyecto, así como de su Memoria en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, a efectos de que puedan ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos, es más, incluso alguna de las medidas que incorpora el Anteproyecto supone una reducción de tales cargas. En este sentido, las exigencias de información y documentación que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar el control de su actividad por parte de la Administración tributaria.

#### **5. Plan Anual Normativo**

Esta norma, en lo que concierne a la transposición de la Directiva 2016/1164, se recoge en el Plan Anual Normativo correspondiente a 2018 bajo la rúbrica "Ley por la que se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades".

## **II. CONTENIDO Y ANÁLISIS JURÍDICO**

### **1. Contenido del proyecto**

Este Anteproyecto de Ley consta de dieciséis artículos, una disposición transitoria y cuatro disposiciones finales.



El **artículo primero** se refiere a las modificaciones introducidas en la LIS.

En primer lugar, se modifica el artículo 19.1. A este respecto cabe destacar que, dentro de aquellos supuestos previstos en la Directiva que originan el pago del impuesto de salida, impuesto que se articula mediante la integración en la base imponible del contribuyente de la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de todos los elementos patrimoniales que sean de su propiedad en el momento del traslado de residencia, sin más excepción que en el supuesto de afectación de dichos elementos patrimoniales a un establecimiento permanente radicado en territorio español, debido a que dicho contribuyente continúa estando sujeto a tributación en el Estado español, si bien en este caso al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), afectan exclusivamente al IS el traslado de activos desde la sede de dirección situada en España a un establecimiento permanente situado en el extranjero y el traslado de residencia fiscal desde España al extranjero.

Hay que reiterar que la trasposición del primer supuesto (letra a) del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva ATAD) no resulta necesaria en la medida en que el Estado español mantiene el derecho a gravar dichos activos, mientras que el traslado de residencia fiscal desde España al extranjero ya se encuentra regulado por el actual apartado 1 del artículo 19 de la LIS.

Eso sí, deviene necesario modificar la opción prevista para fraccionar el pago del impuesto de salida en la normativa española, tanto del IS como en el IRNR, para introducir un fraccionamiento en cinco años, tal y como prevé la Directiva ATAD.

Los supuestos contenidos en las letras b) y c) del artículo 5.1 de la reiterada Directiva se encuentran ya incorporados a nuestro Ordenamiento Jurídico en los artículos 18.5 del TRLIRNR y 19.1 de la LIS, respectivamente.

En consecuencia, únicamente se hace necesario incorporar a nuestro Derecho el supuesto previsto en la letra d) del artículo 5.1 de la Directiva.

Adicionalmente, la Directiva establece una serie de supuestos en los cuales el fraccionamiento pierde su vigencia. Por lo tanto, procede adaptar la LIS y el TRLIRNR para regular la pérdida de vigencia del fraccionamiento en los siguientes supuestos:

- a) Cuando los elementos patrimoniales afectados sean objeto de transmisión.
- b) Cuando los elementos patrimoniales afectados se trasladen a un tercer Estado no miembro de la UE ni del EEE.
- c) Cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un tercer Estado no miembro de la UE ni del EEE.
- d) Cuando el contribuyente se encuentre en liquidación o esté incurso en un procedimiento de ejecución colectiva.
- e) Cuando el contribuyente no efectúe el ingreso previsto en el fraccionamiento.

Con el objetivo de no perjudicar el fraccionamiento, en caso de transmisión o traslado parcial de alguno o algunos de los elementos que han originado el pago de un impuesto de salida, se prevé la posibilidad de interrupción del fraccionamiento exclusivamente por la parte correspondiente al elemento transmitido.



Así, se regulan las consecuencias que ocasiona la pérdida de vigencia del fraccionamiento diferenciando tres supuestos distintos.

El primero de ellos se refiere a la pérdida de vigencia del fraccionamiento por los supuestos recogidos en las letras a), b) y c) anteriores. En este caso, se concede, al contribuyente, un plazo de un mes para realizar el ingreso de las cantidades correspondientes en periodo voluntario. Transcurrido dicho plazo se produce el inicio del periodo ejecutivo, y, en su caso, comenzará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio y la concesión de los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT para el ingreso. De tal forma que, en ausencia de ingreso en el plazo previsto en dicho precepto para las deudas apremiadas, se considera vencido el resto de la deuda fraccionada.

El segundo de ellos hace referencia al supuesto en el que el fraccionamiento se interrumpe cuando el contribuyente entra en liquidación o en un procedimiento de ejecución colectiva. En este caso, una vez acaecida la circunstancia de interrupción del fraccionamiento, se concede al contribuyente un plazo de un mes para realizar el ingreso de la cantidad pendiente, transcurrido el cual se inicia el periodo ejecutivo y, en su caso, el procedimiento de apremio.

Y el tercero de los supuestos concierne al incumplimiento de la obligación de efectuar el pago previsto en el fraccionamiento, de tal forma que se producirá, respecto de la fracción incumplida, el inicio del procedimiento de apremio y la exigencia del pago en el plazo fijado en el reiterado artículo 62.5 de la LGT para la realización de pagos en periodo ejecutivo. En caso de un nuevo incumplimiento en el plazo del aludido precepto se iniciará el procedimiento de apremio respecto de todas las fracciones pendientes.

Asimismo, se recoge una excepción prevista como tal en la Directiva ATAD, por la que no se producirá el devengo del impuesto de salida cuando la salida de elementos patrimoniales esté relacionada con la financiación o entrega de garantías o se efectúe para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que esté prevista su vuelta a territorio español en el plazo de un año.

Finalmente, se establece la obligación del Estado miembro de llegada de los activos que han sido sometidos a un impuesto de salida en otro Estado miembro de respetar el valor fiscal que haya servido de base para el cálculo de dicho impuesto de salida, salvo que dicho valor no refleje el valor de mercado. Se pretende así evitar la doble imposición que se originaría si en el Estado miembro de llegada de los activos o de la actividad se volviese a gravar la plusvalía que ya tributó con el impuesto de salida.

En segundo lugar, se modifica el artículo 100.

En primer término, se procede a la modificación del título del precepto con el objeto de incluir una referencia a los "establecimientos permanentes".

Efectivamente, una de las novedades de la Directiva es considerar como posible objeto de imputación no solamente las rentas provenientes de entidades participadas sino también las obtenidas por establecimientos permanentes de la entidad residente.

En el apartado 1 del artículo se distinguen diferentes aspectos.

Por una parte, se mantiene la redacción de las letras a) y b).



Al respecto, se considera que lo dispuesto en la letra a), requisito de control, respeta sustancialmente la previsión de la Directiva e incluso puede conceptuarse como más estricto en la medida en que el concepto “conjunto de personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley”, recogido en la LIS, es más amplio que el de “conjunto de empresas asociadas”, establecido en la letra a) del artículo 1 de la Directiva.

En cuanto al requisito contenido en la letra b), hay que señalar que en el apartado 1 del artículo 7 de la Directiva se establece, como condición para que exista el régimen de transparencia, que "el IS efectivamente pagado por sus beneficios por parte de la entidad o del establecimiento permanente de que se trate sea menor que la diferencia entre el IS que se habría aplicado a dicha entidad o establecimiento permanente en virtud del sistema del IS aplicable en el Estado miembro del contribuyente y el IS efectivamente pagado sobre sus beneficios por la entidad o establecimiento permanente de que se trate".

Por su parte, la vigente redacción de la letra b) del apartado 1 del artículo 100 establece como requisito "que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel".

En este punto, es aún más claro que en el anterior el hecho de que el nivel de protección o de exigencia de la ley española es superior al previsto en la Directiva comunitaria o, dicho de otro modo, que existe un mayor número de rentas susceptibles de ser imputadas con el esquema previsto en el precepto de la LIS, habiéndose optado por mantener ese esquema.

Aquí, hay que insistir una vez más en la decisión de conservar los estándares o niveles de protección de la norma española, principalmente por la característica del régimen de transparencia de ser una cierta norma “de cierre” que persigue prevenir posibles conductas que puedan producir perjuicios para la Hacienda Pública.

Por lo demás, cabe reseñar el traslado a otro apartado, el 6, por razones de sistemática, de la regla sobre la proporción de renta a imputar que hasta ahora se contenía en el segundo párrafo de la letra a) del apartado 1.

Por último, en este apartado se introduce, por las razones antes apuntadas, una mención a la necesidad de imputar las rentas de establecimientos permanentes de la entidad residente cuando concurren las circunstancias de baja tributación previstas para las entidades participadas; en este caso, lógicamente, carece de sentido la exigencia del requisito relativo al “control”, ya que este existe siempre en un establecimiento permanente.

En cuanto al apartado 2, se ha optado por conservarlo, si bien, tal y como se ha indicado, no existe una previsión similar en la Directiva comunitaria.

Con este apartado se trata de hacer obligatoria la transparencia de la totalidad de las rentas de la entidad o establecimiento permanente en el supuesto de que no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención.

No obstante, se mantiene también la excepción a su aplicación en el supuesto de que el contribuyente acredite que las operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la



obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Por el contrario, se elimina la referencia a la exclusión de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, en los términos que hasta ahora se contenía en el apartado 4 del artículo 100, con objeto de evitar dudas o confusiones respecto a que la exclusión singular de un tipo de rentas pueda dar lugar a un nivel de protección inferior al previsto en la Directiva en el caso de que se aplique este apartado.

Por su parte, el apartado 3 regula la imputación de determinadas rentas, siguiendo el esquema previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva.

En relación con su contenido hay que reseñar, con carácter general, diversos aspectos:

- Se mantienen los supuestos de rentas imputables existentes, tanto si están o no reflejadas en el listado de dicha letra a), respetando, por otra parte, la terminología ya utilizada en la norma española en la medida en que no parece existir problema alguno de asimilación a la utilizada en la Directiva.
- Eso sí, se incorporan aquellos nuevos supuestos que hasta este momento no se encontraban referenciados en el artículo 100 de la LIS.
- En consonancia con la opción permitida por la Directiva, se han mantenido o incorporado excepciones a la regla de transparencia para determinadas rentas cuando se obtengan como consecuencia de una actividad económica, excepciones que cabe referir solamente a rentas obtenidas en terceros países, ya que, como luego se verá, se introduce una regla general de excepción por razón de actividad económica aplicable a cualquier renta obtenida por entidades residentes o establecimientos situados en un Estado miembro de la UE o en un Estado del Acuerdo del EEE.

A partir de estas decisiones, se comentan a continuación las diferentes letras de este apartado con sus correspondientes rentas, señalando, en su caso, su equivalencia con las previsiones de la Directiva.

- La letra a) se mantiene sin modificaciones y alude a las rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, con determinadas excepciones. Este supuesto no está previsto expresamente en la Directiva.
- La letra b), relativa a las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y de la cesión a terceros de capitales propios, equivale a la previsión de los epígrafes i) e iii) de la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva (intereses u otras rentas generadas por activos financieros y dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones).

En esta letra se mantienen las excepciones a la imputación contenidas en los originales 1º, 2º, 3º y 4º y la previsión del tratamiento a dar a la renta derivada de la cesión a terceros de capitales propios en los supuestos detallados en el último párrafo de la letra b), que, en sustancia, remiten a la posibilidad de excepcionar el régimen cuando las rentas se obtienen en el ejercicio de actividades económicas. En este último caso, se ha mantenido la técnica de considerar estas rentas como obtenidas en el ejercicio de actividades crediticias o aseguradoras de acuerdo con lo previsto en la letra i), anterior letra g), lo que supone respetar la situación actual en la que estas rentas sí son objeto de imputación cuando concurren las circunstancias previstas en dicha letra.



- La letra c), relativa a las operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria a la propia entidad, se mantiene, si bien no está expresamente incluida en la lista de la Directiva.
- La letra d) se refiere a rentas equivalentes a las previstas en el epígrafe ii) de la letra a) del artículo 7.2 de la Directiva (cánones u otras rentas generadas por propiedad intelectual e industrial).
- La letra e) alude a las rentas derivadas de la transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras anteriores, es decir, se mantiene la diferenciación, por razones de sistemática, entre las rentas periódicas y las derivadas de la transmisión de bienes y derechos.
- La letra f) se refiere a las rentas procedentes de instrumentos financieros derivados. Este también es un supuesto de los que se ha considerado oportuno mantener, aunque no esté específicamente reseñado en la lista de la Directiva.
- La letra g) incorpora las rentas derivadas de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, y equivale a las rentas a las que se refieren los epígrafes iv) y v) de la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva.

Hay que destacar que, aunque actualmente ya se recogen rentas derivadas de estas actividades en la vigente letra g), no pueden considerarse supuestos iguales o equivalentes a las rentas derivadas de operaciones con personas o entidades vinculadas, razón por la que se ha optado por separarlos en dos letras diferentes.

En este caso, se ha considerado oportuno incluir, al amparo de lo previsto en la Directiva, una regla de exclusión del régimen para el supuesto de que estas rentas se obtengan en el ejercicio de actividades económicas.

- La letra h) comprende las rentas de operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o el establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

Se trata de un nuevo supuesto de imputación que equivale al previsto en el epígrafe vi) de la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva.

- Por último, la letra i) se refiere a actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas u entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de la LIS, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

Hay que reiterar que se trata de un supuesto específico, que como tal no está expresamente recogido en la Directiva, cuya razón de ser no reside solamente en la naturaleza de las actividades de las que proceden las rentas sino, sobre todo, de que las mismas determinen gastos fiscalmente deducibles en entidades residentes vinculadas. Además, aquí se incluye cualquier prestación de servicios, junto con las actividades crediticias financieras o aseguradoras, razón por la que no es posible un tratamiento conjunto con las rentas englobadas en la letra g).

Por lo demás, se mantiene el supuesto de exclusión que ya estaba previsto en esta letra, si bien haciéndolo más riguroso en la línea de lo previsto en la Directiva.

Antes de entrar en el análisis del apartado 4, hay que resaltar que en la nueva redacción del artículo 100 se ha eliminado el contenido anterior de ese apartado.



En él se regulaba un supuesto de no imputación de dividendos y rentas procedentes de la transmisión de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

El motivo de la eliminación es que este supuesto de exclusión no está recogido expresamente en la Directiva y, en principio, no parece poder ampararse en el supuesto general de exclusión relativo a la realización de actividades económicas en la medida en que disponer de una organización de medios materiales y personales para la gestión de las participaciones no supone que se lleve a cabo una actividad económica, según el alcance de este concepto en la normativa del Impuesto y la interpretación dada al mismo por la Dirección General de Tributos.

La reiterada Directiva (UE) 2016/1164 contiene cinco normas para reforzar el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva en el mercado interior.

En la elaboración de la Directiva se consideró que los Estados miembros eran quienes se hallaban mejor situados para configurar los elementos específicos de tales normas por lo que se acordó que deberían regularlas de la forma que mejor se adaptasen a sus sistemas del Impuesto sobre Sociedades. La Directiva logra este objetivo configurando su contenido como el establecimiento de un nivel mínimo de protección frente a las prácticas de elusión fiscal en los sistemas nacionales del Impuesto sobre Sociedades en toda la Unión, esto es, cada uno de sus preceptos se considera como el nivel mínimo común de protección del mercado interior que debe de adoptar un Estado miembro en ese ámbito. Así, el artículo 3 de la Directiva, titulado “Nivel mínimo de protección”, dispone que “La presente Directiva no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades.”

De acuerdo con lo anterior, los Estados miembros podrán proteger sus bases imponibles nacionales más de lo señalado por la Directiva, pero nunca menos. Podrán regular normas más amplias o con requisitos más exigentes, pero no al contrario.

El objetivo de las normas sobre “sociedades extranjeras controladas”, en denominación de la Directiva y que en la Ley del Impuesto sobre Sociedades española se denominan normas sobre “transparencia fiscal internacional”, es permitir reasignar la renta de una filial controlada no residente en territorio español y sujeta a un bajo nivel de tributación a su sociedad matriz en España. La sociedad matriz pasa a tributar por la renta reasignada en España aplicándose, posteriormente, mecanismos para eliminar la doble imposición internacional cuando dicha renta sea objeto de distribución.

El artículo 7.2.a) de la Directiva enumera las categorías de rentas afectadas por las normas de transparencia fiscal internacional que el Anteproyecto de Ley transpone modificando el artículo 100 de la LIS para adaptar la normativa interna a lo dispuesto en la Directiva.

La tipificación de las rentas sobre las que debe proyectarse la transparencia fiscal internacional es la metodología adoptada por España desde que dicho precepto se incorporó a nuestro ordenamiento jurídico-tributario mediante la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre), y constituye un aspecto esencial en la configuración de esta norma. Se trata, en definitiva, de sujetar a las normas de transparencia fiscal internacional aquellas rentas pasivas que hayan estado sometidas a baja tributación en una entidad situada fuera de territorio español pero controlada por residentes en territorio español.



Dentro de las rentas enumeradas en el artículo 7.2.a) de la Directiva están los “dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones”.

La enumeración de las rentas sometidas a transparencia fiscal internacional en la Directiva no se acompaña de excepción alguna por razón de la naturaleza de la renta, tampoco, por tanto, hay excepción para los dividendos o rentas derivadas de la transmisión de acciones lo que, sin embargo, sí hace la vigente normativa española, por lo que resulta necesaria su modificación dado que las rentas tipificadas en la Directiva son más amplias –en la medida que no contienen excepciones- que las reguladas en el artículo 100, anteriormente citado, sin que conste para ninguna de ellas excepción específica.

En conclusión, la incorporación de los dividendos y rentas obtenidas en la transmisión de acciones en la norma de transparencia fiscal internacional de la LIS se lleva a cabo para cumplir con el nivel mínimo de protección de la base imponible que los Estados miembros deben transponer a su normativa del Impuesto sobre Sociedades, sin que quepan excepciones para tales rentas, dado que no se regula excepción alguna en la Directiva.

Por esta razón se ha entendido que la supresión de la excepción contenida en el artículo 100.4 de la LIS responde a la correcta transposición del artículo 7 de la Directiva. Lo contrario supondría vulnerar el carácter de protección mínima de la base imponible que establece la Directiva.

Por otra parte, el apartado 15 del artículo 100 de la LIS proyectado recoge la excepción contenida en los últimos párrafos del artículo 7.2 a) de la Directiva al señalar que “Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente o el establecimiento permanente sea residente o se sitúe en otro Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, siempre que el contribuyente acredite que realiza actividades económicas (...)”.

De acuerdo con dicha redacción la excepción regulada en el apartado 15 niega la aplicación de lo dispuesto en el resto del artículo 100 cuando se da el presupuesto de hecho que contiene, pero no se considera contraria a la supresión del vigente apartado 4 del artículo 100 ya que la excepción que regula la Directiva, y por ende la transposición realizada, no se proyecta sobre un tipo de renta concreta sino sobre la actividad de la entidad no residente que las obtiene.

En todo caso, las consecuencias prácticas de la eliminación de este supuesto son muy reducidas ya que, de acuerdo con lo previsto en la ley española (apartado 8 del artículo 100, siguiendo en este punto a la Directiva), el importe de las rentas positivas a imputar se calculará conforme a los principios y criterios establecidos en la LIS y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible.

En este sentido, si se tiene en cuenta el supuesto de exención previsto en el artículo 21 de la LIS, tanto para los dividendos como para las rentas procedentes de transmisiones de participaciones, en la gran mayoría de los casos a los que se refiere el vigente apartado 4 del artículo 100 existe un supuesto de exención y, por ello, no es posible la aplicación del régimen de transparencia a las correspondientes rentas ya que no se cumpliría en caso alguno el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 100.

En cuanto al contenido del nuevo apartado 4 (anterior apartado 5), el Anteproyecto se limita a introducir una aclaración en el sentido de que las rentas a las que se refiere la letra i) del apartado 3 sean tomadas en consideración para determinar la parte de la renta total constituida por rentas imputables en el régimen de transparencia.



Por lo demás, en este apartado, como ya se ha reiterado, se ha optado por mantener el estándar de protección previsto en la actual norma española en la medida en que resulta superior al previsto en la Directiva.

En el resto de los apartados del artículo se ha mantenido sustancialmente el contenido actual del artículo 100 de la LIS, con los lógicos ajustes relacionados con la inclusión de los establecimientos permanentes dentro del ámbito del régimen de transparencia fiscal.

Únicamente cabe destacar la modificación introducida en el apartado 15 (anterior apartado 16) que conlleva dos cambios. El primero lo constituye la ampliación del ámbito de exclusión previsto en la Directiva en caso de que el contribuyente acredite que realiza actividades económicas. Hasta ahora, la Ley hace referencia a entidades residentes en otro Estado de la UE. Con la redacción que se introduce, no será de aplicación lo previsto en el artículo cuando la entidad sea residente o el establecimiento permanente sea residente o se sitúe en otro Estado miembro de la UE o que forme parte del Acuerdo del EEE. El segundo de los cambios supone la eliminación de la referencia al supuesto de exclusión cuando el contribuyente acredite que "su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos" ya que no tiene encaje dentro de la Directiva.

El **artículo segundo** contiene dos apartados que modifican parcialmente el TRLIRNR.

El apartado uno modifica el apartado 5 e introduce los nuevos apartados 6, 7 y 8, en el artículo 18 del TRLIRNR, con el objeto de efectuar la transposición en dicho Texto Refundido de la imposición de salida prevista en el artículo 5 de la reiterada Directiva 2016/1164.

Así, en el apartado 5 del artículo 18 del TRLIRNR se incorpora un nuevo supuesto, en la letra c), relativo al traslado de la actividad de un establecimiento permanente al extranjero.

De este modo, se recogen en la norma interna los supuestos de imposición de salida previstos en las letras b) y d) del artículo 5.1 de la antedicha Directiva 2016/1164.

En el nuevo apartado 6 del artículo 18 del TRLIRNR se incorpora la posibilidad de que el contribuyente opte por el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria resultante de la imposición de salida recogida en las letras b) y c) del apartado 5 de ese precepto. El ejercicio de la opción y el pago de la primera de las fracciones del aplazamiento se realizarán, exclusivamente, en la propia declaración del impuesto correspondiente al período impositivo en el que tenga lugar la transferencia de activos, si concurre el supuesto de imposición de salida previsto en el artículo 18.5.b), o en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del traslado de actividad, si concurre el supuesto previsto en el artículo 18.5.c).

A su vez, en el apartado 7 se dispone que, en el supuesto de transferencia a España de elementos patrimoniales o del traslado de actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva 2016/1164, haya sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por este Estado tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado, en tanto que conforme al apartado 8 no se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos, que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año.



La segunda de las modificaciones contenida en este artículo segundo del Anteproyecto incide en el apartado 2 del artículo 20 del TRLIRNR para incluir un nuevo supuesto de conclusión del período impositivo. En concreto, el traslado de la actividad de un establecimiento permanente al extranjero determinará la conclusión del período impositivo, devengándose el impuesto de salida previsto en el artículo 18.5.c), y pudiéndose optar por el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria en la declaración correspondiente a dicho período impositivo.

El **artículo tercero** incorpora diversas modificaciones en la LIRPF.

Los recientes cambios legales y reglamentarios llevados a cabo en la normativa de sobre ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras, han supuesto una variación de las condiciones que deben cumplir los activos en los que las entidades aseguradoras invierten las provisiones. Habida cuenta de que en la regulación establecida en la LIRPF relativa a los contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal para este tipo de seguros se refieren a la anterior normativa aseguradora, resulta necesaria su adaptación.

En concreto, la redacción hasta ahora en vigor de la letra h) del apartado 2 del artículo 14 de LIRPF exige como requisitos, entre otros, para que no se aplique la regla de especial de imputación temporal, los siguientes:

- Que la inversión de las provisiones se efectúe en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre (BOE de 25 de noviembre), con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.
- Que las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre (BOE de 5 de noviembre), su Reglamento, aprobado por el citado Real Decreto 2486/1998, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquella.

Estas referencias a la normativa aseguradora han quedado desactualizadas, sin que en la nueva normativa existan preceptos que reproduzcan su contenido.

Dado que la actual normativa aseguradora no regula límites expresos de diversificación y dispersión, y que las normas sobre inversiones de entidades aseguradoras se regulan en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (BOE de 2 de diciembre), resulta procedente sustituir los requisitos anteriormente citados, hasta ahora en vigor, por los regulados en dicho precepto.

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

En segundo término, se modifica el artículo 36, que regula el valor de adquisición cuando se efectúa a título lucrativo, estableciendo una regla especial para el supuesto de que dicha adquisición se efectúe a través de un pacto sucesorio.



A la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante pactos sucesorios le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la LIRPF, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe en el transmitente ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, en los mismos términos que si hubiera fallecido el causante y los bienes se adquirieran por herencia.

Este criterio deriva de lo señalado por el Tribunal Económico Administrativo Central, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en Resolución de 2 de marzo de 2016, que se basa en una sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016.

Este criterio se considera correcto y, por tanto, no es objeto de modificación alguna.

Ahora bien, desde la perspectiva del adquirente, debe tenerse en cuenta que la regulación actual del Impuesto permite actualizar el valor de adquisición del bien recibido al momento de la celebración del pacto sucesorio, valorándose por la cuantía que resulte de aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), por lo que en su posterior transmisión por este último solo tributará por la plusvalía generada desde el momento en que adquirió el citado bien, perdiéndose de forma definitiva la ganancia patrimonial derivada de la transmisión inicial.

En la actualidad, a raíz de los pronunciamientos indicados, se ha detectado un mayor número de operaciones en las que, una vez recibidos los bienes a través del pacto sucesorio, son enajenados por los nuevos propietarios, lo que, en su conjunto, produce una importante “desimposición” de la operación frente a la tributación que hubiera resultado de la enajenación directa por el titular original.

En consecuencia, para evitar tales operaciones abusivas, se modifica la LIRPF con la finalidad de que el nuevo adquirente se subrogue en el valor y fecha de adquisición del bien que tenía en el titular original. Ahora bien, esta medida solo resulta aplicable cuando la enajenación por el nuevo propietario se produzca antes del fallecimiento del titular original.

El contenido del artículo 91 es prácticamente idéntico al del artículo 100 de la LIS 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.

En particular, es importante destacar que los establecimientos permanentes en el extranjero de una persona física residente fiscal en España ya tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que dicho impuesto grava la totalidad de la renta obtenida por el contribuyente, con independencia del lugar donde se hubiese producido. Lo anterior implica que no es necesario incluir dentro del régimen de transparencia fiscal internacional del IRPF las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes, al contrario de lo que se ha comentado para el IS.

Por otra parte, al objeto de reforzar el control tributario sobre los hechos imponible relativos a monedas virtuales, se establecen dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales, que se recogen en los apartados 6 y 7 de la disposición adicional decimotercera de la LIRPF.

En el primero de ellos se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos (tenencia) que mantienen los titulares de monedas virtuales.



El objetivo de esta obligación es que la Administración tributaria obtenga periódicamente información sobre titulares de monedas virtuales, mediante declaración de las entidades que prestan un servicio de custodia de dichas monedas virtuales a sus propietarios.

La tenencia de monedas virtuales se estructura mediante un sistema de claves: pública y privada. Los códigos de las monedas unidos a una clave pública reflejan el número de monedas existentes en esa clave pública (cualquier usuario puede conocer qué número de monedas está asociado en cada momento a una determinada clave pública). El poder de disposición sobre esas monedas se efectúa mediante el uso de la clave privada. Así, la intervención de terceros en la tenencia de monedas virtuales va asociada a la custodia de la clave privada que permite disponer de la moneda.

De acuerdo con lo anterior, la nueva obligación de información recaerá sobre aquellas personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, así como para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

En cuanto a la información que debe ser objeto de suministro, esta se referirá, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas, comprendiendo los saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.

Cabe subrayar que en la configuración de esta obligación de suministro de información se ha tenido en cuenta, con las adaptaciones pertinentes, el concepto de proveedor de servicios de salvaguarda de claves criptográficas privadas en nombre de sus clientes que figura en la Directiva (UE) 2015/849, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE, modificada por Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018, habida cuenta de la inexistencia en nuestro ordenamiento interno de una regulación específica de esta cuestión.

A su vez, en el apartado 7 de la citada disposición adicional decimotercera de la LIRPF, se establece la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos).

El objetivo de esta obligación es obtener la mayor información posible sobre el tráfico de monedas virtuales. Se trata de obtener información no solo de la compra, la venta y el intercambio de monedas virtuales, sino también de cualquier otra operación de transferencia de monedas virtuales.

Además de los sujetos obligados conforme a la declaración informativa sobre tenencia anteriormente citada, esta obligación se fija para las siguientes personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español:

- Para quienes proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones.



- Para quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales (denominadas ICO), respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

En cuanto a la información a suministrar, con carácter general comprende las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, los cobros y pagos realizados en dichas monedas, así como la identificación de los sujetos intervinientes.

Respecto a las ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, la información se referirá a las nuevas monedas virtuales que se entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

Al igual que en la obligación prevista en el apartado 6 de la disposición adicional decimotercera de la LIRPF, se prevé el desarrollo reglamentario de esta obligación, y se han tenido en cuenta los conceptos regulados en la Directiva 2015/849.

A su vez, con la finalidad de homogeneizar el tratamiento de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen, se extiende a las instituciones de inversión colectiva cotizadas que coticen en bolsa extranjera el tratamiento de las que cotizan en bolsa española respecto del régimen de diferimiento.

Esta modificación tiene como punto de partida el hecho de que la vigente normativa del IRPF establece para los fondos y sociedades de inversión cotizados un tratamiento diferenciado respecto de las restantes instituciones de inversión colectiva, en atención a su particular régimen de transmisión, similar al de las acciones. Este tratamiento diferenciado consiste en excluir a los ETF de la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento por reinversión, tal y como se señala en el último párrafo del artículo 94.1.a) de la LIRPF, así como en la exclusión de practicar retención respecto de las rentas que deriven de su transmisión, particularidad esta última que se encuentra regulada a nivel reglamentario.

Dado que estas especialidades actualmente solo resultan aplicables respecto de ETF españoles, los regulados en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio (BOE de 20 de julio), así como de ETF extranjeros armonizados cotizados en la bolsa española, y no a aquellos ETF extranjeros armonizados, inscritos y comercializados en España, pero que coticen únicamente en bolsa extranjera, se considera que se generan distorsiones por cuanto productos financieros iguales o similares reciben un tratamiento distinto según la bolsa en que coticen.

Para corregir estas distorsiones se extiende a los ETF que coticen en bolsa extranjera el tratamiento de los ETF que cotizan en bolsa española respecto del régimen de diferimiento.

Así, se añade un número 3º) en el artículo 94.2.a), por el que se excluye la posibilidad de aplicar el régimen de traspasos respecto de ETF análogos a los ETF españoles, con independencia de donde coticen.

Asimismo, en el artículo 94.1 a) se actualiza la referencia normativa al aludido Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003.



Con la finalidad de respetar las expectativas de quienes hubieran adquirido ETF que cotizan en bolsa extranjera, que hasta ahora podían aplicar el régimen de diferimiento, se establece un régimen transitorio, regulado mediante una disposición transitoria trigésima sexta en la LIRPF, que permite aplicar dicho régimen a los ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de esta modificación normativa, siempre que la reinversión no se destine a la adquisición de otros ETF.

Estas modificaciones referidas a los ETF se contienen, con efectos desde 1 de enero de 2022, en los apartados cuatro y seis del artículo tercero del Anteproyecto.

En el ámbito de la imposición patrimonial se modifican las normas de varios de esos tributos con la finalidad de sustituir en la definición de base imponible el concepto de “valor real” por el de “valor”, entendiéndose por tal el valor de mercado.

El concepto de valor real, sobre el que el Tribunal Supremo se ha manifestado en el sentido de que se trata de un concepto jurídico indeterminado y de difícil determinación y de que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, ha sido tradicionalmente, y lo continúa siendo en la actualidad, fuente de la mayor parte de los litigios de los impuestos patrimoniales, tanto en el ISD como en el ITPAJD, precisamente por su indeterminación y falta de concreción. Esta característica, aparte de la dificultad que representa para los interesados, ha impedido a las Administraciones gestoras de estos impuestos llevar a cabo muchas comprobaciones de valor con buen fin, dadas las altas exigencias de la jurisprudencia de los tribunales de justicia y, en especial, del Tribunal Supremo, para que tales comprobaciones de valor resulten conformes a derecho. A este respecto, cabe citar la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, en la que el Tribunal Supremo ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) de la LGT), no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria. Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el Tribunal Supremo exige una comprobación “in situ”, con visita del inmueble en cuestión, requisito exigido en diversas sentencias, entre las que cabe citar la sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015.

Por otra parte, en cuanto a la delimitación del concepto de valor real, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la cuestión, habiendo establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado (entre otras, sentencia de 16 de junio de 1994), y que el verdadero valor de un bien es el precio que está dispuesto el mercado a pagar por él, siendo este también su valor real (sentencia de 1 de diciembre de 1993). Por ello, en aras de la seguridad jurídica, tanto para los interesados como para la Administración tributaria, se modifica la base imponible de estos impuestos, sustituyendo el valor real por el valor de mercado, de forma que sea más fácil su determinación, con la consiguiente disminución de los litigios del impuesto.

Además, en el caso de bienes inmuebles, se da un paso más y se presume que el valor de mercado es el llamado valor de referencia, magnitud que, conforme a la reciente modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE de 8 de marzo) –TRLRHL–, introducida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), será la resultante del



análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que se disponga, y formará parte de la descripción catastral de los bienes inmuebles. El valor de referencia será estimado por la DGC de forma objetiva para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro. De este modo, se da un importante paso hacia la objetivación de la base imponible, que evitará buena parte de los conflictos precisamente en el ámbito más sensible de la valoración de bienes y de su correspondiente comprobación de valores. Por otra parte, para evitar lagunas legales, se prevé que en el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la DGC, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

A tal fin, el **artículo cuarto** incorpora diversas modificaciones en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD.

Así, en el artículo 9 de la LISD, se sustituye el término “valor real” por el de “valor” en la determinación de la base imponible, y se establece que se entenderá por tal el valor de mercado. También se incluye una definición de valor de mercado, acorde con el recogido en el TRLCI. No obstante, este valor de mercado actúa como base imponible mínima, pues si los interesados declaran un valor superior se tomará este valor como base imponible. Además, para bienes inmuebles, se establece que su valor es el llamado “valor de referencia” de la DGC, que esta ha de publicar conforme a lo dispuesto en el TRLCI, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica. En consonancia con lo anterior, también se modifican los artículos 12, 16 y 18 de la LISD a fin de sustituir el término “valor real” por el de “valor” en los preceptos referentes a las cargas deducibles en las adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos” y a la comprobación de valores, respectivamente. También se modifica el artículo 30 de la LISD, que regula la acumulación de donaciones, para incluir los supuestos de contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante. Además, se modifica la disposición adicional segunda de la LISD, para extender su ámbito a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un tercer Estado, en consonancia con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la extensión del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, reflejada en diversas sentencias, entre las que cabe señalar la sentencia 242/18, de 19 de febrero.

Con igual fundamento, mediante el **artículo quinto** se modifica el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en lo sucesivo LIP, que regula la base imponible correspondiente a bienes inmuebles, al objeto de incluir una nueva magnitud en su valoración. Hasta ahora, la regla de valoración establecía que los bienes inmuebles se han de valorar por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. La novedad consiste en considerar como uno de los tres valores no solo al comprobado por la Administración, sino también al determinado por la Administración, para poder incorporar al llamado valor de referencia, que ha de determinar y publicar la DGC, conforme a lo dispuesto en el TRLCI.

Además, también se modifica la regla de valoración del artículo 17 de la LIP, al objeto de que los seguros de vida de ahorro tributen efectivamente en el Impuesto del Patrimonio (IP), aunque el tomador no tenga derecho de rescate.



Habitualmente los seguros de vida que tienen un componente de ahorro recogen la posibilidad de que el tomador del seguro tenga el derecho de rescate sobre el valor de la inversión (provisión matemática). De ahí que la regla de valoración hasta ahora en vigor establezca que el cómputo de estos seguros se realizará por el valor de rescate en la fecha de devengo del Impuesto.

No obstante, conforme a la normativa aseguradora, pueden existir casos en los que, a pesar de que el contrato de seguro tenga un contenido patrimonial cierto, el tomador no tenga derecho de rescate en la fecha de devengo del Impuesto, lo cual podría ser utilizado por el tomador para eludir artificioamente el Impuesto aun cuando el capital aportado no salga de su esfera patrimonial (por ejemplo, cuando el tomador resulte ser el beneficiario del seguro).

Admitir esta situación conduciría a una suerte de “patrimonio sin dueño” a efectos tributarios, lo cual parece contrario a los principios inspiradores del IP.

Respecto a la valoración de las rentas temporales o vitalicias, la regla de valoración del apartado dos del artículo 17 hasta ahora en vigor conduce a que la base imponible se cuantifique por el valor actual de las rentas a percibir. Esta regla de valoración representa adecuadamente el valor patrimonial de la renta a percibir cuando el importe de la renta que se percibe tiene un componente de rentabilidad y un componente de devolución de la aportación, de forma que cuando, de acuerdo con criterios actuariales, llegue el momento de extinción de la renta, o de extinción previsible en el caso de rentas vitalicias, se habrá devuelto la totalidad de la aportación. Es decir, la base imponible representa el valor actual de todos los derechos económicos a percibir.

Ahora bien, en los contratos de seguro de vida cuya prestación se percibe en forma de renta es una práctica frecuente en el mercado que el importe de la renta a percibir no incorpore totalmente la devolución del capital aportado. Ello es así porque, además de la percepción de la renta, el seguro incorpora una prestación adicional para el caso de fallecimiento. El resultado es que la cuantía de la renta que se percibe es baja, pero por otra parte el beneficiario (el receptor de la renta) puede conservar los derechos económicos destinados a la prestación por fallecimiento, siendo además habitual que estos derechos puedan ser objeto de rescate.

En estas circunstancias la regla de valoración del apartado dos del artículo 17 arrojaría como resultado una magnitud más baja que la que corresponde a los derechos económicos derivados del contrato de seguro. Para solventar esta situación, en estos supuestos se establece como regla de valoración la prevista en el apartado uno de dicho precepto; es decir, el valor de rescate en la fecha de devengo del impuesto y, en su defecto, la provisión matemática en tal fecha.

El **artículo sexto** incorpora diversas modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en lo sucesivo TRLITPAJD.

En primer término, ante la existencia de interpretaciones contradictorias entre sí, tanto en el ámbito judicial, como en el administrativo, respecto a la sujeción o no a la modalidad de transmisiones patrimoniales de este impuesto de las operaciones de las compras a particulares de artículos de oro y joyería por parte de comerciantes de este sector empresarial, se modifica el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, a fin de despejar cualquier duda en la delimitación del hecho imponible del impuesto, y se aclara que el supuesto de no sujeción previsto en dicho apartado requiere que el transmitente sea empresario o profesional en el ejercicio de su actividad económica, pero no se producirá si quien transmite no lo es, sin que sea relevante a estos efectos la condición del adquirente.



Además, en consonancia con lo ya comentado al respecto del ISD y el IP, en el artículo 10 del TRLITPAJD, se sustituye el término “valor real” por el de “valor” en la determinación de la base imponible, y se establece que se entenderá por tal el valor de mercado. También se incluye una definición de valor de mercado, acorde con el recogido en el TRLCI. No obstante, este valor de mercado actúa como base imponible mínima, pues si el valor declarado, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores al valor de mercado, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Además, para bienes inmuebles, se establece que su valor es el llamado “valor de referencia” de la DGC, que esta ha de publicar conforme a lo dispuesto en el TRLCI, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica. En consonancia con lo anterior, los artículos 13, 17, 25, 30 y 46 del TRLITPAJD se modifican a fin de sustituir el término “valor real” por el de “valor” en los preceptos referentes a la determinación de la base imponible de la constitución de concesiones administrativas, de la transmisión de determinados créditos o derechos y de determinadas operaciones societarias y a la comprobación de valores, respectivamente.

Mediante el **artículo séptimo** se modifica el artículo 314 del texto refundido de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), que regula la exención de la transmisión de valores en el IVA y en el ITPAJD. La modificación tiene por finalidad suprimir las referencias del precepto al valor real en la valoración de los bienes contabilizados, para sustituirlo por el valor de mercado. Además, en el caso de los bienes inmuebles, la regla de valoración se remite a lo dispuesto en el texto refundido del ITPAJD y, en definitiva, al valor de referencia.

El **artículo octavo** modifica, con efectos desde su entrada en vigor, la LIVA.

En este sentido, el apartado uno modifica los apartados tres y cuatro del artículo 87 de la LIVA. La modificación del apartado tres actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto, definido actualmente para los agentes de aduanas, que ahora será de aplicación a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador, de conformidad con la nueva regulación de la representación aduanera, contenida en el Real Decreto 335/2010. La modificación del apartado cuatro sustituye término “recinto aduanero”, en relación con el ámbito de la responsabilidad solidaria o subsidiaria derivada de las liquidaciones aduaneras, por “los procedimientos de declaración o verificación de datos de las declaraciones aduaneras”, toda vez que la referencia a los recintos aduaneros había quedado obsoleta.

No obstante, la medida no supone la ampliación del ámbito de dicha responsabilidad, puesto que su exigencia precisa que los controles tributarios se realicen en relación con la mercancía presentada a despacho, la declaración por la que se solicita un régimen aduanero para las mismas y la documentación que se deba aportar para obtener la autorización del régimen solicitado, antes del levante. De esta forma, los representantes serán responsables solidarios o subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tales declaraciones. Pero si tal control se realiza con posterioridad al levante o despacho aduanero, y sin utilizar unas fuentes de comprobación ajenas a los datos y antecedentes obrantes en la Administración Tributaria o de los datos o antecedentes derivados de la mercancía, declaración y documentos que la integran, tal responsabilidad dejaría de ser exigible.

Por otra parte, el apartado dos modifica el apartado siete del artículo 163 nonies de la LIVA para matizar el alcance y naturaleza de los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen del grupo de entidades de las que necesariamente debe ser sujeto infractor la entidad dominante, actualmente regulado por una mera declaración de alcance general a las obligaciones específicas del régimen especial. De esta forma, se concreta que la entidad dominante como sujeto que ostenta la representación del grupo de entidades será sujeto infractor 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 correspondiente al grupo de entidades.

Finalmente, el apartado tres modifica el último párrafo del apartado Quinto del Anexo de la LIVA, para extender el supuesto de responsabilidad subsidiaria del titular del depósito distinto del aduanero correspondiente al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado con ocasión de la salida del bien del depósito, a los depósitos distintos del aduanero donde se vinculan en régimen suspensivo productos objeto de IIEE que, a su vez, se encuentra en régimen suspensivo de estos impuestos por encontrarse en fábricas o depósitos fiscales.

No obstante, dicha responsabilidad no será exigible a los titulares de depósitos de productos objeto de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos cuando la salida o el abandono de los bienes se haya realizado por una persona o entidad autorizada al efecto que conste en el registro de extractores de estos productos, registro administrativo donde deben inscribirse dichas personas o entidades y que se crea con dichos efectos.

El **artículo noveno** incorpora modificaciones en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE de 8 de junio).

Por una parte, se modifican el número 3º del apartado 2, se añade un apartado 3 y se modifica el apartado 4 del artículo 21 bis, para incluir, a efectos del IGIC, las modificaciones establecidas en la LIVA en materia de responsabilidad tributaria en el ámbito de las liquidaciones aduaneras.

Por otra parte, se añade un apartado 11 al artículo 63 con el objetivo de establecer que constituye infracción tributaria el retraso o incumplimiento de la obligación de la llevanza de los libros registros del IGIC a través de la sede electrónica Agencia Tributaria Canaria, así como la correspondiente sanción derivada del incumplimiento.

El **artículo décimo** contiene varios cambios que se incorporan en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIIEE.

En primer lugar, para evitar la indebida aplicación del régimen suspensivo, se clarifica que para que el titular de un depósito fiscal obtenga la correspondiente autorización que le habilita para operar como tal es preciso que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Por otra parte, se añade la letra d) al apartado 2 del artículo 19, para sancionar la existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, puestas de manifiesto en recuentos de existencias practicados por la Administración.

Dicha sanción se cuantifica con multa pecuniaria del 50 por ciento de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados sobre los que se haya comprobado la diferencia o a los productos terminados que se hubieran podido obtener a partir de los productos en curso o las materias primas respecto de los cuales se haya comprobado la diferencia, calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 1.200 euros.

También se añade la letra e) al citado apartado 2 del artículo 19, para, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos sujetos a los IIEE de fabricación objeto de beneficios fiscales,



sancionar el incumplimiento por parte de los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos para su aplicación.

El importe de la sanción consiste en una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente.

De igual modo, se modifica el apartado 6 del reiterado artículo 19 para extender la calificación de infracción tributaria leve la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores de tabaco que ostenten marcas fiscales sin cumplir los requisitos establecidos reglamentariamente al efecto, incorporándose la sanción aplicable al supuesto de picadura para liar, que se fija en multa de 90 euros por cada kilogramo de aquella, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.

Por otra parte, cuando se justifique que el uso o destino dado a los productos sujetos a los IIEE de fabricación es el que da derecho a la aplicación del beneficio fiscal, pero los obligados tributarios incumplan los requisitos y condiciones establecidos para su aplicación, se añade un apartado 8 al artículo 19 de la LIIEE para sancionar dicho incumplimiento.

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

En el ámbito del IC y del IE se tipifican las mencionadas infracciones y se sancionarán de forma similar a través de las oportunas modificaciones de los artículos 87 y 103 de la LIIEE, respectivamente.

Finalmente, como consecuencia de las anteriores modificaciones se realizan los ajustes técnicos pertinentes en el apartado 4 del artículo 87 y en el apartado 5 del artículo 103 de la LIIEE.

El **artículo undécimo** introduce un buen número de cambios en la LGT, los cuales se detallan seguidamente:

- Se modifica el apartado 1 del artículo 3. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la Constitución española, en palabras del máximo intérprete de la Constitución, el Tribunal Constitucional, implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

El Tribunal Constitucional ya declaró inconstitucional en su sentencia 73/2017, de 8 de junio, la declaración tributaria especial establecida por la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE de 31 de marzo), por afectar a la esencia del deber de contribuir del mencionado artículo 31.1 de la Constitución, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, y contradecir así la prohibición establecida en el artículo 86.1 de la Constitución.

Conforme con lo anterior, se reconoce en la LGT la prohibición del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique una disminución de la cuantía de



la deuda tributaria, y, por tanto, una vulneración de los principios de ordenación del sistema tributario, plasmando así a nivel legal un claro parámetro de constitucionalidad, reconocido ya por el Alto Tribunal (apartado uno).

- Se modifica la letra f) del apartado 2 del artículo 26, para aclarar el régimen de devengo de intereses de demora en el caso de obtención de una devolución improcedente. En este sentido, el devengo de intereses será plenamente compatible, en su caso, con los recargos por extemporaneidad conforme a las reglas generales que regulan dichos recargos (apartado dos).

- Se modifica el apartado 2 del artículo 27, que regula el régimen de los recargos por extemporaneidad, estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento por cada mes completo de retraso 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. Asimismo, se exceptiona de dichos recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido 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 (apartado tres).

- Se introduce una letra j) en el apartado 2 del artículo 29, con el objetivo de no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que posibiliten la manipulación de los datos contables y de gestión, estableciéndose la obligación de que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación (apartado cuatro).

En concordancia con dicha regulación, se establece un régimen sancionador específico, derivado de la mera producción de estos sistemas o programas, o su tenencia sin la adecuada certificación (apartado diecinueve).

En la disposición final cuarta, reguladora de la entrada en vigor de la Ley, se establece que el régimen relativo al cumplimiento del antedicho artículo 29.2.j) entrará en vigor en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor general de la Ley.

- Se modifican los artículos 31 y 32 para adaptar la regulación de los intereses de demora a favor del obligado tributario para reconocer de forma expresa que no se devengarán en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y de ingresos indebidos durante determinados periodos (dilaciones no imputables a la Administración tributaria y periodos de extensión del plazo en el procedimiento inspector) (apartados cinco y seis).

- Se modifica el artículo 47, para adecuar el régimen de representación de los no residentes al Derecho de la UE. En este sentido, no se exigirá que el representante del no residente haya de tener necesariamente domicilio en territorio español (apartado siete).

- Para evitar que los procedimientos de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de ellas, sean utilizados de forma fraudulenta, se incorpora la posibilidad de adoptar medidas cautelares durante la tramitación de los mismos. A tal fin, se introduce un apartado 6 en el artículo 81, numerándose los actuales apartados 6, 7 y 8 como apartados 7, 8 y 9, respectivamente (apartado ocho).



- Se modifican los apartados 1, 4 y 6 del artículo 95 bis, para introducir diversos cambios en el régimen de la lista de deudores tributarios. Así, se disminuye a 600.000 euros el importe cuya superación conlleva la inclusión en dicha lista, minoración de la cuantía que se adopta para intensificar el fomento del ingreso de las deudas tributarias y para alinear la cuantía con el importe de la defraudación que sirve como límite entre el delito fiscal ordinario y el agravado.

Asimismo, se incluye expresamente en el listado de deudores a la Hacienda Pública, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios. Por otra parte, se aclara que el periodo en el que se deben satisfacer las deudas y sanciones tributarias para que no se consideren a los efectos de la inclusión en dicha lista es el plazo reglamentario de ingreso en periodo voluntario determinado por la norma, sin que ese periodo voluntario originario pueda alargarse, por ejemplo, por solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas en dicho plazo voluntario originario. A estos efectos, se entenderá como período voluntario de pago original de la deuda el período voluntario de pago inicial, con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera atravesar la deuda tributaria.

Razones de justicia tributaria y el fomento de los ingresos voluntarios de la deudas y sanciones tributarias aconsejan permitir al deudor incluido, en principio, en el listado de deudores tributarios en la fecha general de referencia, 31 de diciembre, que pueda ser excluido del listado de deudores a la Hacienda Pública siempre que se haya efectuado el cobro íntegro de las deudas y sanciones tributarias que hubieran determinado la inclusión en el listado. A estos efectos se tendrán en cuenta los pagos efectuados hasta la finalización del periodo de alegaciones posterior a la comunicación de la inclusión en el listado.

Por último, en el ámbito de la lista de deudores tributarios, se actualizan las referencias normativas en materia de protección de datos (apartado nueve).

- Se modifica la letra b) y se introduce una letra c) en el artículo 130, cambiando las causas de terminación del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración respecto de aquellos tributos que se liquidan por las importaciones de bienes, para acompañarlo a lo previsto en la legislación aduanera para los derechos de importación. Así, se establece que no procederá la declaración de caducidad en dichos procedimientos, y que estos, a su vez, podrán finalizar cuando se acuerde posteriormente sobre el mismo objeto del procedimiento el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección (apartado diez).

- Se modifica el apartado 3 del artículo 150, de suerte que la actual letra f) pasa a ser letra g), para añadir un supuesto de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras durante la aplicación de determinados instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado y las de los territorios forales en el ejercicio de dichas actuaciones (apartado once).

- Se modifica el apartado 2 del artículo 157 para, en la tramitación de las actas de disconformidad, eliminar el carácter obligatorio del informe de disconformidad, dado que actualmente el contenido de ese informe en su integridad ya se viene recogiendo en el acta y la liquidación. Por ello, solo se exigirá el informe de disconformidad cuando sea necesario para completar la información recogida en el acta (apartado doce).

- Se modifica el apartado 2 del artículo 161, con el objetivo de evitar el uso inadecuado de la presentación de reiteradas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie, cuyo periodo de tramitación suspende cautelarmente el inicio del periodo ejecutivo; así, se dispone que la reiteración de solicitudes, cuando otras previas hayan sido denegadas y no se haya efectuado el ingreso correspondiente, no impide el inicio del periodo



ejecutivo. Asimismo, en la medida en que el período voluntario de pago es único, se aclara que dicho período no podrá verse afectado por la declaración de concurso (apartado trece).

- Al objeto de clarificar la normativa vigente se modifica el apartado 1 del artículo 175, en relación con el procedimiento de exigencia de la responsabilidad, especificándose que el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el responsable. A estos efectos, como ya se ha señalado en la modificación del artículo 95 bis, se entenderá como período voluntario de pago original de la deuda el período voluntario de pago inicial, con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera atravesar la deuda tributaria (apartado catorce).

- Se modifica, mediante la adición de una letra h) en el apartado 1 del artículo 181, la enumeración de los posibles infractores para dar un tratamiento homogéneo a los sujetos infractores tanto en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades como en el régimen especial del grupo de entidades en el IVA (apartado quince).

- Se modifica el artículo 188 para introducir varios cambios en el régimen de las reducciones aplicable a las sanciones tributarias para favorecer la simplificación en su aplicación, el ingreso voluntario y la disminución de los litigios. Por un lado, se eleva la reducción de las sanciones derivadas de las actas con acuerdo al 65 por ciento. Asimismo, se eleva la reducción de las sanciones en caso de pronto pago al 40 por ciento. La reducción por conformidad se mantiene en el 30 por ciento (apartado dieciséis).

- Se modifican el apartado 4 del artículo 198 y el apartado 7 del artículo 199, teniendo en cuenta que la falta de presentación o la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas exigidas por la normativa aduanera dificulta, y, en ocasiones, impide, la realización por las autoridades aduaneras de un análisis adecuado de riesgos y de los controles necesarios para supervisar el comercio internacional legítimo de la UE, y, atendiendo a que las sanciones mínimas actuales previstas para dichas infracciones tributarias de carácter formal carecen de un poder suficientemente disuasorio, se eleva hasta 600 euros el importe de aquellas en el caso de que las citadas conductas infractoras se produzcan en relación con la declaración sumaria de entrada regulada en el código aduanero de la Unión (apartados diecisiete y dieciocho).

- Se modifica el apartado 2 del artículo 209, fijándose que el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos será de seis meses, alineando este con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios (apartado veinte).

- Se otorga cobertura legal a la posibilidad de inadmitir las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías por los Tribunales Económico-Administrativos, cuando de la documentación incorporada al expediente se deduzca que no se cumplen los requisitos establecidos para la concesión de la solicitud. También, con la finalidad de evitar prácticas fraudulentas consistentes en el aprovechamiento de la dificultad existente para la tramitación de ciertas solicitudes de suspensión, se otorga rango legal a la posibilidad de la Administración de continuar con su actuación en aquellos supuestos en que la deuda se encuentre en período ejecutivo. A tal fin se introducen dos nuevos apartados 6 y 9 en el artículo 233, numerándose los actuales apartados 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13 como 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14 y 15, respectivamente (apartado veintiuno).



- Se modifican los apartados 1 y 2 de la disposición adicional decimoctava, para incluir las monedas virtuales en la declaración de bienes y derechos en el extranjero.

Una vez transcurridos más de cinco años desde la entrada en vigor de la mencionada Ley 7/2012, que introdujo la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, resulta necesario ajustar su contenido a las nuevas circunstancias existentes en el mundo económico. A tal fin, se introduce la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero. Estos cambios están en consonancia con la modificación de la Directiva (UE) 2015/849, que ha incluido los citados activos en el ámbito objetivo de la misma (apartado veintidós).

- Se introduce una letra d) en el apartado 1 de la disposición adicional vigésima, régimen especial respecto de los recargos del artículo 27 de la LGT en la deuda aduanera.

El Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, regula los intereses de demora, fijando su fórmula de cálculo, debiendo aclararse en la normativa nacional que aquellos no son compatibles con la exigencia, respecto de las declaraciones aduaneras, de los recargos por declaración extemporánea (apartado veintitrés).

- Se modifica el apartado 6 de la disposición adicional vigésima segunda, en materia de obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

Esta disposición recoge a nivel legal ciertas previsiones derivadas de Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, y a lo dispuesto en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras.

Con la finalidad de que estas normas sean plenamente compatibles con las establecidas por otros Estados miembros y por los restantes países o jurisdicciones que han suscrito el mencionado Acuerdo Multilateral, resulta necesario que exista el mayor alineamiento posible con los comentarios de la OCDE al Modelo de Acuerdo para la Autoridad Competente y al Estándar común de comunicación de información.

Así, en particular, se modifica el período de tiempo de conservación por las instituciones financieras de las pruebas documentales, de las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras y de la demás información utilizada en cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida. Dicho período en ningún caso debe ser inferior a cinco años contados a partir del fin del período durante el que la institución financiera está obligada a comunicar la información (apartado veinticuatro).

- Por último, se introduce una disposición adicional vigésima quinta, relativa a las garantías globales en la deuda aduanera.

El nuevo marco jurídico de las garantías globales constituido por el vigente Código Aduanero comunitario permite la concesión de reducciones o exenciones respecto de aquella. A su vez, dicho Código permite la presentación de la garantía global y su solicitud por cualquier persona, incluidos los representantes aduaneros. En este sentido, la norma establece la obligación, en el



supuesto de ejercer tal derecho, por parte de los representantes aduaneros en la modalidad de representación directa, de responder de los importes no satisfechos por el deudor o no recaudados con la ejecución de la garantía (apartado veinticinco).

El **artículo duodécimo** incorpora modificaciones en los artículos 3, 14, 18 y 20, en la disposición transitoria novena y en la disposición final tercera del TRLCI.

El valor de referencia de la DGC es una iniciativa que permite aprovechar el conocimiento adquirido por la organización en la gestión diaria del observatorio catastral del mercado inmobiliario, y ponerlo a disposición de ciudadanos, administraciones e instituciones, en garantía de transparencia de la actividad pública, y en contribución a la prevención del fraude fiscal inmobiliario. Su regulación actual es apropiada para su condición de característica catastral descriptiva e informativa, en los términos señalados.

El contenido de la presente norma prevé el uso del valor de referencia como base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que, en consonancia, se adapta su regulación, dotándolo de mayor rigor, precisión y seguridad jurídica en su determinación.

El nuevo modelo que se plantea garantiza el cumplimiento de los requisitos que el Tribunal Supremo exige para todo sistema de valoración, y la necesidad de una comprobación individual, singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes inmuebles: sus características catastrales se actualizan de forma permanente gracias a la obligatoriedad de la incorporación de los inmuebles y de las alteraciones de sus características en el Catastro en correspondencia con la realidad inmobiliaria, y avalan la previsión legal del artículo 3 del TRLCI por la que, salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecen, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.

De esta manera, el valor de referencia de cada inmueble es un valor individualizado, para cuya determinación se tienen en cuenta sus características singulares: su localización, circunstancias urbanísticas que afectan al suelo y su superficie; el coste de ejecución material de sus construcciones, su uso, calidad, antigüedad edificatoria y estado de conservación, entre otras.

Así mismo, en la norma se detallan las actuaciones que el centro directivo debe acometer para reconocer la tendencia central del comportamiento del mercado inmobiliario y determinar, en consecuencia, los módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos en cada ámbito. Estas actuaciones tienen como base la información objetiva del mercado inmobiliario de compraventas efectivamente realizadas y declaradas ante los fedatarios públicos, que la DGC analiza en su totalidad al integrar todos los precios en sus bases de datos, diariamente y con el rigor técnico y jurídico que exigen los procedimientos catastrales.

La publicación del mapa de valores que representa, sobre la cartografía catastral, los citados ámbitos y módulos aporta la debida transparencia y simplicidad en la presentación de los resultados de los análisis realizados.

Por razones de seguridad jurídica, se regula un procedimiento administrativo con publicidad garantista, que avale la toma en consideración de cuantos intereses puedan verse afectados por la aplicación de estos módulos de valor medio para la determinación de los valores de referencia de cada inmueble.



De forma transitoria, en defecto de norma reglamentaria aplicable para esta determinación, se detallan las condiciones técnicas que debe cumplir la resolución de la DGC para garantizar que el resultado del cálculo sea riguroso, preciso y motivado.

De esta manera, en el caso de los inmuebles urbanos, los criterios y reglas de cálculo se ajustarán a las normas técnicas vigentes para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. Se trata de una normativa técnica de plena vigencia técnica, ampliamente avalada por los resultados que se obtienen en los procedimientos de valoración catastral colectiva de carácter general, de gran minuciosidad de aplicación, y que permite individualizar los valores de forma plenamente motivada. Así, para cada inmueble urbano, los costes de construcción se determinarán por el método de reposición, y el valor del suelo se desprenderá directamente de los módulos de valor medio, a través del método residual, de manera que los valores de referencia reproduzcan con fidelidad el comportamiento del mercado observado.

En el caso de los inmuebles rústicos, la ausencia de normativa técnica reglamentaria vigente se suple con la exigencia de detallar criterios y reglas de cálculo, e importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos en la resolución de la Dirección General del Catastro que, sometida a plenas garantías de transparencia y publicidad, se apoya desde el punto de vista técnico en el informe anual del mercado inmobiliario correspondiente.

Así mismo, a los solos efectos de que el valor de referencia de cada inmueble, individualizado en función de sus características físicas (su localización, circunstancias urbanísticas que afectan al suelo y su superficie; el coste de ejecución material de sus construcciones, su uso, calidad, antigüedad edificatoria y estado de conservación, entre otras) no supere el valor de mercado, se establece la previsión de que la Ministra de Hacienda determine un factor de minoración al mercado aplicable a los bienes de una misma clase.

Por otro lado, se modifica el artículo 14 para ampliar los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de Administraciones Locales y entidades gestoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), sin necesidad de que se obliguen por ordenanza fiscal y en lo que se refiere a actos sujetos a licencia o autorización administrativa; así como para considerar a efectos de su incorporación al Catastro Inmobiliario las alteraciones comunicadas con base en el deber de colaboración.

El régimen de comunicaciones fijado en el artículo 14 del TRLCI establece un conjunto de obligaciones y de potestades para notarios, registradores de la propiedad y Administraciones Públicas que comparten dos condiciones: por un lado, suponen la remisión a la DGC de información para completar la descripción catastral de los inmuebles, dando cuenta de manera generalizada de alteraciones practicadas en ellos; por otro, eximen al titular del inmueble de la obligación de declarar ante ese centro directivo dichas alteraciones.

Con el objetivo de flexibilizar el funcionamiento del que debe ser uno de los ejes fundamentales del mantenimiento catastral, se propone un nuevo régimen de comunicaciones que habilita legalmente para su utilización, sin necesidad de obligarse mediante ordenanza fiscal, y se extiende la facultad de adopción a las entidades gestoras del IBI, cuya capacidad de gestión les permite desarrollar este procedimiento frente a la de muchos ayuntamientos de escasa disponibilidad para hacerlo, bien por su tamaño o por otras circunstancias; siempre, como en el supuesto del resto de comunicaciones, eximiendo al ciudadano de presentar ante el Catastro Inmobiliario la correspondiente declaración de alteración catastral, siempre que se produzcan con anterioridad a la finalización del plazo máximo para cumplir con dicha obligación. Igualmente, se habilita un régimen adicional de comunicaciones en virtud del cual la información suministrada en



virtud del deber de colaboración que establece el TRLCI también quedará amparada por la citada exención de la obligación de declarar siempre que se cuente con toda la documentación acreditativa de la correspondiente alteración y que se produzcan con anterioridad a la finalización del plazo máximo para cumplir con dicha obligación.

Se trata de habilitar una medida encaminada directamente a mejorar la lucha contra el fraude, por cuanto facilita el encauzamiento adecuado de la remisión al Catastro Inmobiliario de buena parte de las alteraciones físicas que se producen sobre los inmuebles; de las que la Administración Local tiene pleno conocimiento al estar sujetas generalmente a licencia o autorización administrativa.

Se modifica el artículo 18.1 para trasladar los efectos de la resolución al momento en el que la Administración tributaria tiene constancia de esa discrepancia y no al momento en el que se resuelve, facilitando así que los efectos de todo orden de la alteración se ajusten con mayor precisión a la evolución de la realidad inmobiliaria

El procedimiento de subsanación de discrepancias es un procedimiento catastral que se inicia de oficio cuando la Administración tiene conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral y la realidad inmobiliaria, siempre que la discordancia entre ambas esferas no se corresponda con la falta del deber de declarar o comunicar por parte del interesado.

La efectividad de este procedimiento tiene lugar al día siguiente de producirse su resolución por parte de la Administración actuante; por tanto, supone la carencia de efectos retroactivos, y comienza a tributar cuando se acuerda la resolución independientemente del momento en que se tiene conocimiento de una alteración, lo que implica una limitación temporal en el procedimiento.

Con esta modificación se persigue evitar que la posible dilatación en el tiempo por parte de la Administración tributaria en incorporar la discrepancia al tramitar el correspondiente expediente opere en contra de los propios efectos que supone para la Administración.

Ha de señalarse, además, que, al reducir esta limitación temporal, permitirá una mayor precisión en cuanto a la evolución de la realidad inmobiliaria de las alteraciones producidas.

La mejora de los procedimientos catastrales para la incorporación de inmuebles, así como de sus alteraciones, resulta cardinal para mejorar la lucha contra el fraude fiscal y para reducir la carga administrativa de los ciudadanos, máxime cuando la Administración opera de oficio al tener conocimiento de una alteración producida, pues los mecanismos, así como el procedimiento llevado al efecto, deben ser de la mayor eficacia posible.

Esta medida ha de considerarse como un instrumento que permitirá ajustar la fecha de alteración al período en el que esta se pone de manifiesto, otorgándose a dicha fecha la relevancia que le corresponde para la mejor descripción del inmueble y para su incorporación al sistema tributario en términos de equidad con el conjunto de alteraciones incorporadas por otros procedimientos.

El **artículo decimotercero** modifica el TRLRHL, en concreto, en materia del IAE, al objeto de reforzar las medidas anti elusión previstas en la norma y evitar que pueda ser inaplicada la regla de acumulación de los importes netos de la cifra de negocios correspondientes a los miembros de un grupo mercantil, que determina la tributación en el impuesto, actualizar las referencias normativas para la consideración de grupo de sociedades y aclarar que la regla para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se deberá aplicar con independencia de la obligación de consolidación contable. Además, para evitar discrepancias con el Derecho comunitario, se



establece que la exención en el Impuesto para las personas físicas se aplica tanto a los residentes como a los no residentes.

Con la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 28 de diciembre), se introdujo un nuevo elemento tributario, el importe neto de la cifra de negocios, que determina la exención de pago del IAE, cuando sea inferior a 1.000.000 de euros, o la modificación de las cuotas fijadas en las Tarifas mediante la aplicación de un coeficiente de ponderación determinado en función de dicho importe.

El artículo 82.1.c) del TRLRHL declara exentos, entre otros, a los contribuyentes del IS, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la LGT, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el IRNR, la exención solo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros.

Continúa dicho precepto fijando una serie de reglas a efectos de la aplicación de la exención. Entre ellas, la 3ª y 4ª del siguiente tenor:

“3.ª Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él.

No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

4.ª En el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.”.

Por su parte, el artículo 86 del TRLRHL regula el coeficiente de ponderación en los siguientes términos:

“Sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto se aplicará, en todo caso, un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo.

(...)

A los efectos de la aplicación del coeficiente a que se refiere este artículo, el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo será el correspondiente al conjunto de actividades económicas ejercidas por él y se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 82.1.c) de esta ley”.

Pues bien, a los efectos anteriormente mencionados de exención de pago o de modificación de cuotas por la aplicación del coeficiente de ponderación, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, se tomará como importe neto



de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados.

También, para determinar el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades, se tendrá en cuenta el importe neto de la cifra de negocios imputable a los establecimientos permanentes situados en España de entidades que estén dentro del grupo de entidades.

En cuanto a la determinación del grupo, hay que estar a lo previsto en la legislación mercantil; concretamente, a lo preceptuado en el artículo 42 del Código de Comercio.

Por lo tanto, el importe neto de la cifra de negocios a considerar a efectos tanto de la aplicación de la exención, como del coeficiente de ponderación, está integrado no solo por los ingresos correspondientes a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo que se encuentra gravada por el impuesto, sino también por los ingresos correspondientes al resto de las actividades económicas realizadas por aquel, incluidas las exentas ("el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él") y, en su caso, por los correspondientes al conjunto de entidades integrantes del grupo ("al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo").

La remisión que hace la antes reproducida regla 3ª del artículo 82.1.c) del TRLRHL al "grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio", se refiere a los distintos casos enumerados en dicho artículo 42 en los que se considera que existe un grupo de sociedades, con independencia de la obligación o no de formular cuentas consolidadas. Es decir, para determinar los supuestos en que el importe neto de la cifra de negocios a tener en cuenta a efectos de la aplicación de la exención y, consecuentemente, del coeficiente de ponderación del artículo 86 del TRLRHL, será el resultante de la adición de los importes netos de la cifra de negocios de las sociedades o entidades entre las que se dan las relaciones de dominio o control señaladas en el mencionado artículo 42.

En consecuencia, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades, sea como dominante, sea como dependiente, tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados.

Si el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades no es inferior al millón de euros, las actividades ejercidas por todas las entidades integrantes del grupo no estarán exentas del impuesto. Además, todas las entidades del grupo deberán aplicar el coeficiente de ponderación que corresponda al importe neto de la cifra de negocios total del grupo.

Debe tenerse en cuenta que la letra d) del apartado 1 del aludido artículo 42 del Código de Comercio establece la presunción de que, en el caso de se produzca una identidad en la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominante y de la sociedad dominada, también se entenderá que existe control por parte de la sociedad dominante sobre la sociedad dependiente y, consecuentemente, la existencia de un grupo de sociedades.

Por tanto, si el administrador único de dos sociedades es la misma persona y, además, hay una identidad en los socios o partícipes de ambas sociedades, se presume la existencia de un grupo de sociedades, por lo que habrá que sumar el importe neto de la cifra de negocios de ambas



sociedades, y si el resultado no es inferior al millón de euros, ninguna de las sociedades estará exenta del IAE por cualquiera de las actividades económicas que realice.

Pues bien, esta interpretación ha sido rechazada por el Tribunal Supremo, que en su sentencia 356/2018, de 6 de marzo de 2018 (recurso de casación 181/2017), sostiene que “para que exista "grupo de sociedades" a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del IAE es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como "grupo consolidado", esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación” (FD Quinto).

Sin embargo, para evitar que el sujeto pasivo, mediante la división de su actividad económica en varias sociedades con carácter instrumental, eluda o minore el impuesto, a través de la reducción artificiosa del importe neto de la cifra de negocios a considerar, con la finalidad última de que a cada una de las sociedades del grupo les resulte aplicable la exención o una minoración de su cuota por la aplicación de un menor coeficiente de ponderación, se hace necesario explicitar que la antes transcrita regla 3ª del párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL se aplicará, con independencia de la obligación de consolidación contable, pues el espíritu y finalidad de la exención no es otro que el de someter a gravamen a las empresas que, por sí solas o como parte de un grupo, tienen un importe neto de cifra de negocios superior al millón de euros.

Por otra parte, también se establece que la exención ya existente para las personas físicas se aplica a todas ellas, sean o no residentes en territorio español, con el fin de dar cumplimiento a la normativa comunitaria de libertad de circulación y establecimiento.

Y, por último, se actualizan las referencias normativas contenidas en el precepto que se modifica.

El **artículo decimocuarto**, que modifica la Ley 36/2006, consta de tres apartados.

En el primero de ellos se modifica la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, estableciéndose el concepto de jurisdicción no cooperativa.

En el apartado 1 de la citada disposición adicional se determina que tendrán la consideración de “jurisdicción no cooperativa” los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de dicho artículo.

De este modo, se prevé la aprobación de una lista, mediante Orden Ministerial, que determine la relación de países y territorios y de regímenes fiscales perjudiciales que tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

Por su parte, en el apartado 2 de la disposición adicional se recogen los parámetros para la determinación de los países y territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, atendiéndose a los criterios de transparencia y equidad fiscal.

A los efectos de los criterios en materia de transparencia fiscal, se establece una definición de efectivo intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Se trata de criterios que no están priorizados, sino que serán apreciados en su globalidad para determinar la relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.



Asimismo, se incorpora a este apartado la definición de nula tributación y se añade la definición de existencia de baja tributación.

En el apartado 3 se establece que la relación de los regímenes fiscales perjudiciales, podrá actualizarse 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. Ello permite garantizar una respuesta precisa de la normativa española ante la utilización, con fines defraudatorios, de determinados regímenes establecidos en países o jurisdicciones que, de conformidad con dichos criterios, sean regímenes perjudiciales.

En el apartado 4 de la disposición adicional se prevé que las normas de cada tributo pueden establecer especialidades en la aplicación de las disposiciones recogidas en dicha disposición adicional.

En el apartado 5 se establece la compatibilidad de la lista con la existencia de un convenio para evitar la doble imposición, en la medida en que la aplicación de la normativa relativa a jurisdicciones no cooperativas no resulte contraria a lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición que se hayan firmado con dichos países o territorios.

El apartado dos incorpora una disposición adicional décima a la mencionada Ley 36/2006, estableciéndose determinadas referencias normativas.

Por último, el apartado tres modifica la disposición transitoria segunda de la citada Ley 36/2006, estableciendo que, en tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE de 13 de julio).

El **artículo decimoquinto** incorpora diversas modificaciones en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo), en adelante LRJ.

En primer término, se modifican los apartados 4 y 5 del artículo 10.

La primera de tales modificaciones, en relación con los derechos y las obligaciones de los licenciarios, se lleva a cabo con la finalidad de evitar que entidades que han estado o que ofrecen actividades de juego en España sin contar con el necesario título habilitante puedan ceder su marca o identificativo comercial a operadores de juego con título habilitante con el objeto de otorgar a su actividad una pátina de legalidad.

La utilización de la identificación comercial en tales circunstancias puede albergar distintos fraudes, como, por ejemplo, simultanear la actividad legal derivada de la licencia en España, con la correspondiente posibilidad de realizar publicidad de la marca en los términos que disponga la normativa, con la oferta ilegal.

Por su parte, la segunda de aquellas se efectúa para introducir expresamente la obligación para los operadores de juego con licencia de colaborar en la lucha contra el fraude, en cualquier tipología, y en concreto disponer de un manual con los procedimientos y protocolos antifraude, e informar a la Dirección General de Ordenación del Juego (DGOJ) sobre las operaciones detectadas como fraudulentas y sobre la identidad de los participantes.



Con ello se persigue reforzar la prevención y la lucha contra el fraude bajo cualquier tipología. De hecho, el manual antifraude ya se exige a los operadores que solicitan una nueva licencia general en esta última convocatoria de 2018, pero no a los que cuentan con licencias desde antes.

Además, se vincula la obligación de diligencia debida en el seguimiento de la actividad del participante en el juego, no ya solo en la acreditación de la identidad, tanto al ámbito del juego responsable (artículo 8 de la Ley “La protección de los consumidores y políticas de juego responsable”) como al de evitación de prácticas fraudulentas, lo que conecta con la nueva obligación que se inserta como párrafo f) de este apartado 5 (manual de prevención de lucha contra el fraude). Se trata, en definitiva, de incorporar en la norma cabecera de la regulación del juego en España las obligaciones de “*Know Your Client*” en materia de fraude y juego responsable, que se proyectarían en el análisis y seguimiento del origen de fondos, medios de pago, establecimiento de patrones de consumo, etc.

A su vez, el artículo 13 de la LRJ es objeto de varias modificaciones. En su apartado 2, se fortalece el supuesto de inhabilitación para ostentar título habilitante en caso de sanción muy grave por haber ofrecido juego sin dicho título, a través de una ampliación de su ámbito subjetivo, extendiendo las circunstancias por las que se puede inhabilitar a una entidad a aquellos supuestos en que las sanciones recaen en una entidad del grupo empresarial al que pertenezca.

Adicionalmente, se introduce un párrafo k) en dicho apartado al objeto de garantizar que cualquier entidad que, habiendo ofrecido juego ilegal en España y sido sancionada por esta infracción, deseara integrarse en la oferta de juego regulado en España, en todo caso satisficiera las sanciones pecuniarias que tuviera pendientes con la Administración. Con esta medida se equipara la situación de las sanciones que impone la DGOJ con las derivadas de los procedimientos de la AEAT, Seguridad Social o de reintegro de subvenciones, con el consiguiente efecto positivo en los ingresos públicos.

Por otra parte, la LRJ ha diseñado un procedimiento de concesión de licencias dirigido a garantizar que los operadores de juego cumplen todos los requisitos necesarios para que la oferta de juego que realicen se adecue a las exigencias del ordenamiento jurídico y pueda ser sometida a las competencias de control de la DGOJ. En este sentido, dicha norma, en su artículo 9.3, proscrib taxativamente la posibilidad de cesión o explotación por terceras personas de los títulos habilitantes, y sujeta a un régimen restrictivo la transmisión del título, que recoge únicamente para los casos tasados de fusión, escisión o aportación de rama de actividad, cuando esta tenga su origen en una reestructuración empresarial y siempre previa autorización de la DGOJ.

No obstante, la práctica acumulada desde la entrada en vigor de la LRJ ha puesto de manifiesto que existen vías a través de las cuales se pueden eludir estas prevenciones, como puede ser la compra de un operador de juego con título habilitante por un tercero interesado en entrar en el mercado, con el consiguiente potencial menoscabo en el ejercicio de las funciones de control de la DGOJ y perjuicio para la consecución de las finalidades de la LRJ.

Con el propósito de evitar esta circunstancia, se añade en el artículo 13, relativo a los operadores y encuadrado dentro del Título IV, concerniente al control de la actividad, un apartado, el 4, que especifica que las variaciones en la titularidad del capital social de operadores de juego habilitados implicarán una nueva acreditación de los requisitos de solvencia. El alcance de esta nueva acreditación se determinará en un ulterior desarrollo reglamentario, de acuerdo con lo establecido en la disposición final segunda de la LRJ.

También se modifica el artículo 21, precepto que regula, por un lado, las funciones de la autoridad de regulación del juego, para introducir la facultad de requerir a las entidades patrocinadas de



operadores de juego habilitados para ello, pensando sobre todo en patrocinios deportivos, tanto información como el cese del servicio en relación con entidades que ofrezcan juegos.

A la vista de la experiencia en materia de expedientes sancionadores por publicidad ilegal de juegos (clubes de fútbol que contratan patrocinios de operadores asiáticos), conviene incluir esta categoría dentro de las entidades que soportan publicidad y promoción de juego, tanto para acceder a información sobre contratos como para poder requerir directamente el cese de las actividades publicitarias.

Por otro lado, para atribuir a la DGOJ la función de colaboración en la prevención y la lucha contra la manipulación de las competiciones deportivas y combatir el fraude en las apuestas deportivas, a tenor de la dimensión que ha tomado esta línea de actuación en los últimos años. Adicionalmente, esta consignación expresa constituye el fundamento legal para el ejercicio de funciones que en el futuro pudiesen tener que ver con el tratamiento o acceso de datos de carácter personal en el desarrollo de esta función.

Una cuarta modificación, mediante la adición de un apartado 6 al artículo 24, permite acceder a los datos de identidad tratados por las federaciones deportivas españolas y que sean necesarios para controlar el cumplimiento de las prohibiciones subjetivas de los deportistas, directivos y demás participantes en competiciones deportivas, lo que ha de contribuir a facilitar la vigilancia y control de esta prohibición, cuyo incumplimiento se tipifica como infracción y se sanciona en el artículo 41 de la LRJ.

Por último, son varios los cambios que se incorporan en el régimen sancionador.

En materia de infracciones graves (art. 40):

1. Se modifica el tipo relativo al incumplimiento de requerimientos de información o cese de servicios, simplificando la actual redacción.
2. Se introduce un nuevo tipo de infracciones por incumplimiento de los requisitos y obligaciones en materia de juego responsable y de protección de los jugadores establecidos.
3. Se introduce un nuevo tipo relativo a promover o facilitar la participación desde España en las actividades de juego a las que se refiere el artículo 2.1 de la LRJ a través de páginas web distintas a las legalmente habilitadas por operadores de juego con título habilitante en España

Estas modificaciones se dirigen a reforzar la supervisión y el control de la actividad, englobando como sancionables el incumplimiento de todos los distintos supuestos en los que se consignan tales obligaciones de requerimiento a lo largo de la LRJ, así como a la protección del jugador y la exigibilidad del cumplimiento de las obligaciones consignadas en las normas. Por ejemplo, sin esta infracción, no existiría un tipo contra el que enervar los incumplimientos del futuro Real Decreto de publicidad de juego y juego responsable, en su parte de juego responsable.

Además, se pretende evitar la implicación de afiliados, intermediarios y figuras aledañas a los participantes y operadores de juegos (*"tipsters"*) en que los residentes en España consuman actividades de juego en webs no autorizadas.

Ello responde a un fenómeno que se viene observando de que *"tipsters"* (consejeros sobre cuotas de apuestas) o directamente intermediarios (*AsianConnect*) no solo aconsejan sobre cuotas o estrategias de apuestas (o, por ejemplo, en el póquer, forman a los jugadores), sino que además



anuncian o gestionan la posibilidad de que, mediante VPN, cuentas de juego controladas por ellos o cualquier otro mecanismo, los jugadores puedan jugar en esos operadores sin licencia.

Para luchar contra esto, que puede ser una tendencia importante en el futuro, no basta con la prohibición de acceso geolocalizado mediante una IP española porque estos intermediarios facilitan las soluciones para eludirlo.

Se hace hincapié en que el tipo es “promover o facilitar la participación” a residentes en España en operadores de juego no autorizados. Esto es distinto a que una persona jurídica constituya un fondo de inversión y capte fondos de residentes españoles (que podrá hacerlo o no si cumple la legislación de mercados financieros) para apostar en los mercados mundiales de apuestas que quiera (pudiendo apostar en uno u otro en función de la regulación de cada mercado regulado). Cuestión esta que no se aborda en este momento por una cuestión de proporcionalidad (nuestra regulación es fundamentalmente para proteger a jugadores individuales, personas físicas) y de competencia territorial.

En materia de infracciones leves (art. 41), se establece como tal la conducta consistente en que los jugadores localizados en España se salgan de la geolocalización IP en España mediante VPN y consuman juego en operadores distintos del “.es.”.

Ello ha de permitir reforzar la disuasión de conductas activas por parte del jugador que consume juegos no autorizados, partiendo de que, si accede por VPN, se puede presumir el ánimo de elusión o como mínimo el conocimiento de que existe un marco online .es al efecto, que está eludiendo.

El establecimiento de responsabilidades administrativas al consumidor de juegos supone ciertamente una intensificación en la exigibilidad de las infracciones. Pero en la LRJ ya existen casos en los que el jugador es responsable de ilícitos de juego, establecidos como infracciones leves, en lo que respecta a determinadas prohibiciones subjetivas, como la de los deportistas a apostar en sus propias competiciones.

Así, en otras jurisdicciones (Bélgica) sí existe la responsabilidad sancionadora (hasta 200.000 euros) para jugadores que consuman juego online no autorizado.

La LRJ regula, en su artículo 38, la posibilidad de considerar sujeto infractor a todo el que reciba un beneficio de la actividad ilegal. De manera que, incluso si en la aplicación práctica de este tipo se opta por no sancionar al jugador, la existencia del tipo puede coadyuvar a sancionar, si existe la suficiente evidencia y número de jugadores en tal situación, a la entidad que ofrece juego, más allá del tipo genérico de juego ilegal (para el cual ha de probarse que se puede acceder a jugar desde una IP española).

Es cierto que la acreditación del tipo puede ocasionar problemas de prueba, pero esto es una cuestión que debe analizarse caso por caso, y en el ínterin se mandaría un mensaje de responsabilidad del jugador.

Además, mediante la adición de un artículo 47 bis, titulado “Publicación de información relativa a infracciones”, se incorpora la posibilidad de que se publiquen las resoluciones por sanciones muy graves y graves, y asimismo la lista de páginas web en las que se ha acreditado que hay oferta de juego ilegal.



La publicidad de las infracciones, una vez firmes en vía administrativa, refuerza el riesgo de reputación derivado de la comisión de las mencionadas infracciones y por tanto contribuye al cumplimiento del régimen de la LRJ. Ello es particularmente valioso:

- Para el juego ilegal, ofrecido por entidades deslocalizadas, habida cuenta de que no se puede descansar exclusivamente en el montante pecuniario de la sanción, debido al escaso incentivo para el abono voluntario de esta y las reducidas posibilidades de vía ejecutiva.
- Para las conductas ilegales de operadores con licencia, por el componente de disciplina adicional que tiene el conocimiento comercial de dichas sanciones.

Se exceptúan de la medida las infracciones leves por un criterio de proporcionalidad y porque entre estas los infractores pueden ser personas físicas participantes en juegos (deportistas, etc.).

Por otra parte, la publicación de la “lista negra” de páginas web no autorizadas disciplina adicionalmente a las entidades que no tienen licencia en España (el conocimiento expreso de que sus webs no están permitidas repercute, por ejemplo, sobre la valoración de las sociedades cotizadas en mercados de valores), dimensiona la actividad de inspección de la DGOJ, informa al jugador de en qué páginas puede ser peligroso que juegue por no contar con la protección de la licencia “.es”, y confiere mayor importancia a la actividad de persecución del juego ilegal. Todo ello en un momento en el que, ya normalizado el mercado estatal de juego “online”, se considera que no hay riesgo de que tal lista funcione como un “listado focal” de acceso al juego no autorizado.

Asimismo, se reconoce de forma expresa y específica el especial deber de colaboración con la Administración Tributaria de la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, S.M.E., S.A., como correlato del especial régimen de control público al que está sometida tal entidad. Dicho deber de colaboración se podrá instrumentalizar a través de un convenio a suscribir con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por último, el **artículo decimosexto** modifica varios apartados del artículo 7 de la mencionada Ley 7/2012.

Como es sabido, la utilización de medios de pago en efectivo en las operaciones económicas facilita notablemente los comportamientos defraudatorios, en sus distintas manifestaciones.

Frente a tales comportamientos, la Ley 7/2012, en la línea también seguida por otros países de nuestro entorno, determinó la limitación al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas.

Los positivos resultados de dicha norma motivan la modificación que se introduce en el régimen sustantivo de los pagos en efectivo, dirigida a profundizar en la lucha contra el fraude fiscal, disminuyendo el límite general de pagos en efectivo de 2.500 a 1.000 euros.

Ahora bien, con la finalidad de minimizar la incidencia de las economías domésticas de la citada reducción, el límite de 2.500 euros se mantiene para los pagos realizados por las personas físicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Asimismo, en concordancia con la citada Directiva (UE) 2015/849, se disminuye el límite de pago en efectivo a 10.000 euros en el supuesto de las personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España.



Se modifica, por último, la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo con diversos objetivos. En primer lugar, para adecuarlo a las vigentes Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En segundo lugar, se regulan diferentes consecuencias para el supuesto de pago de la sanción en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero previo a la notificación de la resolución definitiva para reducir la conflictividad respecto de la imposición de dichas sanciones. Así, se establece una reducción del 50 por ciento de la eventual sanción que se imponga para agilizar la actividad administrativa y el cumplimiento diligente del pago de dichas sanciones con carácter análogo al régimen de reducción de multas regulado en la normativa sancionadora de tráfico. Por último, se fija un plazo de duración del procedimiento con carácter específico de seis meses, ante la eventualidad de aplicación del plazo de tres meses que, con carácter general, se establece para el procedimiento administrativo ordinario.

Concluye el texto con una disposición transitoria y cuatro disposiciones finales.

La disposición transitoria única contiene determinadas reglas aplicables con carácter transitorio en materia de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, reducción de sanciones y limitación de pagos en efectivo.

La disposición final primera hace alusión al título competencial con arreglo al cual se dicta esta norma, en concreto, al amparo de las competencias del Estado establecidas en el artículo 149.1.10ª, 11ª, 13ª y 14ª de la Constitución Española, en materia de régimen aduanero y arancelario y comercio exterior, bases de la ordenación de crédito, banca y seguros, bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica y Hacienda general, respectivamente.

La disposición final segunda menciona la incorporación de Derecho de la Unión Europea que se lleva a cabo al Derecho interno mediante este texto, esto es, la reiterada Directiva 2016/1164, en tanto que la disposición final tercera contiene la habilitación normativa para que el Gobierno dicte cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

La disposición final cuarta prevé la entrada en vigor de la Ley el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, con la excepción de lo dispuesto en los apartados cuatro y diecinueve del artículo undécimo, que entrarán en vigor transcurridos tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

A su vez, se dispone que los apartados uno y dos del artículo primero y el artículo segundo tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020, siempre que no hayan concluido a la entrada en vigor de esta Ley, téngase presente a este respecto lo ya señalado en cuanto a que el plazo de transposición de la reiterada Directiva (UE) 2016/1164 concluyó el 31 de diciembre de 2019, en tanto que los apartados cuatro y seis del artículo tercero surtirán efectos desde 1 de enero de 2022. Por su parte, los apartados uno, dos, tres y cinco del artículo tercero tendrán efectos desde la entrada en vigor de esta Ley.

Al respecto debe tenerse en cuenta que el ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias, cuya entrada en vigor está regulada en el artículo 10.1 de la LGT, así como el principio general de irretroactividad de las mismas, regulado en el artículo 10.2 de dicha Ley, interpretado conforme a la jurisprudencia constitucional, justifican que esta disposición entre en vigor en las fechas indicadas, a los efectos de la aplicación de la excepción respecto de la regla general de entrada en vigor a la que se refiere el artículo 23 de la citada Ley 50/1997.



## **2. Análisis jurídico**

### **2.1. Justificación del rango formal**

Como se detallado, los cambios introducidos por este texto conllevan modificaciones en diversas normas con rango de ley. Por tanto, esta disposición, de naturaleza modificativa, ha de tener igual rango de ley.

### **2.2. Relación de la norma con el Derecho de la Unión Europea y adecuación al mismo**

Entre las medidas adoptadas existen varias relacionadas con el Derecho de la UE, pues como se ha señalado reiteradamente esta Ley supone la transposición de la Directiva 2016/1164.

### **2.3. Normas que quedan derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma**

Si bien esta Ley no contiene derogación expresa de norma alguna, va a quedar derogada cualquier otra norma de rango igual o inferior al de este proyecto normativo que se oponga a lo establecido en él.

## **III. ADECUACIÓN DE LA NORMA AL ORDEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS**

El Anteproyecto se adecua al orden de distribución de competencias, al dictarse al amparo de lo establecido en el artículo 149.1.10ª, 11ª, 13ª y 14º de la Constitución Española que atribuye al Estado la competencia en materia de régimen aduanero y arancelario y comercio exterior, bases de la ordenación de crédito, banca y seguros, bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica y Hacienda general, respectivamente.

Por otra parte, la norma contiene en diversos artículos modificaciones que inciden en los textos reguladores de algunos tributos cuyo rendimiento se halla cedido, total o parcialmente, a las Comunidades Autónomas.

Tales modificaciones se ajustan a lo establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), en particular a lo dispuesto en la sección 4ª del título III, sección referida a las competencias normativas que pueden asumir las Comunidades Autónomas, de suerte que dichos cambios conciernen a materias cuya regulación no está atribuida a esas Administraciones territoriales.

## **IV. DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN**

Se ha prescindido del trámite de consulta pública previa a que se refiere el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 50/1997 ya que mediante esta norma se procede a efectuar modificaciones parciales de diversas leyes, en los ámbitos tributario, procesal y financiero.

Previo sometimiento a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, el Anteproyecto de Ley se elevó al Consejo de Ministros en su reunión de 19 de octubre de 2018 para que este decidiera sobre los ulteriores trámites a seguir.

A resultas de lo anterior, con fecha 23 de octubre el Anteproyecto de Ley se sometió al pertinente trámite de audiencia e información pública a que se refiere el artículo 26 de la citada Ley 50/1997.



En el curso de dicho trámite, que concluyó el 15 de noviembre de 2018, se recibieron 63 observaciones de las cuales 8 procedieron de Comunidades Autónomas (Andalucía, Aragón, Asturias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Galicia, Madrid, y Comunidad Valenciana). Además, 5 de los destinatarios del trámite respondieron indicando que no formulaban observaciones.

De tales observaciones en 31 de ellas se aceptaron total o parcialmente las propuestas formuladas por los remitentes de aquellas.

Las observaciones formuladas por las Comunidades Autónomas tuvieron como principal objeto aquellos preceptos de la norma que modifican tributos cuyo rendimiento está cedido totalmente a aquellas, esto es, los relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Además, para dar cumplimiento a la consulta previa que se establece en el artículo 127.4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dado que el entonces artículo 17 del Anteproyecto, en la actualidad decimosexto, modifica las limitaciones a los pagos en efectivo, a través del Banco de España se solicitó un dictamen al Banco Central Europeo el cual lo emitió con fecha 1 de febrero de 2019.

Con fecha 11 de junio de 2019, el texto resultante de dicho trámite, así como esta Memoria que lo acompaña, se remitió a la Secretaría General Técnica recabando su preceptivo informe.

Asimismo, con fecha 19 de julio de 2019 se procedió a la comunicación a la Unión Europea para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información.

Con fecha 12 de septiembre de 2019, la Secretaría General Técnica emitió su preceptivo informe, en cuyo apartado IV, "Criterio de esta Secretaría General Técnica", se señalaba, entre otros extremos, lo siguiente:

"El artículo 16 del anteproyecto modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, sin embargo no se acompañan en el expediente el informe del Consejo General del Poder Judicial, ni consta en la memoria que acompaña al anteproyecto la solicitud del mismo. Al tratarse de la reforma de una norma procesal, se considera que debe solicitarse el citado informe, al no haberse hecho durante la tramitación del texto."

Atendiendo a esa observación, se solicitó informe al Consejo General del Poder Judicial, en lo sucesivo CGPJ, el cual lo emitió con fecha 4 de noviembre de 2019.

Posteriormente, la prevista modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio), cuyo informe era el fundamento del solicitado al CGPJ, se ha recogido en el artículo 218 del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (BOE de 5 de febrero).

En consecuencia, habida cuenta de que las modificaciones introducidas en el texto son el resultado de las contenidas en el antedicho informe de la Secretaría General Técnica, de las que se acogieron del reseñado informe del CGPJ, de las obligadas adaptaciones temporales derivadas



de la prolongada tramitación de este Anteproyecto y, por último, de la incorporación en el citado Real Decreto-ley 3/2020 de la parte relativa a la transposición de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, inicialmente recogida en el apartado segundo del artículo 2, referente a la modificación de la disposición adicional primera del TRLIRNR, y en el artículo 16, la ya aludida modificación de la LJCA, del Anteproyecto, se considera que el trámite de informe de la Secretaría General Técnica puede darse por cumplido sin que proceda solicitarlo nuevamente.

De igual modo, se remitió al Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática, para dar cumplimiento a lo establecido en el apartado 9 del artículo 26 de la Ley 50/1997, cuya Oficina de Coordinación y Calidad Normativa emitió su informe con fecha 24 de febrero de 2020.

Tras la remisión del Anteproyecto de Ley al Consejo de Estado para que emitiera el preceptivo dictamen, este se emitió con fecha 15 de julio de 2020.

De las observaciones formuladas en él, ninguna con carácter esencial, varias de ellas se han incorporado, total o parcialmente, al texto del Anteproyecto de Ley, tal es el caso, entre otras, de algunas de técnica normativa, como la unificación de los criterios utilizados en los párrafos introductorios de las modificaciones o la revisión de las referencias temporales contenidas en el Anteproyecto, y de otras de naturaleza sustantiva, cuya plasmación se concreta en el texto de aquel, por ejemplo, la supresión de la exclusión de retención en la transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión cotizadas en el extranjero, que se recogía en el apartado tres del artículo primero y en el apartado seis del artículo tercero de este Anteproyecto, apartados que se suprimen, por ser una previsión que, según el Consejo de Estado, debe ser establecida por norma reglamentaria, la modificación de la estructura y ordenación de los preceptos del nuevo sistema de valoración que incide en los impuestos patrimoniales, a cuyo fin se modifica el apartado uno del artículo cuarto, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el apartado dos del artículo sexto, concerniente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el ámbito catastral, con varias modificaciones en el artículo duodécimo del Anteproyecto, y, en el ámbito de la LGT, se aceptan varias observaciones en materia de recargos por declaración extemporánea (apartado tres del artículo undécimo) o se aclara qué se entiende por período voluntario de pago original de la deuda, esta última con reflejo en la exposición de motivos e igualmente en esta MAIN.

A lo anterior han de añadirse otras observaciones que son atendidas mediante los oportunos cambios en esta MAIN, en concreto en su apartado II.1, cambios entre los cuales pueden citarse, sin ánimo de exhaustividad, una mayor explicación de los argumentos que fundamentan el mantenimiento de la exclusión contenida en la redacción vigente del artículo 100, apartado 4, de la LIS, una más prolija explicación del nuevo sistema de valoración, en relación con la modificación en materia de responsabilidad en el IVA, o respecto a la prohibición del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal, en estos dos últimos casos modificándose igualmente la exposición de motivos de la norma.

Por el contrario, otras observaciones formuladas por el supremo órgano consultivo del Gobierno, tanto relativas a cuestiones de técnica normativa como concernientes al fondo de las materias reguladas por la norma, no han sido atendidas, varias por razones de oportunidad, bien por no compartirse el criterio manifestado por aquel. Entre tales observaciones cabe citar las siguientes, a título ejemplificativo, así como la argumentación que fundamenta su no admisión:



- Desglosar el contenido del Anteproyecto de Ley en varias disposiciones.

Dado el estado de tramitación del Anteproyecto, razones de oportunidad desaconsejan desglosar aquel en diversas disposiciones.

- Entrada en vigor. Sería razonable establecer con carácter general un plazo de “vacatio legis” o prever una entrada en vigor conforme dispone el artículo 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Dado que el texto del Anteproyecto de Ley se sometió al trámite de información pública y que el del Proyecto de Ley se conocerá tan pronto se publique en el Boletín Oficial de las Cortes Generales al inicio de su tramitación parlamentaria, se considera innecesario introducir un plazo de “vacatio legis”.

- Debe homogeneizarse la terminología pues en un caso se habla de entrada en vigor y en los demás de efectos.

Hay que distinguir entre entrada en vigor, cuando la norma se incorpora al ordenamiento jurídico, y aplicación de la norma, fecha a partir de la cual la norma tiene efectos. Normalmente, la aplicación coincide con la entrada en vigor, si bien en el Derecho Tributario existe una norma específica de aplicación que es el artículo 10.2 de la LGT.

La fecha de entrada en vigor y la fecha de efectos de una disposición son cuestiones distintas que no tienen por qué coincidir.

- Se afirma que el nuevo sistema de valoración se ha consensuado con las Comunidades Autónomas, pero no hay constancia formal de la conformidad de estas.

La redacción es fruto de los acuerdos alcanzados en el grupo de trabajo del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, entre cuyas funciones se encuentra analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal que deban ser sometidos a la aprobación del Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo y que modifiquen la regulación de los tributos cedidos.

- Suscita dudas la opción por el valor declarado del inmueble, frente al valor de referencia, cuando sea superior a este.

Los valores de referencia de los inmuebles responden a la tendencia central, media, de comportamiento del mercado, que es objeto de minoración para garantizar los límites constitucionales a la tributación. De esta manera, se evidencia que el valor declarado por el contribuyente, de ser superior al valor de referencia, es claramente expresivo de su mayor capacidad económica. Por el contrario, los precios de cierre de las operaciones por debajo del valor de referencia pueden justificarse en circunstancias coyunturales, no propias de mercados libres, entre partes independientes, de inmuebles libres de carga.

- Modificación del artículo 57 de la Ley General Tributaria: para reflejar el nuevo sistema de valoración aplicable a los bienes inmuebles en el ámbito de la imposición patrimonial.

Lo que se pretende con el nuevo sistema es que la base imponible de la transmisión o adquisición de bienes inmuebles sea un valor objetivo –el valor de referencia– no susceptible de comprobación.



La base imponible en estos casos no va a ser ni el valor real ni el valor de mercado, sino el valor de referencia, el cual no es susceptible de la comprobación de valores. Cosa distinta es que se pueda impugnar dicho valor de referencia por defectos en el procedimiento de determinación de dicho valor, pero no será nunca una comprobación de valores, porque la base imponible se fija de forma objetiva por el valor de referencia.

Además, no se considera procedente, por cuanto la comprobación de valores en el ámbito de los impuestos patrimoniales queda limitada a los supuestos en los que no existe o no es posible certificar un valor de referencia, y por lo tanto, el nuevo sistema de valoración no es aplicable.

- La norma parece dejar abierta la posibilidad de la condonación generalizada de sanciones (que no forman parte de la deuda tributaria).

Con carácter preliminar, debe recordarse que no es posible en nuestro Derecho tributario la condonación generalizada de sanciones, de acuerdo con el principio de indisponibilidad del crédito tributario del artículo 18 de la LGT. En este sentido, el artículo 8.k) de la LGT establece el principio de reserva de ley para la condonación de deudas y sanciones tributarias.

La norma del Anteproyecto alude a la prohibición de un instrumento extraordinario que permita regularizar la situación tributaria del obligado determinando una deuda tributaria inferior a la que se hubiera devengado aplicando la normativa vigente.

El término regularización alude precisamente a la acción de regularizar, es decir, de adecuar a derecho una situación de hecho irregular como es el incumplimiento de la obligación tributaria principal, aquella que tiene por objeto el pago de la cuota del impuesto.

Junto a la obligación principal existen una serie de obligaciones tributarias accesorias que se imponen en relación con aquella, como los recargos e intereses de demora, y que forman parte del concepto de deuda tributaria.

La sanción no tiene el carácter ni la condición de obligación tributaria y, por tanto, no puede ser objeto de regularización. Expresamente, el artículo 25.2 de la LGT señala que la sanción no tiene la consideración de obligación tributaria accesoria.

La sanción tributaria es la consecuencia asociada al incumplimiento de una obligación tributaria material, como el pago de la cuota del impuesto, o formal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.2 de la LGT.

Por ello, y así lo reconoce el artículo 58.3 de la LGT, la sanción tributaria no forma parte de la deuda tributaria.

En conclusión, y en la medida en que la sanción no es obligación tributaria y, por tanto, no puede ser objeto de regularización no debe considerarse a los efectos de la prohibición de instrumentos extraordinarios de regularización fiscal que prevé la norma.

- Debe reconsiderarse la introducción de este nuevo supuesto de aplicación de medidas cautelares, a la luz de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de octubre de 2015 (rec. 6497/2015) y 30 de octubre de 2018 (rec. 1801/2016), en las que sienta el criterio de que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo; y que, estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares.



La posibilidad de adoptar medidas cautelares durante la tramitación de solicitudes de suspensión con prestación de otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o sin necesidad de garantía basada en la existencia de error material, aritmético o de hecho en el acto recurrido, tiene por objeto precisamente evitar el uso fraudulento de estos procedimientos de suspensión que se utilizan en muchas ocasiones para impedir el inicio del período ejecutivo.

Las medidas cautelares tienen un carácter provisional, y dado que su finalidad es únicamente la de asegurar el crédito tributario, solo pueden adoptarse de manera proporcionada y sin causar perjuicios de imposible o difícil reparación, cuando se hayan apreciado indicios racionales de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado.

La posibilidad de adoptar la medida cautelar está prevista durante la tramitación de las referidas solicitudes de suspensión, es decir, mientras no se han resuelto por el órgano competente concediendo o denegando la suspensión del acto recurrido. Si no se admitiera la posibilidad de adoptar medidas cautelares, cuando hay indicios de dificultad grave en el cobro de la deuda, bastaría con presentar sin intención alguna de prosperidad, por ejemplo, una solicitud de suspensión con dispensa de garantía para impedir y retrasar precisamente el inicio del período ejecutivo y la recaudación de la deuda a través del procedimiento administrativo de apremio, lo que viene a desvirtuar claramente el principio de ejecutividad de los actos administrativos. De esta forma con una simple solicitud se estaría desvirtuando dicho principio.

- Debe reconsiderarse la previsión específica para las deudas concursales en la medida en que no tiene en cuenta el criterio sentado por el Tribunal Económico Administrativo Central, debiéndose conceder para ellas nuevo plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración del concurso.

Tratándose de deudas concursales, el plazo de pago en periodo voluntario no debe interrumpirse para volver a conceder al deudor un nuevo plazo de pago en periodo voluntario tras el cese de los efectos del concurso, y todo ello puesto que la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, lo que determina es la paralización de las ejecuciones, no suponiendo ejecución ni actuación alguna por parte de la Administración tributaria el mero hecho del transcurso del mencionado plazo. Entender lo contrario sería conceder dos plazos voluntarios de pago de las deudas, uno el del artículo 62.2 de la LGT, y otro igual a la duración del propio proceso concursal.

Si bien la entidad está impedida legamente para el pago en periodo de estas deudas constante el concurso, una vez este ha concluido y en los casos en que fueran exigibles las deudas inmediatamente por no haber quedado sujetas al convenio de acreedores, deben ser ingresadas a continuación sin que sea conveniente de ninguna manera para los intereses públicos que la Administración tributaria representa la concesión de nuevos plazos de pago y el alargamiento del plazo de pago voluntario más allá de los estrictos términos del proceso y de la Ley Concursal.

- Deben incorporarse al expediente las razones en las que se fundamenta la propuesta de ampliar el plazo para la iniciación de los expedientes sancionadores.

A lo largo del expediente y en la contestación a las observaciones formuladas en el trámite de audiencia e información pública se ha justificado plenamente la elevación de 3 a 6 meses del plazo que tiene la Administración tributaria para iniciar el procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos, de acuerdo con el artículo 209.2 de la LGT.



Se trata de un plazo de caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora, pues transcurrido el mismo será imposible ejercitar el “ius puniendi” de la Administración. Este plazo tiene, por tanto, efectos preclusivos, de modo que, si el procedimiento no se inicia dentro del mismo, ya no podrá incoarse respecto de la persona o entidad que hubiese sido objeto del procedimiento de aplicación de los tributos del que trae causa el sancionador.

Ante la dificultad en numerosas ocasiones para notificar al interesado el inicio del procedimiento sancionador, se ha considerado necesaria la ampliación de este plazo que no menoscaba en modo alguno el principio de seguridad jurídica, el cual queda preservado plenamente por el plazo de prescripción del derecho de la Administración a imponer sanciones tributarias, regulado en el artículo 189 de la LGT, que sigue siendo de cuatro años desde el momento en que se cometió la infracción tributaria.

Al mismo tiempo, los efectos preclusivos del plazo para iniciar el procedimiento sancionador, que, como se ha señalado, es un plazo de caducidad de la acción sancionadora de la Administración, constituyen una garantía también del aludido principio de seguridad jurídica.

- En relación con el procedimiento de subsanación de discrepancias y de rectificación, se expresan dudas al respecto de esta reforma “desde la perspectiva de la seguridad jurídicas y por razón de su adecuación a los principios de la Ley 39/2015”.

La modificación pretende, precisamente, acomodarse al criterio de los tribunales y del Defensor del Pueblo en esta materia. Aunque el procedimiento de subsanación de discrepancias es un procedimiento de oficio, con muchísima frecuencia las circunstancias que determinan la discrepancia del Catastro con la realidad se ponen de manifiesto por los propios interesados. En tales casos, que son los más numerosos, se pretende reconducir los efectos a ese momento de puesta de manifiesto, con independencia de cuándo se resuelva el procedimiento de oficio. Puede afirmarse, por tanto, que esta fecha de efectos ofrece mayores garantías y mayor seguridad para los interesados, puesto que verían satisfechas sus pretensiones desde la fecha en que las comunicaron al Catastro y, además, cumple con las exigencias de la Ley 39/2015.

Por otra parte, cuando la información determinante de las discrepancias se obtiene por los propios órganos del Catastro, sin intervención de los interesados, los efectos habrán de referirse a la fecha de inicio del procedimiento, que es, a todos los efectos, la única fecha que puede tomarse como fecha de conocimiento para la Administración, con plenas garantías de seguridad y certeza para los titulares afectados.

- Se formula observación respecto de la aprobación de la relación de jurisdicciones no cooperativas mediante Orden Ministerial, según se recoge en la modificación a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 -así como en la modificación a la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006-.

La finalidad de identificar las jurisdicciones no cooperativas se encuentra en la necesidad de combatir más eficientemente el fraude fiscal. Siendo este el objetivo último, se considera prioritario dotar de flexibilidad y dinamismo al proceso de la confección de la relación de tales jurisdicciones.

Dicho proceso, como señala la exposición de motivos, debe atender además a los avances que se van produciendo tanto en el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea como en el Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE, que siguen a su vez un enfoque dinámico.



En definitiva, se considera imprescindible que la aprobación de la relación de jurisdicciones no cooperativas se realice mediante orden ministerial, lo que permitirá otorgar, de una forma ágil, una respuesta precisa a determinados tipos de fraude.

Por otra parte, tratándose de materia puramente tributaria, se considera que se trata de un instrumento que confiere todas las garantías jurídicas necesarias.

Con fecha 8 de octubre el texto del Anteproyecto de Ley se ha analizado por la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios.

Con fecha 13 de octubre el Consejo de Ministros ha aprobado la remisión a las Cortes Generales del Proyecto de Ley. Igualmente, se ha acordado, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional tercera de la Constitución española y en el artículo 167 del Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias (BOE de 6 de noviembre), solicitar el informe preceptivo del Parlamento canario sobre el artículo noveno, relativo a la modificación de la citada Ley 20/1991.

## V. ANÁLISIS DE IMPACTOS

### 1. Impacto económico y presupuestario

El Anteproyecto de Ley incluye un amplio conjunto de modificaciones normativas en el ámbito tributario, dirigidas, como se ha indicado anteriormente, a mejorar la prevención y la lucha contra el fraude fiscal, así como a la adaptación de la normativa interna a lo establecido en la reiterada Directiva 2016/1164. Dichos cambios afectan fundamentalmente a las normativas reguladoras del IS, IRNR, IRPF, IP, ISD, ITPAJD, IVA, IGIC, IIEE e IAE, junto a las relativas a la LGT, a los ámbitos catastral y de regulación del juego, y a la limitación de pagos en efectivo que se fija en la Ley 7/2012.

Tras la explicación pormenorizada de las referidas modificaciones normativas que se ha llevado a cabo en los apartados anteriores, en lo que sigue se indica cuáles pueden ser sus impactos económicos y presupuestarios, en cuanto a su posible incidencia recaudatoria y, en su caso, financiera, al igual que su eventual incidencia en términos de las cargas administrativas. Además, si se dispusiera de información que permitiera realizar cálculos sobre la estimación del efecto cuantitativo de alguna de las medidas, se ofrecerían las cifras obtenidas.

Por otro lado, es preciso recordar que, en caso de que se produjera algún impacto recaudatorio, este podría afectar a la Administración General del Estado y también a las Administraciones Territoriales, ya que, en algunos supuestos, las medidas afectan a tributos que se hallan total o parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas.

A continuación, se indican las medidas que pudieran ocasionar algún impacto económico y presupuestario que fuera significativo, así como aquellas que tendrían incidencia sobre las cargas administrativas, y, en el caso de que ello fuera factible, se aportan cifras al respecto. Ha de entenderse que los restantes cambios normativos que recoge el Anteproyecto de Ley, pero que no se citan en lo que sigue, carecen, en principio, de trascendencia alguna para el Erario o para las cargas administrativas que soportan los contribuyentes, o, en caso de que sí se produjera algún efecto cuantitativo, este sería de escasa magnitud.

a) Impuesto sobre Sociedades (artículo primero del Anteproyecto de Ley)

- Impuesto de salida o “*exit tax*” (apartado uno)



Por lo que se refiere al posible impacto recaudatorio de esta medida, hay que partir de la base de que las modificaciones que se introducen en el impuesto de salida revisten una cierta característica de normas de cierre o precautorias, de tal modo que con ellas no se persigue incrementar sustancialmente la recaudación, sino más bien prevenir conductas que pudieran dar lugar a una disminución de aquella.

Además, debe tenerse en cuenta que, dentro de los tres supuestos previstos en la Directiva ATAD que son objeto de trasposición, dos de ellos ya están incorporados sustancialmente a nuestro ordenamiento en virtud de la regulación contenida en los artículos 19 de la LIS y 18.5 del TRLIRNR, respectivamente.

En este sentido, no hay motivo para suponer que el número de contribuyentes o las rentas objeto del Impuesto vayan a experimentar una modificación significativa.

El único supuesto novedoso es el relativo a la imposición de salida respecto de la "actividad", considerada su conjunto y no como la suma de elementos aislados, que es trasladada al extranjero desde un establecimiento permanente situado en nuestro país.

Sin embargo, y aunque no resulta posible una aproximación al impacto recaudatorio que podría generar ese nuevo supuesto, lo razonable es pensar que su incidencia no será excesivamente elevada.

Como datos significativos de la importancia cuantitativa de este régimen puede señalarse que las normas de valoración de los elementos patrimoniales relativas al impuesto de salida por cambio de residencia y otras operaciones del artículo 19 de la LIS dieron lugar a que los contribuyentes del IS relativo al ejercicio 2017 aplicaran en sus declaraciones presentadas en 2018 (última referencia temporal para la cual se dispone de información estadística) unos ajustes extracontables de signo positivo, que equivalían a aumentos de sus bases imponibles, que fueron de magnitud prácticamente despreciable, mientras que, por el contrario, 16 contribuyentes aplicaron ajustes de signo negativo por ese motivo en 2017, que se tradujeron en disminuciones de sus bases imponibles, siendo su importe de 3 millones de euros; por consiguiente, el saldo de los ajustes extracontables por cambio de residencia totalizó -3 millones de euros en 2017. Durante los tres últimos años, se ha observado una gran variabilidad en el número de contribuyentes y en los importes de los ajustes extracontables relativos al cambio de residencia, siendo de pequeña magnitud en 2015 y 2017, mientras que en 2016 alcanzaron cifras relevantes.

Cuestión diferente es el impacto que pudiera ocasionar en el contribuyente el cambio introducido en la Directiva ATAD en relación con el pago de ese impuesto de salida.

En la actualidad, tal y como se ha explicado en otros apartados de esta Memoria, se regulaba un sistema de régimen de diferimiento del pago hasta el momento en el que se produce la transmisión a terceros de los elementos parciales afectados. Por el contrario, lo que se prevé ahora en la Directiva ATAD, y se traslada a las normas españolas, es un régimen de aplazamiento y fraccionamiento en cinco años del importe del impuesto de salida a pagar.

Lógicamente, esto supone para los contribuyentes un cierto esfuerzo financiero ya que el pago puede llegar a adelantarse respecto de las rentas que obtengan en el momento de la transmisión efectiva del elemento.

No obstante, hay que reiterar la escasa importancia económica y recaudatoria de la medida.



Por otro lado, se considera que este cambio normativo no entraña alteración alguna en las cargas administrativas que han de soportar los contribuyentes del impuesto.

- Transparencia fiscal internacional (apartado dos)

En primer lugar, ha de señalarse el establecimiento de una nueva obligación para los contribuyentes a quienes sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional, como consecuencia de la incorporación a este del supuesto de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente del contribuyente, cuando concurra el requisito de baja tributación previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 100 de la LIS. En este caso, el apartado 12 de dicho artículo prevé la aportación de determinada información conjuntamente con la declaración del IS. En concreto, el contribuyente deberá facilitar determinados datos y registros contables de las operaciones que realicen los establecimientos permanentes concernidos y de los activos y pasivos afectos a aquellos.

No obstante, no parece que la aportación de esos datos y la llevanza de registros contables auxiliares supongan una carga administrativa excesiva y, en todo caso, se trata de obligaciones imprescindibles desde el punto de vista de control como consecuencia de la introducción por la Directiva ATAD del nuevo supuesto de transparencia fiscal.

Además, es previsible que el número de contribuyentes afectados por este nuevo supuesto sea muy residual ya que, con carácter general, las entidades sitúan establecimientos permanentes en el extranjero para la realización de actividades económicas típicas que normalmente no generan rentas susceptibles de aplicarse el régimen de transparencia fiscal internacional.

En lo que se refiere al posible impacto recaudatorio, de forma análoga a lo comentado para el impuesto de salida, los cambios que se introducen en el régimen de transparencia fiscal internacional revisten una cierta característica de normas de cierre o precautorias, de tal modo que el objetivo que subyace en ellas no es tanto incrementar sustancialmente la recaudación como prevenir conductas que pudieran minorar aquella.

Si bien no se dispone de suficientes datos para realizar una estimación precisa del posible impacto recaudatorio de la modificación que se introduce en el artículo 100 de la LIS y en el artículo 91 de la LIRPF, resulta pertinente efectuar algunas consideraciones al respecto:

En primer término, hay que reiterar que la vocación de este régimen especial no es tanto obtener una recaudación relevante, sino garantizar que las decisiones de inversión y de ubicación de actividades se realizan con una motivación legítima.

En segundo lugar, hay que insistir en que, como mejor opción desde el punto de vista del objetivo de este régimen especial, se ha considerado oportuno mantener los estándares de protección que ya existían en la normativa española de tal modo que los posibles impactos recaudatorios solamente podrían derivar de alguna de las modificaciones introducidas.

Una de ellas es la inclusión de las rentas derivadas de las fuentes que se consigna en las nuevas letras g) y h) del apartado 3 del antedicho artículo 100.

En lo que se refiere a las actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, hay que indicar que parte de las rentas derivadas de ellas ya figuraban incluidas en la anterior letra g) - actual letra i) - y, sobre todo, que la cláusula de exclusión que se prevé para estas actividades muy probablemente significará que los supuestos de imputación en estos casos sean muy reducidos.



Respecto del supuesto previsto en la letra h) no resulta posible, dada su novedad, realizar estimación alguna.

La otra modificación que podría ser relevante se refiere a la ya comentada supresión del contenido del apartado 4 del artículo 100 de la LIS, en su redacción vigente. No obstante, como también se ha señalado, el impacto recaudatorio debería ser, en principio, de escasa magnitud, ya que, con la mecánica de aplicación del régimen, resultarán excluidas de este la gran mayoría de las rentas procedentes de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

En todo caso, los datos disponibles en esta materia muestran claramente la certeza sobre la afirmación antes realizada, en el sentido de que la vocación de este régimen especial no es la obtención de una ganancia recaudatoria.

En concreto, con datos estadísticos del ejercicio 2017 (declaraciones presentadas en 2018), en el IS solamente 14 entidades computaron aumentos al resultado contable por las rentas imputadas del régimen de transparencia fiscal internacional, por un importe total de rentas positivas de 27 millones de euros, mientras que 6 contribuyentes aplicaron disminuciones extracontables por valor de 0,2 millones de euros, de manera que el saldo de dichos ajustes fue de 26,8 millones de euros.

b) Impuesto sobre la Renta de no Residentes (artículo segundo del Anteproyecto de Ley)

- Impuesto de salida o “*exit tax*” (apartado uno)

Las modificaciones que se introducen en la regulación del impuesto de salida que han de satisfacer las entidades no residentes con establecimiento permanente en España son análogas a las comentadas para el IS, de manera que se reiteran las explicaciones al respecto que figuran en la anterior letra a) de este apartado, así como la posible incidencia de las medidas que introduce el Anteproyecto de Ley en esta materia sobre la recaudación y las cargas administrativas.

- Nuevo supuesto de conclusión del período impositivo (apartado dos)

Esta medida consiste en ampliar los supuestos que ocasionan la finalización del período impositivo, añadiéndose el caso de que el establecimiento permanente traslade su actividad al extranjero, momento en el que también se devengará el impuesto de salida y, por consiguiente, este cambio normativo podría incidir tanto en la recaudación tributaria como en las cargas administrativas que soportan las entidades no residentes que operan a través de establecimientos permanentes en España, sin que esos efectos puedan evaluarse cuantitativamente.

c) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo tercero del Anteproyecto de Ley)

- Adquisiciones patrimoniales lucrativas a través de un contrato o pacto sucesorio (apartado dos)

En este supuesto, se establece que el beneficiario se subrogará en el valor y fecha de adquisición del bien existentes en la posición del causante, si la transmisión se produce antes del fallecimiento de ese, cuando dicho valor fuera inferior al que resultase de aplicar las normas del ISD. Por tanto, la ganancia patrimonial que se genere en la transmisión pudiera ser superior a la que se obtendría con la regulación vigente, de suerte que esta medida podría generar un incremento recaudatorio que no es factible estimar, al carecerse de información sobre la que sustentar el cálculo.



Este cambio normativo no afecta en modo alguno a las cargas administrativas que soportan los contribuyentes.

- Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (apartado tres)

La modificación del artículo 91 de la LIRPF, que regula la imputación de las rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, obedece a la necesaria adaptación a los cambios introducidos por el Anteproyecto de Ley en relación con este régimen especial en el artículo 100 de la LIS, ya comentados en la letra a) de este apartado.

No se dispone de información que posibilite la estimación de su impacto en la recaudación tributaria, el cual consistiría en un aumento de los ingresos al ampliarse el régimen especial de transparencia fiscal, tanto en su ámbito subjetivo como en el de las clases de rentas que se imputan, si bien se considera que, en todo caso, ese debería ser de magnitud reducida. Para ilustrar la validez de dicha afirmación, sirva, por ejemplo, mencionar que, según las estadísticas del IRPF referidas al ejercicio 2017 que se presentaron en 2018 (últimos datos disponibles), el número de contribuyentes con rentas imputadas por transparencia fiscal internacional fue de 177 y su importe se situó en 18 millones de euros.

La medida no entraña, en principio, efecto alguno en las cargas administrativas que soportan los contribuyentes del IRPF, salvo por el hecho de que el régimen de transparencia fiscal internacional podría afectar a un mayor número de contribuyentes y abarcar un conjunto más amplio de rentas imputadas, pero no varía la información que han de suministrar a la Administración Tributaria.

- Ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de participaciones en instituciones de inversión colectiva cotizadas (apartado cuatro)

Se extiende a los ETF comercializados en España que coticen en bolsas extranjeras la exclusión del régimen de diferimiento por reinversión entre acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, exclusión que en la actualidad solo se aplica en relación con las instituciones españolas o extranjeras que cotizan en la bolsa española.

Esta medida tendría un impacto económico recaudatorio positivo a largo plazo, al excluirse el diferimiento de la tributación para todas las inversiones en ETF, si bien a corto plazo se considera que dicho incremento no sería muy relevante ya que actualmente existe una escasa distribución en España de ETF cotizados en bolsas extranjeras a minoristas contribuyentes del IRPF.

En cuanto a las cargas administrativas, no se aprecia que la medida incida sensiblemente en ellas, por cuanto la posibilidad existente en la actualidad de aplicar el régimen de diferimiento en el caso de ETF cotizados en bolsas extranjeras tiene poca aplicación práctica, debido a los costes que supone implementar el procedimiento financiero para efectuarlo. Por tanto, la medida no supondría un aumento de cargas administrativas en relación con la situación actual.

- Obligaciones de información sobre monedas virtuales (apartado cinco)

Con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imponible relativos a las monedas virtuales se establecen dos nuevas obligaciones de suministro de información a la Administración Tributaria referidas a la tenencia y operativa (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) con las mencionadas monedas.



Esta medida podría generar a medio y largo plazo un aumento de los ingresos tributarios, ya que se reduciría el fraude fiscal en esta materia, sin que pueda realizarse una cuantificación al respecto.

Evidentemente, las dos nuevas obligaciones de información supondrán mayores cargas administrativas para las personas o entidades que presten servicios relativos a las monedas virtuales. El coste unitario que ocasionará cada una de las nuevas declaraciones informativas se cifra en 2 euros, de acuerdo con el baremo que recoge la tabla de la GMMAIN. Ahora bien, se desconoce el número de operadores de monedas virtuales que estarían obligados a suministrar la información anteriormente mencionada, aunque dicho colectivo podría ser muy reducido, razón por la cual no se puede realizar una evaluación cuantitativa del impacto de esta medida en las cargas administrativas, el cual, en principio, cabe esperar que sea de escasa magnitud.

d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo cuarto del Anteproyecto de Ley)

- Sustitución del valor real valor, equiparado al de mercado (apartado uno)

Esta medida es de gran trascendencia, tanto desde el punto de vista teórico de técnica tributaria como desde una perspectiva práctica, ya que puede redundar en una modificación de los valores de buena parte de los bienes inmuebles transmitidos o donados a efectos de su integración en la base imponible del ISD, al identificarse su valor con el que figure como valor de referencia de la DGC, siempre que conste publicado en su sede electrónica como tal a la fecha de devengo del impuesto.

Asimismo, servirá para disminuir los litigios relativos a la determinación del valor de los bienes transmitidos o donados, lo que redundará de forma indirecta en menores cargas administrativas tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, así como para reducir el fraude fiscal en este impuesto, lo que ocasionará una mejora recaudatoria a medio y largo plazo.

No es factible realizar “*a priori*” una estimación del previsible incremento recaudatorio que podría generar esta medida, ganancia de ingresos que correspondería a las Comunidades Autónomas, ya que el ISD es un tributo cuyos rendimientos se hallan completamente cedidos a ellas.

En principio, este cambio normativo no debería conllevar variación alguna en las cargas administrativas que soportan los contribuyentes, salvo por la que se derive indirectamente del menor número de litigios, aunque sí existirá un coste para el Estado, derivado del gasto público que se destine al diseño e implantación del sistema de información de la DGC sobre los valores de mercado de referencia de los bienes inmuebles y el acceso a ellos de forma automática e inmediata para cualquier usuario o contribuyente.

e) Impuesto sobre el Patrimonio (artículo quinto del Anteproyecto de Ley)

- Nueva regla de valoración de los bienes inmuebles (apartado uno)

Esta medida es análoga a la establecida en el ISD, de manera que el valor de los bienes inmuebles a efectos de la determinación de la base imponible será el mayor de los tres siguientes: el catastral, el comprobado o determinado por la Administración a efectos de otros tributos y el precio, contraprestación o valor de adquisición. La novedad consiste en considerar como uno de los tres valores no solo al comprobado por la Administración, sino también al determinado por la Administración, para poder incorporar al llamado valor de referencia, que ha de determinar y publicar la DGC, que esta ha de publicar conforme a lo dispuesto en el TRLCI.



Se reiteran los comentarios sobre su posible incidencia recaudatoria y en materia de cargas administrativa que se recogen en la letra d) de este apartado.

- Regla de valoración de los seguros de vida de ahorro (apartado dos)

Se introduce una regla específica para que estos seguros tributen efectivamente en el IP, aunque el tomador no tenga derecho de rescate.

Esta medida trata de evitar la eventual elusión fiscal que pudiera existir en esa clase de seguros y, por consiguiente, ocasionará un leve incremento recaudatorio, cuya estimación no es factible al carecerse de información sobre la que sustentar los cálculos.

Se considera que este cambio normativo no afecta a las cargas administrativas que soportan los contribuyentes.

f) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo sexto del Anteproyecto de Ley)

- Sustitución del valor real por el de mercado (apartado dos)

Esta medida es la equivalente a las establecidas en el ISD y el IP, por lo que se reiteran los comentarios al respecto que se exponen en las letras d) y e) de este apartado.

g) Impuestos Especiales (artículo décimo del Anteproyecto de Ley)

- Infracciones y sanciones en los Impuestos Especiales de Fabricación por la existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales (apartado dos)

Se introducen varias modificaciones en el artículo 19 de la LLIIEE, entre las cuales cabe destacar, por su carácter novedoso, la calificación de infracción grave en el citado supuesto, lo que conllevará una sanción consistente en una multa pecuniaria del 50 por ciento de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados para los que se haya comprobado la existencia de dichas diferencias, con un mínimo de 300 euros.

Esta medida generará un pequeño incremento de los ingresos tributarios por sanciones, así como ocasionará un aumento de las cargas administrativas tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, por la tramitación y el pago de aquellas, sin que se disponga de información para poder llevar a cabo una evaluación cuantitativa de dichos efectos.

- Infracciones y sanciones en los Impuestos Especiales sobre el Carbón y sobre la Electricidad (apartados tres y cuatro)

Se modifican los artículos 87 y 103 de la LIIIEE con objeto de tipificar las infracciones graves y leves por los incumplimientos de los requisitos y condiciones establecidos en la LIIIEE y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos de los Impuestos sobre el Carbón y sobre la Electricidad, respectivamente, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de dichos beneficios. Las sanciones consisten en multas pecuniarias del 50 y 10 por ciento, respectivamente.

Esta medida generará un pequeño incremento de los ingresos tributarios por sanciones, así como ocasionará un aumento de las cargas administrativas tanto para los contribuyentes como para la



Administración Tributaria, por la tramitación y el pago de aquellas, sin que se disponga de información para poder llevar a cabo una evaluación cuantitativa de dichos efectos.

#### h) Ley General Tributaria (artículo undécimo del Anteproyecto de Ley)

Se considera que las medidas recogidas en este texto podrían acarrear cierto impacto económico y presupuestario, así como afectar a las cargas administrativas tanto de la Administración Tributaria como de los obligados tributarios, si bien gran parte de las modificaciones que se introducen son de carácter procedimental por lo que es muy complicado establecer los efectos que tendrán sobre los recursos públicos. En muchos casos no es factible llevar a cabo su estimación debido a la carencia de información sobre la que sustentan su cálculo, la complejidad de cuantificar los efectos de cada una de las medidas y la imposibilidad de determinar "*a priori*" su alcance, máxime en el supuesto de aquellas actuaciones de carácter preventivo del fraude fiscal en sede recaudatoria.

En cuanto a los resultados cuantitativos concretos de las medidas que tienen carácter preventivo o disuasorio del fraude fiscal solo podrán determinarse "*a posteriori*". No obstante, cabe esperar que, en general, aquellas surtan un efecto positivo sobre los ingresos públicos.

A continuación, se enumeran cada una de las modificaciones normativas en la LGT incluidas en el Anteproyecto de Ley que podrían generar algún impacto recaudatorio o afectar a las cargas tributarias.

#### - Recargos por declaración extemporánea (apartado tres)

La modificación de esta clase de recargos podría incidir en la recaudación tributaria de manera significativa, aunque no es factible la estimación de dicho impacto, ya que se carece del detalle necesario sobre los ingresos actuales derivados de los recargos por declaración extemporánea, desglosados según el tiempo de demora. Téngase en cuenta que la modificación normativa que se introduce incluye menores recargos que los vigentes, pero las diferencias varían según el tiempo que haya transcurrido desde la finalización del plazo establecido para la declaración e ingreso de las declaraciones hasta que se efectúen estas. Por ejemplo, si el retraso es de 2 meses, actualmente el recargo es del 5 por ciento, mientras que, con la nueva redacción, disminuiría hasta el 3 por ciento, es decir, se reduciría en 2 puntos porcentuales, mientras que, para retrasos superiores a 12 meses, el recargo pasaría del 20 al 15 por ciento, es decir se reduciría en 5 puntos porcentuales, y se exonera de la aplicación de recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente 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.

La modificación de las cuantías de los recargos, en principio, es una medida que no implica variación alguna en las cargas administrativas que han de soportar los contribuyentes, ya que se trata de los recargos exigibles al presentar declaraciones fuera de plazo, cuyos costes de elaboración y presentación seguirán siendo los mismos que en la actualidad. Sin embargo, la citada exclusión de recargos en caso de regularización de conductas tributarias supondrá una disminución de cargas para la Administración Tributaria, por cuanto no existirá la necesidad de liquidar y notificar dichos recargos a los contribuyentes afectados.

#### - Obligación respecto de los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial (apartados cuatro y diecinueve)



La obligación que se introduce para que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros, ha de conllevar una elevación de las cargas administrativas para aquellos obligados tributarios concernidos, sin que se disponga de datos que permitan evaluar dicho impacto.

Tampoco cabe estimar la repercusión cuantitativa que en términos de mayor recaudación pueda derivarse de las sanciones que se impongan con ocasión de la aplicación del régimen sancionador específico que se fija en consonancia con dicha obligación.

- Ampliación del listado de deudores a la Hacienda Pública (apartado nueve)

La modificación del artículo 95 bis de la LGT supone varios cambios relevantes en el contenido de este listado, de manera que, por un lado, se reduce el umbral mínimo de las deudas y sanciones pendientes de ingreso para que un contribuyente figure en la lista, pasando del importe total de 1 millón de euros, que se exige actualmente, a 600.000 euros, tal y como se propone en el Anteproyecto de Ley, y, por otro lado, se amplía el ámbito subjetivo de la lista, incluyéndose no solo a los deudores principales, sino también a los responsables solidarios.

Esta medida podría inducir un incremento y aceleración del pago de las deudas y sanciones pendientes de ingreso, así como servir de acicate para reducir el fraude fiscal. Sin embargo, no conlleva un cambio en las cargas administrativas que soportan los contribuyentes, aunque, evidentemente, tendrá algún coste para la Administración Tributaria, al tenerse que adaptar el sistema de generación del citado listado a los nuevos requisitos.

De acuerdo con las estimaciones llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), esta medida podría ocasionar un incremento recaudatorio anual de 110 millones de euros.

- Cambios de las reducciones aplicables sobre las sanciones tributarias por actas con acuerdo, conformidad y pronto pago (apartado dieciséis)

Se modifica el artículo 188 de la LGT para introducir varios cambios relevantes en las reducciones que se aplican en las sanciones tributarias derivadas de actas con acuerdo (pasando del 50 al 65 por ciento), y por pronto pago (pasando del 25 al 40 por ciento), lo cual tendrá dos efectos contrapuestos en la recaudación tributaria. Por un lado, los ingresos por sanciones disminuirán a corto plazo, mientras que, por otro lado, se estimulará los ingresos voluntarios con un menor retraso y se reducirán los litigios frente a la Hacienda Pública, lo que, a medio y largo plazo, redundará en una mejora de la recaudación y en una disminución del coste financiero derivado de un menor retraso en el pago de las sanciones tributarias. No se dispone de información que posibilite la estimación de los citados impactos de los cambios normativos propuestos sobre la recaudación tributaria.

Esta medida no debiera, en principio, afectar a las cargas administrativas que soportan los contribuyentes, si bien sí será beneficiosa para la Administración Tributaria, reduciéndose sus costes de gestión como consecuencia de un presumible menor número de litigios.

- Incremento de cantidad mínima de la sanción por no presentar en plazo las declaraciones y documentos aduaneros relacionados con la declaración sumaria de entrada (apartado diecisiete)

Si bien no se modifica la sanción por dicho motivo, consistente en una multa pecuniaria proporcional del 1 por mil del valor de las mercancías a las que se refieran las declaraciones y



documentos aduaneros, se incrementa su importe mínimo, pasando de 100 a 600 euros, mientras que se mantiene su tope máximo en 6.000 euros.

Esta medida, evidentemente, generará un pequeño incremento de la recaudación por sanciones, cuya estimación no es factible por carencia de información sobre la que sustentar su cálculo, aunque no debiera incidir, en principio, sobre las cargas administrativas, salvo que ello conllevara una mejora del cumplimiento de los plazos para la presentación de las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, evitándose en algunos casos la imposición de sanciones.

- Incremento de la cantidad mínima de las sanciones por la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones y documentos aduaneros relacionados con la declaración sumaria de entrada (apartado dieciocho)

Esta medida es análoga a la anterior y, por tanto, se reitera lo indicado en cuanto a su posible impacto recaudatorio y en las cargas administrativas.

- Obligación de facilitar información sobre la tenencia de monedas virtuales en el extranjero (apartado veintidós)

Esta medida, previsiblemente, debiera incrementar los ingresos públicos, por cuanto implicará la obtención de nuevos datos por parte de la Administración Tributaria que podrán ser utilizados para el control tributario, si bien su cuantificación "a priori" resulta muy aventurada, ya que se desconoce el volumen de monedas virtuales que poseen los contribuyentes en el extranjero.

Evidentemente, ello conlleva una nueva obligación en cuanto la información que se ha de facilitar a la Administración Tributaria en el Modelo 720 de declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero y, por consiguiente, entraña un aumento de las cargas tributarias que soportan los contribuyentes, sin que se pueda cuantificar, por la razón señalada en el párrafo anterior.

- Aumento del plazo exigido de conservación de la documentación tributaria por parte de las instituciones financieras (apartado veinticuatro)

Se amplía el plazo que se exige para la conservación de dicha documentación en 1 año, quedando fijado en la finalización del quinto año (actualmente, el cuarto año) siguiente al que se deba suministrar la información respecto a las cuentas financieras.

Esta medida acrecentará las cargas administrativas soportadas por las entidades financieras, ya que la exigencia de conservación de la citada documentación durante más tiempo supondrá cierto aumento de los costes relativos al almacenamiento, organización, gestión, etc., de un mayor volumen de documentación. Su cuantificación no es factible, debido a que se desconoce el número de documentos que han de conservar las entidades financieras durante un año, si bien el aumento de las cargas administrativas que conlleva la medida pudiera ser de una magnitud no despreciable, ya que, según la citada GMMAIN, el coste unitario de la obligación de conservar documentos se cifra en 20 euros.

- Garantías globales en la deuda tributaria (apartado veinticinco)

La nueva disposición adicional vigésima quinta de la LGT establece que los representantes aduaneros, aun sin tener la condición de deudores, que quieran solicitar las garantías globales quedarán obligados al pago de las deudas aduaneras y tributarias derivadas de las declaraciones



aduaneras, cuando estas no hayan sido satisfechas por los deudores o recaudadas como consecuencia de la ejecución de las citadas garantías, teniendo esta responsabilidad el carácter de solidaria. La obligación del pago será exigible directamente al responsable una vez iniciado el período ejecutivo.

Esta medida podría inducir cierta ganancia recaudatoria y un adelanto en el pago de las deudas aduaneras, por lo que también reduciría los costes financieros del Estado, sin que sea factible llevar a cabo una estimación de ese doble efecto, por la carencia de información para sustentar los cálculos.

Al margen de las consideraciones anteriores efectuadas respecto de algunas medidas específicas, procede señalar que, en el proceso permanente de adaptación de la Administración Tributaria al entorno económico, se adoptan diversas medidas normativas, organizativas y operativas en línea con las mejores prácticas internacionales, entre las que destacan las siguientes: estrategia frente a los nuevos contribuyentes que inician actividades económicas para favorecer el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, medidas normativas contra la fabricación, distribución y utilización del llamado software de doble uso con el que se ocultan ventas y servicios en las operaciones con consumidores finales, creación de una unidad de control de contribuyentes con patrimonios relevantes, optimización en las actuaciones de control de la información obtenida mediante el Suministro Inmediato de Información y la procedente del *Common Reporting Standard* para el intercambio automático de información.

Adicionalmente, en un contexto en el que la globalización de la economía, los nuevos modelos de negocios y la aparición de avances tecnológicos disruptivos están suponiendo importantes retos, la prevención y lucha contra el fraude fiscal exigen de una estrategia integral que además de un marco legal apropiado incluya una Administración tributaria dotada de los medios necesarios para optimizar sus resultados. Ello requerirá que las modificaciones legales se acompañen de determinadas medidas organizativas y operativas que, adecuando a la Administración tributaria del Estado, esto es, Agencia Tributaria, Dirección General de Tributos y Tribunales Económico-Administrativos, al contexto económico, la sitúen al nivel de los países más avanzados.

En particular, se deben concentrar esfuerzos en el control de los contribuyentes con grandes patrimonios, así como en sus entornos societarios y familiares a fin de favorecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que se llevará a cabo mediante la creación de una Unidad Central de Coordinación de dichas actuaciones de control.

El impacto estimado de este conjunto de medidas se sitúa en torno a 500 millones de euros, estimación respecto de la que resulta pertinente señalar lo siguiente:

En primer lugar, cabe destacar que con el mero anuncio de la medida prevista contra la producción, comercialización y utilización de software de doble uso, el cual se está usando para la llevanza de dobles contabilidades y ocultar facturas, se estima que se va a producir un importante efecto inducido puesto que quienes utilizan este tipo de herramientas para defraudar verán cómo se incrementa el riesgo fiscal derivado de su comportamiento al fijarse su erradicación como prioridad de la AEAT y aumentar el riesgo de denuncias tributarias.

Por otra parte, antes y después de la aprobación de la modificación normativa, el número de actuaciones de control aumentará y también, una vez aprobada la ley, las consecuencias asociadas a los incumplimientos al establecerse nuevas sanciones para los defraudadores.

Desde el punto de vista cuantitativo, hay que considerar que este tipo de software se utiliza fundamentalmente en las operaciones con consumidores finales. A este respecto, el gasto final



sujeto a IVA de los hogares españoles alcanzó la cifra de 372.193 millones de euros en 2017 y de 391.426 millones de euros en 2018, por lo que en 2019 se superará la cifra de 400.000 millones.

A partir de esta última cifra, se puede estimar que al menos un 50 por ciento de los pagos de las operaciones efectuadas para consumidores finales se realizan en efectivo, ya que las estadísticas del Banco de España muestran que en nuestro país los pagos mediante TPV superan ligeramente el importe de las retiradas de efectivo en los cajeros automáticos. En consecuencia, cabe estimar en unos 200.000 millones los pagos en efectivo realizados por consumidores finales.

Si tan solo un 1 por ciento de estos pagos estuviese en la actualidad en riesgo de ser ocultado a la Hacienda Pública gracias al uso de software de doble uso y, a causa del anuncio de la nueva medida, se consiguiese que fuese declarado correctamente o, de no serlo, se lograra su regularización a posteriori, ello supondría que aflorarán 2.000 millones de bases imponibles no declaradas.

En el IVA el tipo medio efectivo de las operaciones para consumidores finales es el 15,60 por ciento, lo que determina, aplicándolo a las bases que presumiblemente aflorarán, que puedan obtenerse cuotas adicionales por 312 millones de euros. El impacto en la imposición directa es más complicado de estimar, aunque, desde un planteamiento conservador, se puede entender que el Impuesto sobre Sociedades representa un tercio de la capacidad recaudatoria del IVA, por lo que, extrapolando las cifras, se llegaría a 104 millones adicionales. Por tanto, el impacto recaudatorio total se estima en 416 millones.

En segundo lugar, la antedicha creación de la unidad de coordinación de las actuaciones de control de patrimonios relevantes, aunque precise de desarrollo legislativo, es mencionada en el preámbulo del texto normativo para subrayar su importancia.

Ello es así porque esta unidad va a tener una capacidad operativa equivalente a 200 funcionarios cualificados a tiempo completo. Cabe destacar, en cualquier caso, que las actuaciones de control sobre contribuyentes con patrimonios relevantes no comienzan desde cero, sin perjuicio de que, con la creación de la unidad, se pretenda impulsar este tipo de actuaciones, maximizar el uso de las nuevas aplicaciones de análisis de datos de que dispone la Administración tributaria y homogeneizar los procedimientos en todo el territorio. Por tanto, considerando que en 2017 las actuaciones de control sobre este perfil de contribuyentes proporcionaron ingresos por 332 millones de euros, se puede presumir que la creación de la unidad permitirá obtener resultados un tercio superiores, lo que significaría lograr unos ingresos adicionales de 110 millones de euros.

En tercer lugar, la adopción de una estrategia sobre los contribuyentes que inician actividades económicas, con el apoyo de asistentes virtuales, de tal forma que se mejoren los servicios a los contribuyentes que desean cumplir y se puedan focalizar los esfuerzos hacia los incumplidores, así como la optimización de las herramientas de "big data" y análisis de la información de que dispone la AEAT, son medidas que pueden tener un claro efecto positivo en los ingresos tributarios.

Sin perjuicio de que su cuantificación sea complicada, si se consiguiera mejorar en tan solo un 1 por ciento los resultados de control de la Agencia Tributaria gracias a estas medidas operativas, ello supondría lograr 120 millones adicionales ya que la capacidad potencial total de las actuaciones de control que realiza la AEAT se sitúa en 14.000 millones de euros de promedio en los últimos años, 12.000 millones si se excluyen los resultados extraordinarios.



En resumen, las medidas anteriores pueden lograr 646 millones de euros de recaudación adicional: 416 millones, por las medidas normativas contra el software de doble uso, 110 millones, por la creación de la unidad de grandes patrimonios, y 120 millones, por el resto de medidas.

No obstante, dado que los efectos de algunas de las medidas anteriores se pueden solapar, se considera más prudente, como se indicaba líneas atrás, estimar en torno a 500 millones de euros el impacto global de todas ellas.

Además de las medidas mencionadas, el Anteproyecto de Ley recoge otras modificaciones en la LGT que afectan a la regulación de los procedimientos tributarios, entre ellos, el de recaudación. En este sentido, merecen destacarse todas aquellas modificaciones que inciden en la tramitación de determinadas solicitudes, tales como las relativas al aplazamiento y fraccionamiento, así como a la compensación (véase, por ejemplo, el apartado trece del artículo undécimo del Anteproyecto de Ley que modifica el apartado 2 del artículo 161 de la LGT), las cuales tienen como objetivo último agilizar la gestión recaudatoria por parte de la Administración Tributaria, redundando en consecuencia en una minoración de los costes para esta.

Asimismo, la modificación del apartado 2 del artículo 157 de la LGT, incluido en el apartado doce del artículo undécimo del Anteproyecto de Ley, supone que desaparece la vigente obligación de que, para la tramitación de las actas de disconformidad, estas se han de acompañar de los informes de disconformidad, dado que el contenido de estos, en su integridad, ya se vienen recogiendo en las actas y en las liquidaciones, lo cual redundará en la simplificación administrativa y en la disminución de costes indirectos.

i) Modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (artículo decimocuarto del Anteproyecto de Ley)

- Definición de jurisdicción no cooperativa (apartado uno)

Básicamente, con la modificación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 se amplía el concepto de paraíso fiscal y para ello se determina la consideración de jurisdicción no cooperativa atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia, identificando aquellos países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y falta de transparencia, tanto por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable como por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España. Se define por primera vez cuándo se entiende que un país o territorio tiene una baja tributación con objeto de que ese también sea uno de los criterios a tener en cuenta para la actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas. Esto complementa a la definición de nula tributación que ya figura en la redacción vigente de la citada disposición adicional. La lista de jurisdicciones no cooperativas se determinará por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, en la redacción que resulte una vez entre en vigor este Anteproyecto.

Esta medida no conlleva consecuencias directas sobre la recaudación tributaria, pero sí puede tenerlas de manera indirecta porque la lista de jurisdicciones no cooperativas y su actualización periódica constituye una de las herramientas fundamentales cuya finalidad es la mejora de la lucha contra el fraude y la elusión fiscal. Carece de sentido tratar de evaluar cuantitativamente dicha incidencia con carácter previo a que se proceda a actualizar la lista de jurisdicciones no cooperativas, pero cabe esperar que no sea en absoluto despreciable.



En principio, no se considera que esta medida pueda afectar a las cargas administrativas que soportan los contribuyentes, al menos de forma directa.

j) Modificación de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (artículo decimoquinto del Anteproyecto de Ley)

- Colaboración de los operadores en la lucha contra el fraude (apartado uno)

Se introduce expresamente la obligación de los operadores habilitados para realizar actividades del juego de colaborar con la lucha contra el fraude, de cualquier tipología, y, más concretamente, de elaborar un manual que incluya la descripción y las medidas implementadas para la identificación de los diferentes escenarios de fraude y su tratamiento, así como de informar a la DGOJ sobre cualquier operación detectada como fraudulenta y la identidad de los jugadores que participen en ella.

Esta medida podría mejorar la lucha contra el fraude y, por ende, tendría consecuencias positivas para el Erario. Lógicamente, entrañará un aumento de las cargas administrativas para los operadores del juego que posean licencia para su ejercicio. No es factible realizar estimaciones en términos cuantitativos de cualquiera de los dos efectos mencionados.

- Funciones de la Comisión Nacional del Juego (apartado tres)

Se amplían las funciones de dicha Comisión en dos sentidos: por un lado, se introduce la potestad de requerir a las entidades patrocinadas de operadores de juego tanto de información relativa a las operaciones como del cese de los servicios que estuvieran prestando; y, por otro lado, la colaboración en la lucha contra el fraude en el entorno de las actividades del juego, incluidas las apuestas deportivas y la manipulación de las competiciones deportivas.

Los impactos de esta medida en la recaudación y en las cargas administrativas serían análogos a los indicados en el punto anterior.

- Control del cumplimiento de las prohibiciones de participación de las apuestas deportivas (apartado cuatro)

Este cambio normativo consiste en permitir que la DGOJ pueda tener acceso a los datos de identidad tratados por las federaciones deportivas españolas que sean necesarios para controlar el cumplimiento de las prohibiciones subjetivas de participación en los juegos de los deportistas, entrenadores, jueces, árbitros, directivos y demás participantes en competiciones deportivas.

Sobre el impacto de esta medida cabe remitir a lo indicado en los dos puntos anteriores.

- Ampliación de los supuestos que constituyen infracciones graves (apartado cinco)

Se añaden dos supuestos que se consideran constitutivos de infracciones graves: por un lado, el incumplimiento de los requisitos y obligaciones en materia de juego responsable y de protección de los jugadores que se fijan en las normas; y, en segundo lugar, promover o facilitar la participación de residentes en España en las actividades de juego a través de páginas web distintas de las habilitadas por operadores de juego con licencia.

Las sanciones por cometer cualquier infracción grave pueden oscilar entre unas cantidades comprendidas entre 100.000 y 1 millón de euros, así como la suspensión de la actividad por un plazo máximo de 6 meses.



Esta medida supondrá un incremento de ingresos por sanciones tributarias y ocasionará un aumento de las cargas administrativas tanto para los operadores como para la Administración, debido a la tramitación y pago de las multas que se impongan, sin que pueda efectuarse una evaluación cuantitativa de dichos efectos.

- Ampliación de los supuestos que constituyen infracciones leves (apartado seis)

Se añade un caso más a la lista de supuestos que se califican como constitutivos de infracciones leves, consistente en participar desde España de las actividades de juego, a través del uso de técnicas de enmascaramiento de direcciones IP territoriales españolas, distintas de las habilitadas para los operadores de juego con licencia.

Las infracciones leves se sancionan con apercibimiento por escrito o con multas que no pueden exceder del importe de 100.000 euros.

Los impactos de esta medida, tanto en términos de la recaudación tributaria como de las cargas administrativas, son análogos a los indicados en el punto anterior.

- Publicación de información relativa a infracciones (apartado siete)

Se establece que la DGOJ publicará, a través de su página web, las resoluciones sancionadoras que sean firmes en vía administrativa, así como la información actualizada sobre los dominios web a través de los cuales se haya acreditado que se ofrezca la participación en actividades de juego, sin poseer título habilitante para ello.

Esta medida tiene por objeto la disuasión de cometer infracciones en materia del juego y el pago de las sanciones correspondientes y, por consiguiente, al igual que sucede con la lista de deudores a la Hacienda Pública, ocasionará una ganancia recaudatoria para el Estado a medio y largo plazo. Se considera que no tendrá un impacto sobre las cargas administrativas que soportan los contribuyentes, pero sí ocasionará un gasto público debido al coste que generará la realización de las tareas que se hayan de acometer para la elaboración de la citada información y su posterior divulgación en la página web de la DGOJ, si bien no es factible su evaluación cuantitativa.

k) Limitación de los pagos en efectivo (artículo decimosexto del Anteproyecto de Ley)

Se modifican varios apartados del artículo 7 de la Ley 7/2012 con el fin de profundizar en la lucha contra el fraude fiscal.

El cambio más relevante consiste en la disminución del límite máximo que opera con carácter general para los pagos en efectivo, cuando alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, que pasa de 2.500 a 1.000 euros, si bien aquel límite se mantiene para los pagos realizados por las personas físicas que no actúen como empresarios o profesionales.

En caso de que el pagador sea una persona física que no tenga su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional, el umbral máximo permitido de los pagos en efectivo también experimenta una reducción, pasando de 15.000 a 10.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera.

Asimismo, se modifica la regulación del procedimiento sancionador introduciéndose una reducción del 50 por ciento del importe de la sanción en el supuesto de que se realice su pago con carácter



voluntario por el responsable de la infracción en cualquier momento previo a la notificación de la resolución de la AEAT.

De acuerdo con las estimaciones llevadas a cabo por la AEAT, esta medida podría generar un incremento recaudatorio de 218 millones de euros anuales.

Evidentemente, se producirían unas mayores cargas administrativas para los contribuyentes, así como también habría unos costes indirectos que tendría que asumir el Estado por las modificaciones que se tuvieran que introducir en diversos modelos de declaración y en los sistemas de control sobre los pagos en efectivo.

En cuanto a la estimación sobre el coste de las cargas administrativas, hay que señalar que no se puede realizar más que una primera aproximación, ya que habría que tener en cuenta diversos componentes, cuya incidencia es difícil de evaluar, tales como la comisión bancaria o del intermediario que actúe si el pago, en lugar de efectuarse con dinero en efectivo, se realiza mediante una transferencia bancaria o con un cargo bancario a través de una tarjeta de débito o de crédito; el coste de la emisión de factura correspondiente; el gasto contable que conllevaría para el empresario o profesional que intervenga en la operación; el coste de liquidar el IVA relativo a la contraprestación por la entrega de los bienes o la prestación de servicios que motivan dicho pago; y la incorporación en las declaraciones del IRPF o del IS de las rentas o beneficios que se obtengan por la operación.

Únicamente se tendrá en cuenta el coste derivado de efectuar el pago mediante una transferencia bancaria, suponiendo que este también sea representativo de la comisión que se cobre en caso de que el pago se realice mediante una tarjeta bancaria u otro medio.

A partir de los datos facilitados por la AEAT para la estimación de la posible ganancia recaudatoria que generaría la medida, se calcula que el número de transacciones anuales por un importe unitario comprendido entre 1.000 y 2.500 euros que dejarían de pagarse mediante dinero en efectivo se podría situar en alrededor de 3,4 millones, lo cual supondría en torno al 10 por ciento del número total de las facturas emitidas actualmente durante un año por cantidades comprendidas entre dichos límites que constan en el sistema de información de la AEAT. Por otro lado, suponiendo que la comisión bancaria por una transferencia se sitúe en el 0,5 por ciento, como quiera que la cuantía media de las facturas en el referido intervalo es de 1.600 euros, aproximadamente, se obtiene que el coste unitario de la transferencia bancaria se podría cifrar en 8 euros.

A partir de dichos datos, el coste de las cargas administrativas que ocasionará la medida para los contribuyentes podría estimarse en torno a 27,2 millones de euros. Esta cantidad constituye una infravaloración de los costes directos de las cargas administrativas que deberían asumir los contribuyentes, ya que no se cuantifican los efectos de los demás factores mencionados anteriormente.

Por último, entre los baremos globales que se incluyen en la GMMAIN no se ha encontrado alguno que pueda vincularse con el conjunto de trámites administrativos que conllevaría el cambio normativo que se introduce.

Por lo concierne al impacto en materia de competencia, unidad de mercado y sobre las pequeñas y medianas empresas, en adelante PYME, ha de señalarse que, de conformidad con lo establecido en el artículo 3, apartado 1, de la LGT, uno de los principios orientadores del sistema tributario es el de generalidad, razón por la cual, como sucede con el contenido de este Anteproyecto, las medidas tributarias no acostumbran a generar impactos relevantes en términos



de competencia o de unidad de mercado. Tampoco en este caso concreto se adoptan medidas dirigidas específicamente para las PYME.

## **2. Impacto por razón de género**

Este impacto se analiza en virtud de lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (BOE de 23 de marzo),

Este Anteproyecto de Ley contiene diversas modificaciones de carácter técnico dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, así como la transposición a la normativa interna de una Directiva comunitaria, que afectan fundamentalmente a los contribuyentes y sujetos pasivos del IS, IRNR, IRPF, IP, ISD, ITAJD, IVA, IGIC, IIEE e IAE, así como a la LGT y en el ámbito de la regulación del juego, catastral y la limitación de los pagos en efectivo.

En los tributos cuyos contribuyentes o sujetos pasivos son personas jurídicas, no procede el análisis del impacto de género, ya que esta cualidad solo es predicable, de manera directa, de las personas físicas.

En las modificaciones normativas que se introducen en la LGT, las medidas tienen un carácter genérico y solo afectan a los contribuyentes cuando se materializan en un tributo concreto, por lo que tampoco cabe hablar en este caso de impacto de género.

En relación con los cambios normativos que se introducen en los tributos de naturaleza directa e indirecta cuyos contribuyentes son personas físicas, situación que se presenta en el IRPF, IP, ISD e ITPAJD, las medidas que se establecen no se diferencian y no están dirigidas a colectivo alguno de los formados por hombres o mujeres, lo que implica que no existe impacto de género, al menos, de una forma directa. Por supuesto, afectarán en mayor o menor grado a un sexo u otro, según que haya una mayor o menor representatividad de hombres o mujeres en dichos tributos.

Por último, en la reducción del límite máximo permitido para efectuar pagos en efectivo, en caso de que alguno de los intervinientes en las transacciones actúe en su condición de empresario o profesional, tampoco se aprecia un impacto directo de género, ya que la medida, en el supuesto de que uno de los intervinientes sea una persona física, afectaría indistintamente si se trata de un hombre o una mujer. Ahora bien, sí pudiera incidir de forma indirecta, según que los pagos que, actualmente, se realizan en efectivo y que, a partir de la entrada en vigor de la norma, se efectuasen por cualquier otro medio de pago, tengan una mayor presencia en las personas de uno u otro sexo.

En definitiva, se considera que el impacto de las medidas que contiene este Anteproyecto de Ley es nulo por razón de género.

## **3. Impacto en la infancia y en la adolescencia**

Este impacto se analiza en cumplimiento de lo establecido en el artículo 22 quinquies de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, de modificación parcial del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (BOE de 17 de enero).

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto de Ley carecen de impacto alguno sobre la infancia y adolescencia.



#### **4. Impacto en la familia**

Este impacto se analiza en virtud de lo preceptuado en la disposición adicional décima de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (BOE de 19 de diciembre).

Tampoco este Anteproyecto de Ley contiene cambios normativos que revistan un especial impacto en relación con la familia.

#### **5. Otros impactos**

De igual modo, se considera que las medidas contenidas en este Anteproyecto de Ley no conllevan otros impactos relevantes.

#### **VI. EVALUACIÓN EX POST**

Como se ha indicado en el apartado I.5 de esta Memoria, tan solo la parte referida a la modificación relativa al Impuesto sobre Sociedades se incluyó en el Plan Anual Normativo correspondiente al año 2018.

En consecuencia, no se ha previsto que se efectúe una evaluación ex post respecto de este Anteproyecto.