COMENTARIOS DE URGENCIA AL PROYECTO 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

Gabinete de Estudios de AEDAF





INDICE:

Artículo primero. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre
Sociedades3
Artículo segundo. Modificación 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 marzo29
Artículo tercero. Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
Artículo cuarto. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones74
Artículo quinto. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio85
Artículo sexto. Modificación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
Artículo séptimo. Modificación del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre115
Artículo octavo. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido119
Artículo noveno. Modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
Artículo undécimo. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria 135
Artículo duodécimo. Modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo
Artículo decimotercero. Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo234
Artículo decimocuarto. Modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal239
Artículo decimosexto. Modificación 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
Disposición transitoria única. Régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones y limitación de pagos en efectivo.



Artículo primero. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Con 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 (Apartado b) de la Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

REDACCIÓN VIGENTE

Artículo 19. Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales.

1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados а un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En caso de establecimiento afectación а un permanente, será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 78 de esta Ley.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 19. Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales.

«1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden establecimiento afectados un permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En caso de afectación establecimiento а un permanente, será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 78 de esta Ley.



efectivo intercambio información de tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

> En el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes determinados а impuestos, derechos y otras medidas, el contribuyente podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior por quintas partes anuales iguales.

> El ejercicio de la opción se realizará exclusivamente en la propia declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia, debiéndose efectuar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo.

El vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes,



junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas, se producirá de forma sucesiva transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al último período impositivo.

Salvo las especialidades contenidas en este apartado, a este fraccionamiento le será de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías. No obstante, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

En el caso de que dichos indicios racionales sean apreciados por el órgano de recaudación en el plazo de los 6 meses siguientes a la finalización del plazo voluntario de pago de la primera fracción, pondrá se en conocimiento contribuyente mediante el oportuno requerimiento para que aporte garantías suficientes en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a la notificación del mismo. Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se considera aportada garantía suficiente o debidamente justificada lo innecesario de la misma, se exigirá la totalidad de la deuda pendiente en los plazos a los que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



El fraccionamiento perderá su vigencia en los siguientes supuestos:

- a) Cuando los elementos patrimoniales afectados sean objeto de transmisión a terceros.
- b) Cuando los elementos patrimoniales afectados se trasladen con posterioridad a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo segundo de este apartado.
- c) Cuando el contribuyente traslade con posterioridad su residencia fiscal a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo segundo de este apartado.
- d) Cuando el contribuyente se encuentre en liquidación o esté incurso en un procedimiento de ejecución colectiva, como concurso, o cualquier procedimiento equivalente.
- e) Cuando el contribuyente no efectúe el ingreso en el plazo previsto en el fraccionamiento.

En los casos de transmisión o traslado a los que se refieren las letras a) y b) de este apartado, cuando se trate una transmisión o traslado parcial de los elementos patrimoniales, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos, cuando el contribuyente pruebe que dicha transmisión o traslado afecta solo a alguno o algunos de los elementos patrimoniales.

En los supuestos de pérdida de vigencia contemplados en las letras a), b) y c) de este apartado, las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento deberán ser ingresadas en el plazo de un mes contado a partir de



que se produzca la pérdida de vigencia del fraccionamiento. La falta de ingreso en el referido plazo de un mes determinará que se proceda, exclusivamente respecto de las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento, a iniciar el procedimiento de apremio, con su exigencia en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El importe que se ingrese será aplicado a los últimos vencimientos del fraccionamiento. De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas en dichos plazos, se considerará vencida, en su caso, el resto de deuda debiendo fraccionada. iniciarse procedimiento de apremio respecto de la misma.

La pérdida de vigencia del fraccionamiento a que se refiere la letra d) de este apartado determinará el vencimiento y exigibilidad de la totalidad de la deuda pendiente en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la misma. La falta de ingreso en el referido plazo determinará el inicio del periodo ejecutivo debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si concurre el supuesto de pérdida de vigencia del fraccionamiento al que se refiere la letra e) de este apartado, se procederá a iniciar el procedimiento de apremio exclusivamente respecto de dicha fracción incumplida, exigiéndose en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido, y el recargo del período ejecutivo sobre la



suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

En el caso de cambio de residencia, transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 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, haya sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

No será de aplicación lo dispuesto en el presente apartado y, por tanto, 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 a un establecimiento permanente situado en España.»

Comentario:



Se propone introducir la siguiente serie de modificaciones en el artículo primero 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, en relación con la modificación del apartado 1 del artículo 19 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

1º.- La redacción del Proyecto de Ley impide el fraccionamiento del pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación del art. 19.1 LIS salvo que se preste garantía "cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado". Dicha redacción deja abierta la posibilidad de que la Administración pueda decidir con amplio margen de arbitrariedad sobre la exigencia de garantías para el fraccionamiento, situación difícilmente conciliable con un mínimo de seguridad jurídica. Por ello, se propone transponer los términos usados por la Directiva por resultar más garantista, y, en consecuencia, limitar la exigencia de garantías cuando haya un "riesgo demostrable y real".

2°.- La redacción del proyecto de ley establece un plazo de 10 días para aportar las garantías a que se hace referencia en el punto 1° anterior.

Se propone aumentar dicho plazo de 10 días hasta el plazo de 30 días, puesto que un plazo de 10 días resulta sumamente corto para la gestión y formalización de garantías en supuestos en los que la renta grabada es implícita y no ha generado liquidez, y resulta difícilmente viable en la práctica la formalización de garantías tan habituales como la consistente en hipoteca inmobiliaria unilateral en favor de la Agencia Tributaria.

3°.- Se propone la inclusión de un nuevo supuesto de pérdida de vigencia del fraccionamiento de la deuda tributaria resultante de la aplicación del art. 19.1 LIS mediante la adición de una letra f) consistente en el retorno del contribuyente a su residencia fiscal a territorio español o cuando los elementos patrimoniales afectados sean objeto de afectación a un establecimiento permanente situado en territorio español de la entidad no residente, y se haya optado por la devolución de la cuota ingresada con ocasión de la aplicación del propio art. 19.1 LIS.

En este caso, la pérdida de la vigencia del fraccionamiento viene justificada por la desaparición de la deuda tributaria objeto del mismo.

4°.- Se propone la inclusión de una excepción a la aportación de garantías para el



fraccionamiento que está habilitada por el artículo 5.3 de la Directiva cuando opere la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 57 LIS.

El artículo 5.3 de la Directiva indica que podrá eximirse de la aportación de garantías al fraccionamiento "cuando la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro". España regula expresamente un supuesto de responsabilidad solidaria en el pago de deudas por miembros del mismo grupo y residentes en España en el art. 57 LIS, que establece que "las entidades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones".

Lógico es, en consecuencia, no solicitar garantías cuando las sociedades integrantes del consolidado fiscal son residentes en España y responsables solidarias de la deuda tributaria que pudiese resultar de la aplicación del artículo 19.1 LIS.

5°.- Se propone la inclusión de los siguientes supuestos de recuperación de la cuota del impuesto, ingresada en aplicación del art. 19.1 LIS

- (i) Si la entidad que trasladó su residencia fuera del territorio español adquiriese de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos afectados.
- (ii) Si la entidad que trasladó su residencia fuera del territorio español afectase los elementos patrimoniales previamente transferidos a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos patrimoniales.

Se trata de una medida que se propone a imagen y semejanza de la ya existente en el ámbito del IRPF para supuestos equivalentes (artículo 95 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), en la que el contribuyente que adquiere de nuevo la residencia fiscal en España, sin haber transmitido los títulos que dieron lugar al impuesto de salida, tiene derecho a solicitar la devolución de las cantidades

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

10



ingresadas en su momento junto a los correspondientes intereses demora, desde el día en que se realizó el ingreso hasta que se ordene el pago.

La recuperación de la cuota ingresada se propone como una opción del contribuyente con el fin de que pueda optar entre (i) el valor fiscal determinado por el Estado miembro de la UE de salida, salvo que no refleje el valor de mercado (si no opta por la devolución de la cuota ingresada), o (ii) el valor fiscal determinado por el Estado miembro de la UE de salida que, salvo que no refleje el valor de mercado, coincidirá con el valor fiscal en territorio español una vez minorado en el importe correspondiente a la diferencia de valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales integrado en la base imponible por el contribuyente con ocasión del traslado de su residencia fuera del territorio español, y de la aplicación del primer párrafo del art. 19.1 LIS.

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
CAPÍTULO X	CAPÍTULO X
Transparencia fiscal internacional	Transparencia fiscal internacional
Artículo 100. Imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.	«Artículo 100. Imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes.
1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:	1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:
a) Que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.	a) Que por sí solos o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de una entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.
El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en	



el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

b) 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.

b) 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.

Esta imputación también procederá cuando dichas rentas sean obtenidas a través de un establecimiento permanente si se da la circunstancia prevista en la letra b) de este apartado sin que, en este caso, resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 22 de esta Ley.

- 2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas la transmisión de participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.
- 2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español o el establecimiento permanente, cuando estos no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de aquella. Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de aquella. Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas 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.

La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente.

- 3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:
- a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.
- b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

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.

La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente.

- 3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:
- a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.
- b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:



- 1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.
- 2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- 3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
- 4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra g).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que proceden de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra g), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

- c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006.

- 1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.
- 2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- 3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
- 4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra i) cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

- c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006.



- e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.
- f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra cuando más del 50 por ciento de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley.

4. No se imputarán las rentas previstas en las letras b) y e) anteriores, en el supuesto de valores derivados de la participación en

- e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.
- f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.
- g) Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).
- h) Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.
- i) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra cuando al menos dos tercios de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley.

15



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 disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

5. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas a que se refiere la letra g) de dicho apartado, que se imputarán en su totalidad.

6. No se imputarán las rentas a que hace referencia el apartado 3 de este artículo, cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español.

4. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente o el establecimiento permanente.

No obstante, se imputarán en todo caso las rentas a las que se refiere la letra i) del apartado 3 sin perjuicio de que, asimismo, sean tomadas en consideración a efectos de determinar la suma a la que se refiere el párrafo anterior.

5. No se imputarán las rentas a que hace referencia el apartado 3 de este artículo, cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español.



- 7. Estarán obligadas a la imputación prevista en este artículo las entidades residentes en territorio español comprendidas en la letra a) del apartado 1 que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.
- 6. Estarán obligadas a la imputación prevista en este artículo las entidades residentes en territorio español comprendidas en la letra a) del apartado 1 que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

- 8. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.
- El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

9. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible. A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

7. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

Tratándose de establecimientos permanentes, la imputación se realizará en el período impositivo en el que se obtengan las rentas.

8. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible. A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente o a la obtenida a través del establecimiento permanente.



10. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

- 11. Serán deducibles de la cuota íntegra los siguientes conceptos:
- a) Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada en la base imponible.
- Se considerarán como impuestos efectivamente satisfechos, los pagados tanto por la entidad no residente como por sus participadas, siempre que sobre éstas tenga aquélla el porcentaje de participación establecido en el artículo 32.3 de esta Ley.
- b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos O beneficios, participaciones en sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

9. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

- 10. Serán deducibles de la cuota íntegra los siguientes conceptos:
- a) Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada en la base imponible.
- Se considerarán como impuestos efectivamente satisfechos, los pagados tanto por la entidad no residente como por sus participadas, siempre que sobre éstas tenga aquélla el porcentaje de participación establecido en el artículo 32.3 de esta Ley.
- b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos participaciones beneficios, en sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

18



Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

La suma de las deducciones de las letras a) y b) de este apartado no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

12. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, el valor de transmisión a computar será como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado, una

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

La suma de las deducciones de las letras a) y b) de este apartado no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

11. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, el valor de transmisión a computar será como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado, una



vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si éste fuere inferior.

- 13. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:
- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores y lugar de su domicilio fiscal.
- c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.
- d) Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

- 14. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación, se presumirá que:
- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.

vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si éste fuere inferior.

- 12. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:
- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores y lugar de su domicilio fiscal.
- c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.
- d) Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
- En el caso de establecimientos permanentes, el contribuyente deberá aportar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los datos a los que se refieren las letras d) y e) anteriores, así como registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.
- 13. Cuando la entidad participada resida o el establecimiento permanente se sitúe en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, se presumirá que:
- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.



- b) Las rentas de la entidad participada reúnen las características del apartado 3 de este artículo.
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.

- 15. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.
- 16. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas o se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE 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, distintas de previstas en el artículo 54 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

- b) Las rentas de la entidad participada o del establecimiento permanente reúnen las características del apartado 3 de este artículo.
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.

- 14. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.
- 15. 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 realiza actividades que económicas o se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE 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, distintas de las previstas en el artículo 54 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.»

Comentario:

Se propone introducir la siguiente serie de modificaciones en el artículo primero 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 (en adelante "el Proyecto de Ley"), en relación con la modificación del artículo 100 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante "LIS"):

1°.- Se propone que para aplicar el régimen de transparencia fiscal (en adelante "*TFI*"), el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el artículo 100 por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 50% por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con la LIS (tanto la redacción actualmente vigente de la letra b) del apartado 1 del art. 100 LIS como la incluida en el Proyecto de Ley contemplan "que sea inferior al 75%").

Esta medida conlleva la aplicación del régimen de TFI a rentas sujetas a menos de un 12,5% (y no a menos del 18,75 % si se conserva la redacción actual) en la jurisdicción de su generación cuando en España se les hubiera aplicado el tipo general del 25%. Esta medida es más razonable y apropiada por los siguientes motivos:

- (i) El 12,5% es superior al tipo nominal del 10% exigido como mínimo en el art. 21.1 b) LIS para aplicar la exención a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades.
- (ii) A su vez, países comparables de nuestro entorno y pertenecientes a la U.E. así lo contemplan: Francia (país en que, para 2021, la tasa estándar es del 27,5% para grandes empresas por la totalidad de sus beneficios imponibles y del 26.5% para empresas y grupos con consolidación fiscal con un ingreso inferior a 250 millones de euros. Para 2022, una tasa fija del 25% deberá aplicarse a todas las empresas, sea cual fuere su ingreso); Italia (tipo general del 24%), Bélgica (tipo general del 25%); Polonia (tipo general del 19%) y Portugal (impuesto de sociedades para las empresas residentes del 21%) excluyen la aplicación del régimen de TFI cuando la entidad no residente haya tributado en al menos un 50% de su tipo impositivo. Alemania (tipo general del 15%) aplica el régimen de TFI cuando la entidad no residente haya tributado en menos de un 25% de su tipo impositivo.
- 2°.- se propone preservar la actual exclusión de aplicación del régimen de TFI regulada en el artículo 100.4 LIS de la imputación de rentas los dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones que cumplan determinados requisitos (valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorquen, al menos, el 5 por ciento

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

22



del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año), siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 LIS, es decir, no se trate de una entidad patrimonial y que, por tanto, no realice una actividad económica.

Se propone conservar la redacción del actual apartado 4 del art. 100 LIS sobre la exclusión de la imputación por TFI de los dividendos o plusvalías obtenidas por entidades con una participación mínima (5%) y medios para gestionarla por los siguientes motivos:

- (i) Cualquier modificación futura del artículo 21 LIS que eventualmente redujera el alcance de la exención de dividendos y plusvalías en España (tal y como se prevé en el proyecto de ley de los Presupuestos Generales del Estado para el 2021) obligaría a la imputación de rentas obtenidas por entidades holding residentes en países de tributación equiparable a la española, pero que mantuvieran una exención del 100% de las rentas obtenidas.
- (ii) El Tribunal de Justicia de la U.E. ha interpretado (entre otras, sentencias de 7 de septiembre de 2017, *Eqiom SAS y Enka SA* (AsuntoC-6/16) y 20 de diciembre de 2017, *Deister Holding AG, Juhler Holding A/S y Bundeszentralamt für Steuern* (asuntos acumulados C-504/16 y C-613/16) que el hecho de que la "actividad económica" consista en la administración de participaciones no justifica por sí misma la inaplicación de la Directiva Matriz-Filial ni, en general, la introducción de restricciones a la libertad de establecimiento.
- (iii) La aplicación de la exención en el país de la entidad holding se condiciona a la tributación del beneficio subyacente, que puede ser incluso superior a la que correspondería de haberse sometido a la LIS. La inclusión de estos dividendos y plusvalías del régimen de TFI conllevaría una sobre imposición sobre rentas ya sometidas a una tributación efectiva.
 - Los supuestos en que el beneficio subyacente está ya sometido a una tributación que pudiera conllevar la aplicación del régimen de TFI se contemplan en el apartado 7 del art. 100 cuya aprobación ya se propone (punto 6 del art. 100 del proyecto), al contemplar la imputación de rentas positivas de entidades residentes participadas indirectamente a través de otras entidades no residentes.
- (iv) La aplicación del régimen de TFI a dividendos y plusvalías que no han sido objeto de reparto a la matriz española sitúa a las entidades españolas que



invierten en el exterior a una desventaja competitiva con las entidades locales de aquellos países en que invierten y en donde se aplica la exención de dividendos y plusvalías. Se minora así tanto la rentabilidad como la liquidez que ya fue objeto de tributación y cuyo reparto no se realiza al socio último, con la finalidad, normalmente, de aislar dicha liquidez del riesgo a que está sometida la actividad económica concreta que generó los correspondientes beneficios, para poder ser destinados a nuevas inversiones.

3°.- La redacción del artículo 100 LIS, apartado 3, letra h) incluida en el Proyecto de Ley se refiere a la imputación de *operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.*

Se propone sustituir dicha redacción por la contenida en el art. 7.2 a) vi) de la Directiva y en consecuencia referirse a la imputación de operaciones "procedentes de la facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo".

El motivo de la modificación propuesta es reducir o evitar la inseguridad jurídica que genera el **concepto indeterminado** "*valor económico escaso o nulo*".

La redacción contemplada en el Proyecto de Ley conlleva la aplicación del régimen de TFI a supuestos de servicios o ventas de bienes entre vinculadas en los que la aplicación del concepto indeterminado "valor económico escaso o nulo" genera una inseguridad jurídica relevante.

Sin embargo, el supuesto contemplado en el artículo 7.2 a) vi) de la Directiva reduce dicha inseguridad jurídica pues limita la aplicación del régimen TFI a supuestos donde clara y evidentemente el valor económico añadido por la entidad vinculada es escaso o nulo (refacturaciones de servicios entre vinculadas).

Se propone reducir la inseguridad jurídica generada por el concepto indeterminado "valor económico escaso o nulo" acotando las operaciones a las que afecta el régimen de TFI a las contempladas en el artículo 7.2 a) vi) de la Directiva.

4°.- Se propone la modificación del apartado 9 del artículo 100 LIS con el fin de incorporar en la legislación española la posibilidad contemplada en la Directiva (artículo 8.1) sobre el cómputo de la renta de las sociedades a las que resulta de **aplicación el régimen de TFI de que "las pérdidas de una entidad o establecimiento** permanente no se incluirán en la base imponible, pero se podrán aplazar, de conformidad con la legislación nacional, y tener en cuenta en períodos fiscales



subsiguientes."

El Proyecto de Ley no transpone la posibilidad de que las rentas negativas de entidades o establecimientos permanentes cuyas rentas se imputan en aplicación del régimen de TFI puedan ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, y resulta necesario para evitar que se vulnere el principio de capacidad económica regulado en el art. 31.1 de la Constitución Española.

La ausencia de inclusión de la posibilidad de compensación de dichas rentas negativas conllevaría la vulneración del principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, por cuanto se desvincularía la cuantía económica del Impuesto sobre Sociedades de la capacidad económica de los contribuyentes que, pese a sufrir pérdidas que lastren su tesorería, resultados y los fondos propios, sin embargo, deberían hacer frente a cuotas del Impuesto sobre Sociedades como si nunca se hubiesen producido

5°.- Se propone la eliminación de la exclusión de la deducción de la cuota íntegra de los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

No existe un motivo que pueda justificar que los impuestos de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades pagado en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas cuyo pago sea suficientemente acreditado no sean deducibles de la cuota íntegra del impuesto a los efectos de evitar una sobre imposición y más aún cuando se acredite el ejercicio de una actividad económica en dichas jurisdicciones.

De hecho, el artículo 8 ("Cómputo de la renta de las sociedades extranjeras controladas") apartado 7 de la Directiva establece que "El Estado miembro del contribuyente le permitirá deducir de la deuda tributaria contraída en su país de residencia o situación a efectos fiscales el impuesto pagado por la entidad o establecimiento permanente", sin establecer ninguna excepción al respecto.

6°.- Se propone la modificación de la causa de exclusión contemplada en el Proyecto de Ley del apartado 16 del art. 100 LIS, con el fin de excluir aquellos supuestos de entidades no residentes o establecimientos permanentes situados en un Estado miembro de la UE o que formen parte del Acuerdo del EEE, siempre que (i) acrediten que realizan actividades económicas, clarificando que, dentro de las mismas, se incluye la gestión y administración de participaciones sociales, o (ii) obedezcan a un motivo económico válido.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

25



Los motivos son los siguientes:

(i) Evitar la distorsión en la interpretación del concepto de "actividad económica", y hacerlo conciliable con la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sin vulnerar el principio de libertad de establecimiento como consecuencia de interpretaciones dispares del referido concepto de "actividad económica".

El Tribunal de Justicia de la U.E. ha interpretado (entre otras, sentencias de 7 de septiembre de 2017, Eqiom SAS y Enka SA (AsuntoC-6/16) y 20 de diciembre de 2017, *Deister Holding AG, Juhler Holding A/S y Bundeszentralamt für Steuern* (asuntos acumulados C-504/16 y C-613/16) que el hecho de que la "actividad económica" consista en la administración de participaciones no justifica por sí misma la inaplicación de la Directiva Matriz-Filial ni, en general, la introducción de restricciones a la libertad de establecimiento.

- (ii) Incluir los supuestos en que existe un motivo económico válido y que se amparan por la vigente redacción de art. 100 LIS.
- **7º.-** Se propone aumentar los supuestos de exclusión de aplicación del régimen de imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes, a los siguientes supuestos:
- 1º.- cuando la entidad no residente o el establecimiento permanente sea residente o se sitúe en otro Estado sujeto, a un marco regulatorio similar o equivalente al de las Directivas de la UE y que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal con cláusula que habilite el intercambio de información, siempre que el contribuyente acredite que responde a motivos económicos válidos y realiza actividades económicas incluyéndose como tales la gestión y administración de participaciones sociales, o se trate de una institución de inversión colectiva sometida a un marco regulatorio equivalente al indicado en el apartado anterior.

Los motivos son los siguientes

(i) El artículo 7.2 de la Directiva permite dicha exclusión.

No contemplar dicha exclusión para terceros estados se alinea con la fijación de una tributación mínima por beneficios generados en el extranjero y no distribuidos, y no con el principal fin perseguido por la Directiva y el Proyecto de Ley consistente en la aplicación del régimen de TFI, como instrumento de lucha contra las prácticas de elusión y fraude



fiscal.

(ii) El principio europeo de libre circulación de capitales, reconocido como una de las cuatro libertades fundamentales del mercado único de la UE en los artículos 63 a 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ("TFUE"), impide cualquier tipo de discriminación con entidades no residentes, puesto que ya desde el Tratado de Maastricht se han eliminado las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como con terceros países. El art. 63 del TFUE prohíbe cualquier restricción a la circulación de capitales y pagos entre los Estados miembros, así como entre éstos y terceros países. Todo ello sin perjuicio de las restricciones excepcionales que se contemplan en el art. 64 del TFUE, esto es, de aquellas medidas que sean necesarias para luchar contra las infracciones de la legislación nacional, en particular, en materia fiscal. Tales excepciones, contempladas en el art. 65 del TFUE, no pueden concurrir cuando, en relación con los instrumentos de intercambio de información entre España y un tercer país, la entidad residente en dicho tercer país es comparable con una entidad residente en la UE, y al mismo tiempo existe un marco regulatorio de intercambio de información entre ambos países. En tal supuesto quedaría prohibida, en principio, cualquier tipo de discriminación fiscal.

Téngase en cuenta que el propio Proyecto de Ley ya recoge un precedente jurisprudencial incorporado a nuestro Derecho positivo, relativo al principio europeo de libertad de movimiento de capitales. Así, en su punto VI de la Exposición de Motivos, el Proyecto de Ley indica expresamente, en lo que se refiere a las modificaciones del Impuesto sobre Sucesiones, "además, se modifica la ley del impuesto, 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".

En abril de 2014, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictaminó, en el caso E*merging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (asunto C-190/12), que la libre circulación de capitales resulta de aplicación a los dividendos pagados por las empresas establecidas en un Estado miembro a fondos de inversión establecidos en Terceros Estados. Por lo tanto, si el fondo de inversión residente en un Tercer Estado demuestra su comparabilidad con un fondo de inversión residente en la UE, y al mismo tiempo existe un marco regulatorio de intercambio de



información entre ambos países, quedaría prohibida, en principio, cualquier tipo de discriminación fiscal.

El Tribunal Supremo muy recientemente en su Sentencia núm. 1.581/2019, de 14 de noviembre, reiterada adicionalmente por posteriores pronunciamientos del propio Tribunal Supremo, recoge la mencionada Jurisprudencia del TJUE.

La referida Sentencia analiza la adecuación al Derecho de la Unión Europea (libre circulación de capitales) de la legislación española relativa al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Este impuesto sometía a retención en España los pagos de dividendos satisfechos a fondos de inversión residentes en Estados no miembros de la Unión Europea, Estados Unidos también en este caso concreto.

Esta sentencia constituye un transcendental hito en el ámbito de la fiscalidad internacional, pues el Alto Tribunal concluye que el tratamiento fiscal previsto en la Ley española para los fondos de inversión residentes en Terceros Estados es contrario al principio europeo de la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE). Por lo tanto, la Agencia Tributaria deberá devolver todas las retenciones indebidamente practicadas sobre los dividendos percibidos por el fondo de inversión recurrente.

El paralelismo y la aplicabilidad de dicha doctrina al supuesto que nos ocupa es evidente, puesto que gravar dividendos de terceros estados mediante la aplicación del régimen de TFI, cuando en iguales condiciones no se aplica dicho régimen a dividendos de países de la UE, atenta contra el principio de libertad de movimiento de capitales.

2°.- cuando las acciones de las entidades no residentes estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

El hecho de que las acciones de una sociedad estén sometidas a un mercado regulado es garantía de que no acudirá a las mismas con los fines fraudulentos que el Proyecto tiene como fin evitar. Su exclusión expresa aumenta la seguridad jurídica.

3°.- cuando la entidad no residente o el establecimiento permanente no tenga beneficios contables superiores a 750.000 euros o sus beneficios contables no representen más del 10% de sus gastos de explotación durante el periodo impositivo.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

28



Si bien la Directiva faculta esta exclusión para supuestos del apartado 2, letra b) de la misma (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), tiene sentido extenderla a todos los supuestos con el fin de acomodarse a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad y eficiencia recogidos en el punto II de la exposición de motivos del Proyecto de Ley. Esta exclusión disminuye las cargas administrativas tanto para ciudadanos como para la Administración, que podrá centrar el uso de los recursos públicos en los supuestos mínimamente sustanciales y relevantes.

Artículo segundo. Modificación 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.

Se introducen las siguientes modificaciones en el 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:

Uno. Se modifica el apartado 5 y se añaden los apartados 6, 7 y 8 en el artículo 18, que quedan redactados de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 18. Determinación de la base imponible.	Artículo 18. Determinación de la base imponible.
1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos siguientes:	1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos siguientes:
a) Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en	a) Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en
concepto de cánones, intereses,	concepto de cánones, intereses,
comisiones, abonados en	comisiones, abonados en
contraprestación de servicios de	contraprestación de servicios de



asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos. No obstante lo dispuesto anteriormente, serán deducibles los intereses abonados por los establecimientos permanentes de Bancos extranjeros a su casa central, o a otros establecimientos permanentes, para la realización de su actividad.

- b) Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
- 1.º Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
- 2.º Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.
- 3.º Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados. Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y en el coste total de dichos factores.

En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentre alguna de las siguientes magnitudes:

Cifra de negocios.

Costes y gastos directos.

asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos. No obstante lo dispuesto anteriormente, serán deducibles los intereses abonados por los establecimientos permanentes de Bancos extranjeros a su casa central, o a otros establecimientos permanentes, para la realización de su actividad.

- b) Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
- 1.º Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
- 2.º Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.
- 3.º Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados. Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y en el coste total de dichos factores.

En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentre alguna de las siguientes magnitudes:

30

Cifra de negocios.

Costes y gastos directos.



Inversión media en elementos de inmovilizado material afecto a actividades o explotaciones económicas.

Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.

- c) En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.
- 2. El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- 3. Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en finalizándose éste por contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:
- a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con determinación de la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

Inversión media en elementos de inmovilizado material afecto a actividades o explotaciones económicas.

Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.

- c) En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.
- 2. El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- 3. Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en finalizándose éste por contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:
- a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con determinación de la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.



- b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:
- 1.ª La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así ganancias У pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento. A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.
- 2.ª La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en ella las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.
- 4. Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el Impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:
- a) Según lo previsto para las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente

- b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:
- 1.ª La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye objeto del el establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los patrimoniales elementos afectos establecimiento.

A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.

- 2.ª La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en ella las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.
- Tratándose establecimientos de permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras construcción, instalación o montaje cuya duración exceda seis de actividades o explotaciones económicas temporada 0 estacionales, actividades de exploración de recursos naturales, el Impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:
- a) Según lo previsto para las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente



en los artículos 24.2 y 25, siendo de aplicación, a estos efectos, las siguientes reglas:

- 1.ª Las reglas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- 2.ª Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. Nο obstante. deberán conservar У mantener а disposición de la Administración tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este Impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a practicados y declaraciones cuenta relativas a éstos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración censal y declarar su domicilio fiscal en territorio español, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.

b) No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.

Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en el párrafo a) anterior cuando el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español. La opción deberá manifestarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad.

c) No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en el párrafo a) anterior las reglas en los artículos 24.2 y 25, siendo de aplicación, a estos efectos, las siguientes reglas:

- 1.ª Las reglas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- 2.ª Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante. deberán conservar mantener disposición de la Administración tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este Impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a practicados y declaraciones cuenta relativas a éstos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración censal y declarar su domicilio fiscal en territorio español, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.

b) No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.

Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en el párrafo a) anterior cuando el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español. La opción deberá manifestarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad.

c) No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en el párrafo a) anterior las reglas



establecidas en los convenios para evitar la doble imposición en los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

- 5. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
- a) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
- b) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de la letra b) anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados. resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

establecidas en los convenios para evitar la doble imposición en los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

- «5. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los siguientes elementos patrimoniales:
- a) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
- b) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español, son transferidos al extranjero.
- c) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en el territorio español que traslada su actividad al extranjero.

6. En los casos previstos en las letras b) y c) del apartado anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya



celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, el contribuyente podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria resultante de lo dispuesto en el apartado anterior por quintas partes anuales iguales.

El ejercicio de la opción se realizará exclusivamente en la propia declaración del impuesto correspondiente al período impositivo en el que tenga lugar la transferencia de activos prevista en la letra b) del apartado anterior, o en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del traslado de actividad, en el supuesto previsto en la letra c) del apartado anterior, debiéndose efectuar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo.

El vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes, junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas, se producirá de forma sucesiva, transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al

período impositivo previsto en el apartado anterior.

Salvo las especialidades contenidas en este apartado, a este fraccionamiento le será de

aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la



constitución de garantías. No obstante, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

En el caso de que dichos indicios racionales sean apreciados por el órgano de recaudación en el plazo de los 6 meses siguientes a la finalización del plazo voluntario de pago de la primera fracción, pondrá en conocimiento contribuyente mediante el oportuno requerimiento para que aporte garantías suficientes en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a la notificación del mismo. Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se considera aportada suficiente o debidamente garantía justificada lo innecesario de la misma, se exigirá la totalidad de la deuda pendiente en los plazos a los que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El fraccionamiento perderá su vigencia en los siguientes supuestos:

- a) Cuando los elementos patrimoniales afectados, sean objeto de transmisión a terceros.
- b) Cuando los elementos patrimoniales afectados se trasladen con posterioridad a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo primero de este apartado.
- c) Cuando la actividad realizada por el establecimiento permanente se traslade con



posterioridad a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo primero de este apartado.

- d) Cuando el contribuyente se encuentre en liquidación o esté incurso en un procedimiento de ejecución colectiva como concurso, o cualquier procedimiento equivalente.
- e) Cuando el contribuyente no efectúe el ingreso previsto en el fraccionamiento.

En los casos de transmisión o traslado de elementos a los que se refieren las letras a) y b) de este apartado, cuando se trate de una transmisión o traslado parcial de los elementos patrimoniales, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos, cuando el contribuyente pruebe que dicha transmisión o traslado afecta solo a alguno o algunos de los elementos patrimoniales.

En los supuestos de pérdida de vigencia contemplados en las letras a), b) y c) de este apartado, las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento deberán ser ingresadas en

el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la pérdida de vigencia del fraccionamiento.

La falta de ingreso en el referido plazo de un mes determinará que se proceda, exclusivamente respecto de las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento, a iniciar el procedimiento de apremio, con su exigencia en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El importe



que se ingrese será aplicado a los últimos vencimientos del fraccionamiento. De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas en dichos plazos, se considerará vencida, en su caso, el resto de deuda fraccionada, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de la misma.

La pérdida de vigencia del fraccionamiento a que se refiere la letra d) de este apartado determinará el vencimiento y exigibilidad de la totalidad de la deuda pendiente en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la misma. La falta de ingreso en el referido plazo determinará el inicio del periodo ejecutivo debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si concurre el supuesto de pérdida de vigencia del fraccionamiento al que se refiere la letra e) de este apartado, se procederá a iniciar el procedimiento de apremio exclusivamente respecto de dicha fracción incumplida, exigiéndose en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido, y el recargo del período ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento



del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

- 7. En el caso de transferencia a España de elementos patrimoniales o del traslado de actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, haya sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.
- 8. No será de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del presente artículo, y por tanto, 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.»

Comentario:

Las únicas modificaciones que el Proyecto prevé a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes¹ (LIRNR) tienen como objetivo la transposición de algunos de los supuestos de imposición en salida ("exit taxation") previstos en la Directiva ATAD².

El artículo 5 de la Directiva ATAD contiene una regulación completa y detallada de las normas mínimas que los Estados Miembros deben incluir en sus impuestos

¹ Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

² Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.



sobre beneficios de las empresas para garantizar que cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal al extranjero quede sujeta a imposición cualquier plusvalía latente.

Nuestras leyes del Impuesto sobre Sociedades como y del IRNR contienen, desde hace años, reglas de imposición de salida. Ahora bien, la Directiva ATAD incluye normas más detalladas, por lo que resulta necesario hacer algunas modificaciones en ambas normas internas.

En concreto, en el ámbito de la LIRNR, el artículo segundo del Proyecto prevé las siguientes modificaciones a la imposición de salida:

- 1. En primer lugar, añade al artículo 18.5 de la LIRNR un tercer supuesto de imposición de salida, que obliga a integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que traslada su actividad al extranjero.
- 2. Modifica el régimen actual de suspensión del gravamen en los supuestos en que el traslado se dirige a otro Estado Miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo. A partir de hora, el máximo beneficio temporal a que tendrá derecho el contribuyente será un pago fraccionado en cinco períodos.
- 3. Finalmente, para aquellos casos en que España sea el Estado de destino de elementos patrimoniales o actividades que hayan sido objeto de imposición de salida en otro Estado Miembro, el valor determinado por el Estado Miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

Nuevo supuesto de imposición de salida (Artículo 18.5 LIRNR)

Empezando por la primera modificación, actualmente el artículo 18.5 LIRNR contempla dos supuestos de tributación de plusvalías latentes de activos afectos a un establecimiento permanente: el cese de actividad o la transferencia al extranjero de elementos patrimoniales. El Proyecto añade una tercera conducta: el traslado al extranjero de la actividad del establecimiento permanente.

Este supuesto está previsto en el artículo 5.1.d) de la Directiva ATAD, siendo la modificación de la LIRNR una adaptación literal a la normativa comunitaria. Ahora bien, en la práctica esta nueva regla complementa, casi solapándose, a otra regla

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

40



ya prevista en el artículo 18.5.b) de la LIRNR: la transferencia al extranjero de elementos afectos a un establecimiento permanente.

Ni la Directiva ATAD ni el Proyecto explican qué supuestos de abuso caen bajo este nuevo supuesto de imposición de salida. En la práctica, será difícil encontrar un ejemplo de traslado de actividad de un establecimiento permanente que no suponga una transferencia de sus elementos afectos. Por definición, un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios y, por ello, el traslado de su actividad al extranjero irá normalmente acompañado de la transferencia de sus activos. También puede haber solapamiento con el supuesto de cese del EP, ya que puede producirse un traslado de la actividad del EP que determine su cese.

Es posible que, al perseguir el "traslado de actividad", el nuevo supuesto de exit tax persiga la misma finalidad que el impuesto "sobre beneficios desviados" o "diverted profit tax" que aprobó el Reino Unido en 2015. Este impuesto surge cuando un grupo multinacional decide desarrollar una actividad desde un territorio ajeno al británico, si lo razonable económicamente hubiera sido hacerlo desde el Reino Unido. Pero, insistimos, la esencia del establecimiento permanente es la realización de una actividad por medio de los elementos patrimoniales que componen un lugar fijo de negocios. Dichos elementos patrimoniales pueden ser intangibles (un fondo de comercio), por lo que el nuevo supuesto de exit tax no parece aumentar de manera real la protección de los intereses de la hacienda pública. Quizás, al referirse al traslado de la actividad la norma busque proyectarse sobre casos de transferencias de funciones y trabajadores al extranjero (previamente afectos al EP) sin que medie traslado de activos, lo cual evidencia la falta de precisión de la expresión utilizada y la necesidad de clarificación de tal elemento del hecho imponible del gravamen de salida.

Como complemento a este nuevo hecho imponible, el Proyecto modifica el artículo 20.2 de la Ley del IRNR estableciendo de manera expresa que el traslado de actividad de un establecimiento permanente supone el cierre de su último período impositivo español.

Fraccionamiento del pago de la imposición de salida (Art 18.6)

La segunda modificación, de gran calado, consiste en sustituir el actual régimen de suspensión de la recaudación de la cuota tributaria que nace en los supuestos de transferencia de activos o traslado de actividad a otro Estado de la UE o del

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

41



Espacio Económico Europeo por un simple fraccionamiento del impuesto, que deberá ser abonado en cinco años.

Así, cuando un establecimiento permanente transfiera activos o traslade su actividad (supuestos previstos en las letras b) y c) del artículo 18.5 LIRNR) a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE³, el contribuyente podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria resultante por quintas partes anuales iguales.

Dicha opción se ejercita en la declaración del impuesto del ejercicio en que se transfieren los elementos patrimoniales o en la que corresponde al período impositivo que concluye con el traslado de actividad. La primera fracción de las cinco debe ingresarse en el plazo voluntario de dicha declaración. Recordemos la importancia que el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria concede al ejercicio en plazo de las opciones tributarias: aquellas que, como este fraccionamiento, se deba ejercitar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse a posteriori, con la única salvedad de que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

Los cuatro plazos anuales restantes devengarán intereses de demora. El Proyecto prevé que, en principio, el contribuyente no deberá prestar garantías de los importes fraccionados. Literalmente, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando la administración tributaria justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

La posibilidad de que un Estado Miembro condicione el aplazamiento de un impuesto de salida sobre personas jurídicas a la constitución de una garantía es conforme, no sólo con el texto de la Directiva ATAD, sino también con el Derecho comunitario primario, como interpretó el TJUE en su sentencia National Grid Industries BV⁴. No obstante, la Directiva ATAD utiliza una expresión que sugiere

³ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas

⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de noviembre de 2011, asunto C-371/10.



una interpretación más estricta respecto de la exigencia de la garantía: "en caso de que exista un riesgo demostrable y real de impago".

El Proyecto no contempla la excepción a la garantía prevista en la Directiva ATAD cuando la legislación permite exigir la deuda a otra entidad vinculada residente. Parece claro que nuestro prelegislador considera que los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria previstos en la Ley General Tributaria no otorgan una protección al erario de alcance equivalente al de una garantía.

El fraccionamiento decae en varias situaciones, alguna de ellas lógicas y ya previstas en otras normas de imposición de salida. Así, la venta de los activos transferidos al extranjero, o el traslado a un tercer estado de la actividad o de los elementos inicialmente afectos al establecimiento permanente español supondrán la obligación del pago inmediato -en el plazo de un mes- de la deuda pendiente. El impago de alguna de las cuatro fracciones anuales diferidas tendrá la misma consecuencia.

La pérdida del beneficio del fraccionamiento tiene mucha menos lógica cuando el contribuyente entra en liquidación o esté incurso en un procedimiento concursal o equivalente. Si bien es cierto que la Directiva ATAD prevé la quiebra o la liquidación como supuestos que habilitan a los Estados Miembros para anticipar el pago de los importes aplazados, no contempla que el concurso de acreedores tenga esa consecuencia. Y, recordemos, que el artículo 658 de nuestra vigente Ley Concursal⁵ establece que los aplazamientos y fraccionamientos de pago de las deudas tributarias vigentes a la fecha de presentación de la solicitud de concurso continuarán surtiendo plenos efectos. No sabemos qué eficacia tendrá en la práctica esta extralimitación, pero parece claro que negar efectos a un fraccionamiento tributario concedido antes de la solicitud de concurso va más allá de la norma comunitaria y es contrario a nuestros principios generales de protección de acreedores en crisis.

Valor fiscal de elementos con destino a España (artículo 18.7 LIRNR)

Como tercera y última modificación de la Ley del IRNR se incorpora un nuevo apartado 7 al artículo 18, por le cual, el Proyecto obliga a España, cuando sea el Estado Miembro de destino de elementos o actividad de un establecimiento

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios 43

-

⁵ Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.



permanente originario de otro Estado Miembro a conceder valor fiscal al importe que haya sido utilizado por el otro Estado origen para fijar su imposición de salida. Esta previsión, exigida por la Directiva ATAD, es una norma técnica para evitar la doble imposición que siempre ha estado presente en los trabajos de las instituciones comunitarias⁶ sobre los impuestos de salida. Como excepción, dirigida a evitar la importación de pérdidas irreales, España no aceptará dicho valor fijado en el Estado Miembro de origen en la medida en que sea superior al valor de mercado.

Elementos transferidos al extranjero en el marco de financiaciones (artículo 18.8 LIRNR).

Finalmente, siguiendo el mandato de la Directiva ATAD, el Proyecto incorpora un nuevo apartado 8 al artículo 18 LIRNR, por el cual se libera de la imposición de salida a los elementos que se transfieren al extranjero en el marco de financiaciones, entrega de garantías, para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez. Esta exclusión está condicionada a que se prevea el retorno a territorio español para afectarse a la actividad del establecimiento permanente en el plazo máximo de un año. Aunque ni la Directiva ni el Proyecto justifican esta excepción, parece lógico entender que está vinculada al marco comunitario de concesión y ejecución de garantías financieras⁷, cuyo objeto fundamental es mejorar la financiación empresarial simplificando la creación y ejecución de acuerdos de compensación contractual y garantías de carácter financiero.

⁶ Veáse, por ejemplo, la Comunicación de la Comisión de 19.12.2006 «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros» [COM (2006) 825 final - no publicada en el DO] o la Resolución del Consejo de 2.12.2008 sobre la coordinación en materia de imposición de salida (2008/C 323/01)

⁷ Directiva 2002/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de junio de 2002 sobre acuerdos de garantía financiera (DO L 168 de 27.6.2002, p. 43), transpuesta en España mediante el Real Decreto-ley 5/2005, de 11 de marzo, de reformas urgentes para el impulso a la productividad y para la mejora de la contratación pública.



Artículo tercero. Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica la letra h) del apartado 2 del artículo 14, que queda redactada de la siguiente forma:

→ Efectos desde la entrada en vigor de esta Ley (Apartado d) de la Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor).

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 14. Imputación temporal.	Artículo 14. Imputación temporal.
1. Regla general.	1. Regla general.
Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:	Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:
a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.	a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.
b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.	b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.
No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.	No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.



- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial
- 2. Reglas especiales.
- a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.
- b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurran las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.
- La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.
- c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado.
- d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba,

- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.
- 2. Reglas especiales.
- a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.
- b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurran las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.
- La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.
- c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado.
- d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba,



total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

- e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.
- f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.
- g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.3

total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

- e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.
- f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.
- g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- «h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo



de esta Ley, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos.

No resultará de aplicación esta regla especial de imputación temporal en aquellos contratos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

- B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:
- a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, o amparadas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985.
- b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
- La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

25.3 de esta Ley, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos.

No resultará de aplicación esta regla especial de imputación temporal en aquellos contratos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.
- B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:
- a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, o amparadas por la Directiva 2009/65/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009.
- b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
- determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para activos eleair los con sujeción, generales únicamente, а criterios predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.



La inversión de las provisiones deberá efectuarse 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, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

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 5 de marzo, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las

La inversión de las provisiones de cada conjunto de activos deberá efectuarse en activos que cumplan las normas establecidas en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras. En ningún caso podrá tratarse de bienes inmuebles o derechos reales inmobiliarios.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión



distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere este párrafo h) deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

- i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
- 1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la

colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere este párrafo h) deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.»

- i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
- 1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley



disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

- I) Las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- 3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de

22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

- I) Las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- 3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de



residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

Comentario:

Se trata de una mera reforma de las normas comunitarias de referencia.

Dos. Se modifica el artículo 36, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Efectos desde la entrada en vigor de esta Ley (Apartado d) de la Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor).

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA



Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

«Artículo 36. Transmisiones a título

Cuando la adquisición o la transmisión

hubiera sido a título lucrativo se aplicarán

lucrativo.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.»

Comentario:

La medida introducida supone una importante penalización a transmisión de negocios familiares a través de la institución de los pactos sucesorios, previstos en la legislación civil de diversas CCAA. La transmisión se entiende realizada a efectos de "sucesión" por lo que existe una actualización de valor del negocio sobre el que se aplica la bonificación por transmisión "mortis causa" del negocio empresarial, lo que permite una reducción en el ISD. No obstante, la DGT ya había intentado limitar estos efectos a través de las contestaciones a las Consultas V1788-20, V1790-20 y V1792-20. La realidad es que la mayoría de CCAA han establecido sus propias reducciones, que siguen siendo aplicables frente a la doctrina administrativa, como Galicia.



Con el párrafo introducido, si el "heredero" transmite el negocio antes del fallecimiento del causante pierde la actualización de valor llevada a cabo a través del ISD y se subroga en la fecha y valor de adquisición del primigenio titular, con los problemas de valoración que ello puede conllevar. Desde luego, la introducción de este precepto es un claro ataque a la competencia normativa de las CCAA en materia de tributos cedidos, en especial el ISD, así como una flagrante vulneración del artículo 6.4 de la propia LIRPF, ya que la renta puesta de manifiesto en la transmisión habrá tributado previamente en el ISD. Desde luego, el precepto podría dar lugar a una situación de doble imposición y al planteamiento de posibles recursos de inconstitucionalidad.

Por último, la medida se pretende que entre en vigor de manera inmediata, afectando a las transmisiones que ya han tributado en el ISD, sin que se introduzca ninguna medida de corrección, lo que también puede vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Por lo anterior, se propone eliminar la modificación del citado artículo 36 del texto del Proyecto de Ley.

De no prosperar esta propuesta, como alternativa a la total supresión, se propone que los efectos de esta medida se limiten a las transmisiones que el beneficiario pueda efectuar en favor de terceros en los 4 años siguientes a la adquisición a través de pacto sucesorio.

Tres. Se modifica el artículo 91, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Efectos desde la entrada en vigor de esta Ley (Apartado d) de la Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor).

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 91. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.	«Artículo 91. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.
1. Los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:	1. Los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:
a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre	a) Que por sí solos o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

54



Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

esta ultima.

El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la

entidad.

- b) 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 al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.
- 2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas la de transmisión participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en las Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

- b) 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 al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.
- 2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en las



restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella.

Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas 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.

La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente.

- 3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:
- a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.
- b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de esta Ley.

restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella.

Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas 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.

La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente.

- 3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:
- a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.
- b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de esta Ley.



No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

- 1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.
- 2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- 3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
- 4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en la letra g).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra g), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

- c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

- 1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.
- 2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- 3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
- 4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra i) cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

- c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, que tengan tal consideración con arreglo a



los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de esta Ley.

- e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.
- f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra g) cuando más del 50 por ciento de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras,

lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de esta ley.

- e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.
- f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.
- g) Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).
- h) Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.
- i) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra cuando al menos dos tercios de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de



aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. No se imputarán las rentas previstas en las letras b) y e) anteriores, en el supuesto 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 disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4. Ocho. Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

5. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas a que se refiere la letra g) de dicho apartado que se imputarán en su totalidad.

prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente.

No obstante, se imputarán en todo caso las rentas a las que se refiere la letra i) del apartado 3 sin perjuicio de que, asimismo,



No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 y 3 se imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

6. Estarán obligados a la imputación prevista en este artículo los contribuyentes comprendidos en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

- 7. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.
- 8. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en las

sean tomadas en consideración a efectos de determinar la suma a la que se refiere el párrafo anterior.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

5. Estarán obligados a la imputación prevista en este artículo los contribuyentes comprendidos en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto. Las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 y 3 se imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

- 6. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.
- 7. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Ley



restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

9. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

10. Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos participaciones en beneficios. sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos

del Impuesto sobre Sociedades y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible.

A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

8. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

9. Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos participaciones en beneficios. conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos



impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

- 11. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra a) del apartado 2 de la disposición transitoria décima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.
- 12. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en este artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:
- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores y lugar del domicilio fiscal.
- c) Balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.
- d) Importe de la renta positiva que deba ser imputada.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva

impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

- 10. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra a) del apartado 2 de la disposición transitoria décima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.
- 11. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:
- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores y lugar de su domicilio fiscal.
- c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.
- d) Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.



que deba ser imputada.

- 13. Cuando la entidad participada sea residente en países o territorios considerados como paraísos fiscales o en un país o territorio de nula tributación se presumirá que:
- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
- b) Las rentas de la entidad participada reúnen las características del apartado 3 de este artículo.
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.

- 14. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.
- 15. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas, o se trate de una institución de inversión colectiva, regulada 2009/65/CE Directiva 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, distintas de previstas en el artículo 95 de esta Ley,

- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación.
- 12. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, se presumirá que:
- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
- b) Las rentas de la entidad participada reúnen las características del apartado 3 de este artículo
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.

- 13. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.
- 14. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente 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 o se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE 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



constituida y domiciliada en algún Estado	valores mobiliarios, distintas de las
miembro de la Unión Europea.	previstas en el artículo 95 de esta Ley,
	constituida y domiciliada en algún Estado
	miembro de la Unión Europea.»

Comentario:

La medida penaliza la tenencia de sociedades holding fuera del territorio de la Unión Europea, habrá que tener cuidado con el Brexit y posibles entidades radicadas en Reino Unido.

La inclusión de un nuevo apartado h) "Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo."

Nos parece que puede generar una considerable conflictividad por tratarse de conceptos jurídicos indeterminados en los que se introduce una importante dosis de subjetividad en su aplicación. Además, lo consideramos innecesario, pues ya existe un régimen especial para las operaciones vinculadas y de la realización de operaciones con paraísos fiscales, que puede corregir con total garantía cualquier acción fraudulenta de los contribuyentes.

Cuatro. Se modifican la letra a) del apartado 1 y la letra a) del apartado 2 del artículo 94, que quedan redactadas, respectivamente, de la siguiente forma:

→ Tendrá efectos desde 1 de enero de 2022 (Apartado c) de la Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor).

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 94. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.	Artículo 94. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.
1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:	1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:
a) Las ganancias o pérdidas patrimoniales	«a) Las ganancias o pérdidas



obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión participaciones 0 acciones instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia 0 pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

- 1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.
- 2.º En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.

patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso \circ participaciones transmisión de \circ acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones \circ participaciones instituciones en de inversión colectiva, procederá no computar la ganancia 0 pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

- 1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.
- 2.º En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.



El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de este párrafo a) no resultará de aplicación cuando, cualquier medio, se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva. Tampoco resultará de aplicación citado régimen diferimiento cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto en el artículo 49 del Reglamento de la Lev 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva. aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

- b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva.
- c) En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.

Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de este párrafo a) no resultará de aplicación cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva. Tampoco resultará de aplicación el citado régimen diferimiento cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto 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.»

- b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva.
- c) En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.

Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se



considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3. a) de esta Ley, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento capital del mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión en el primer párrafo de la letra e) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley.

- d) En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1.e) de esta Ley.
- 2. a) El régimen previsto en el apartado 1 de este artículo será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE 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, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta Ley, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España.

considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3. a) de esta Ley, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión en el primer párrafo de la letra e) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley.

- d) En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1.e) de esta Ley.
- 2. «a) El régimen previsto en el apartado 1 de este artículo será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y determinados administrativas sobre organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta Ley, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España.



Para la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1.a) se exigirán los siguientes requisitos:

- 1.º La adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se realizará a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- 2.º En el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación previstos en el apartado 1.a).2.º anterior se entenderá referido a cada compartimento o subfondo comercializado.

b) Lo dispuesto en las letras c) y d) del apartado 1 se aplicará a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades

Para la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1.a) se exigirán los siguientes requisitos:

- 1.º La adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se realizará a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- 2.º En el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación previstos en el apartado 1.a).

 2.º anterior se entenderá referido a cada compartimento o subfondo comercializado.
- 3.º Que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva análogas a los fondos de inversión cotizados o sociedades del mismo tipo previstos en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.»
- b) Lo dispuesto en las letras c) y d) del apartado 1 se aplicará a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones: en todo caso resultará de



amparadas por la Directiva 2009/65/CE 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.

3. La determinación del número de socios y del porcentaje máximo de participación en el capital de las instituciones de inversión colectiva se realizará de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca. A estos efectos, la información relativa al número de socios, a su identidad y a su porcentaje de participación no tendrá la consideración de hecho relevante.

aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE 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.

3. La determinación del número de socios y del porcentaje máximo de participación en el capital de las instituciones de inversión colectiva se realizará de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca. A estos efectos, la información relativa al número de socios, a su identidad y a su porcentaje de participación no tendrá la consideración de hecho relevante.

Comentario:

El punto 4 del artículo 3 del Proyecto de Ley modifica dos apartados del artículo 94 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a la tributación de los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), en particular:

- El apartado 1.a) que regula las normas generales relativas a la tributación de los socios o partícipes de las IIC.
- El apartado 2.a), que establece dicha tributación en el supuesto de las IIC reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 (IIC extranjeras armonizadas), constituidas y domiciliadas en un estado miembro de la Unión Europea (excepto en paraísos fiscales) e inscritas en el registro especial de la CNMV a efectos de su comercialización por Entidades residentes en España.

El vigente artículo 94.1.a) excluye de manera expresa del régimen de diferimiento a las inversiones en fondos y sociedades de inversión cotizados españoles (ETF), manteniéndose esta limitación en el mencionado Proyecto de Ley. La única modificación que encontramos en este apartado es que ahora se hace referencia al nuevo Reglamento de la Ley 35/2003 de IIC (Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio), de modo que la referencia realizada al artículo 49 del anterior Reglamento se efectúa



al artículo 79 del nuevo Reglamento, en el que se regulan los fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas.

En cuanto al artículo 94.2.a), la modificación se refiere a la aplicación del régimen de diferimiento a los ETF extranjeros.

La Dirección General de Tributos (DGT) en su consulta vinculante V4596-16, de 27 de octubre de 2016, aclaró en qué supuestos era aplicable el régimen de diferimiento a los ETF extranjeros armonizados.

Según el criterio de la DGT:

- Los ETF extranjeros comercializados en España mediante su negociación en la bolsa española quedan igualmente excluidos del régimen de diferimiento, así como de la obligación de practicar retención.
- Los ETF extranjeros cotizados en bolsas europeas, cuya comercialización en España se realice a través de entidades financieras con las que la entidad gestora haya suscrito contratos de comercialización, pueden aplicar el régimen de traspasos. Estando las ganancias patrimoniales obtenidas sujetas a retención o ingreso a cuenta, que deberá practicar la entidad comercializadora.

El Proyecto de Ley incluye en el apartado 2.a), un subapartado 3° el cuál homogeneiza el tratamiento de las inversiones en ETF extranjeros comercializados por Entidades residentes en España al de los españoles, estableciendo la no aplicación del régimen de diferimiento a los ETF extranjeros, independientemente del mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia. Es decir, 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 particular y como valoración general del criterio escogido por el legislador al restringir los diferimientos, consideramos que, dado que la razón por la que se deniega el diferimiento en la tributación es la falta o pérdida de control por parte de las autoridades fiscales españolas, quizá sería más efectivo mantener el diferimiento en la tributación, supeditado a un sistema de comunicación a la Administración tributaria por parte del propio contribuyente. En otras palabras, que el diferimiento pueda mantenerse si el propio contribuyente comunica el traspaso de los activos a la Administración. De este modo, se mantiene una fiscalidad favorable al ahorro particular y en un entorno de globalización constante, penalizando únicamente a aquellos contribuyentes que no colaboren mediante la citada comunicación.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

70



Cinco. Se añaden los apartados 6 y 7 a la disposición adicional decimotercera, que quedan redactados de la siguiente forma:

→ Efectos desde la entrada en vigor de esta Ley (Apartado d) de la Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor).

Disposición adicional decimotercera. Obligaciones de información.

- 1. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las sociedades de inversión, a las entidades comercializadoras en territorio español de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en España o en el
- extranjero, y al representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones sobre acciones o participaciones de dichas instituciones, incluida la información de que dispongan relativa al resultado de las operaciones de compra y venta de aquéllas.
- 2. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.
- 3. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información en los siguientes supuestos:
- a) A las entidades aseguradoras, respecto de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que comercialicen, a que se refiere el artículo 51 de esta ley.
- b) A las entidades financieras, respecto de los planes individuales de ahorro sistemático que comercialicen a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley, o de las rentas vitalicias aseguradas previstas en el artículo 38.3 de esta Ley.
- c) A la Seguridad Social y las mutualidades, respecto de las cotizaciones y cuotas devengadas en relación con sus afiliados o mutualistas.
- d) Al Registro Civil, respecto de los datos de nacimientos, adopciones y fallecimientos.



- e) Las entidades que comercialicen los contratos regulados en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley.
- f) A las Comunidades Autónomas y al Instituto de Mayores y Servicios Sociales, respecto de las personas que cumplan la condición de familia numerosa y de los datos de grado de discapacidad de las personas con discapacidad.
- 4. Los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, a suministrar a la Administración tributaria la identificación de la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades o puestas por ellas a disposición de terceros, con independencia de la modalidad o denominación que adopten, incluso cuando no se hubiese procedido a la práctica de retenciones o ingresos a cuenta. Este suministro comprenderá la identificación de los titulares, autorizados o cualquier beneficiario de dichas cuentas.
- 5. Las personas que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, intervengan en la formalización de las aportaciones a los patrimonios protegidos, deberán presentar una declaración sobre las citadas aportaciones en los términos que reglamentariamente se establezcan. La declaración se efectuará en el lugar, forma y plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.
- «6. Las 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, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad, vendrán obligadas a suministrar a la Administración tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, información sobre la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas. Este suministro comprenderá información sobre 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.
- 7. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que 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, o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, vendrán obligados, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a comunicar a la Administración tributaria las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

72



las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación.

La misma obligación anterior tendrán las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.»

Comentario:

Se introduce una medida de control de las criptomonedas que, previsiblemente, tendrá un alcance limitado, ya que la mayoría de operadores en este sector ni están radicados en territorio español, ni cuentan con establecimiento permanente en el mismo, además, no debe olvidarse que son operaciones *on line* con fácil deslocalización.

Sí puede tener relevancia el último párrafo del apartado 7, que pretende someter a estos deberes de información a aquellas empresas que recurran a ICOS como fuente de financiación de proyectos, algo muy habitual en empresas de sector tecnológico. No obstante, consideramos que se debería haber diferenciado en función del tipo de tokens ofrecidos, ya que no son lo mismo los de valor que los de utilidad, estos últimos tienen una naturaleza más aproximada a la compra anticipada de un producto/servicio, por lo que no deberían estar sometidos a obligaciones de información previstas para los activos transmisibles.

Seis. Se añade una disposición transitoria trigésima sexta, que queda redactada de la siguiente forma:

→ (Tendrá efectos desde 1 de enero de 2022 (Apartado c) de la Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor).

«Disposición transitoria trigésima sexta. Aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2022.

El requisito establecido en el número 3.º de la letra a) del apartado 2 del artículo 94 de esta Ley no será de aplicación a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva a que se refiere dicho número 3.º adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2022 y no cotizadas en bolsa de valores española,

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva previstas en el citado número 3.º»

Comentario:

Esta disposición transitoria es aplicable a aquellos contribuyentes que adquieran o hayan adquirido, con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación de los artículos 3.4 y 3.6 del Proyecto de Ley (1-1-2022), ETF extranjeros que coticen en una bolsa extranjera y que se comercialicen en España y que por tanto, con la normativa actual, pueden aplicar el régimen de diferimiento, estableciendo que lo podrán seguir aplicando a partir de 1-1-2022, siempre que el importe obtenido del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones en IIC previstas en el citado número 3 del artículo 94 2.a) de la Ley del IRPF.

Artículo cuarto. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

Uno. Se modifica el artículo 9, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA			
Artículo 9. Base imponible.	«Artículo 9. Base imponible.			
Constituye la base imponible del Impuesto:	1. Constituye la base imponible del impuesto:			
a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.	a) En las transmisiones "mortis causa", el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.			
b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos	b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos			



minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

- c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.
- 2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.



4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

Cuando los obligados tributarios soliciten rectificación una de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de



reclamaciones económicoadministrativas.»

Dos. Se modifica el artículo 12, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 12. Cargas deducibles.

Del valor real de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

«Artículo 12. Cargas deducibles.

Del valor de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones. sin que merezcan consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.»

Tres. Se modifica el artículo 16, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Sección 3.ª Normas especiales para transmisiones lucrativas «inter vivos»

Artículo 16. Cargas deducibles.

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, del valor real de los bienes y derechos adquiridos se deducirán las cargas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 12 de esta Ley

Sección 3.ª Normas especiales para transmisiones lucrativas «inter vivos»

«Artículo 16. Cargas deducibles.

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, del valor de los bienes y derechos adquiridos se deducirán las cargas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 12 de esta Ley.»



Cuatro. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 18, que quedan redactados de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Seccion 4.ª Comprobación de valores

Artículo 18. Normas generales

- 1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.
- 2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.
- Si el valor al que se refiere el párrafo anterior no hubiera sido comunicado, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión.
- 3. Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.
- 4. No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Seccion 4.ª Comprobación de valores

Artículo 18. Normas generales

- «1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.
- 2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.
- Si el valor al que se refiere el párrafo anterior no hubiera sido comunicado, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión.»
- 3. Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.
- 4. No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.



Cinco. Se modifica el artículo 30, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 30. Acumulación de donaciones.

1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

- 2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.
- 3. A estos efectos, se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables anteriores y la de la adquisición actual.

- «Artículo 30. Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios.
- 1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorquen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.
- 2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor mortis causa, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.
- 3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual.»



Seis. Se modifica el apartado uno de la disposición adicional segunda, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

- 1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:
- a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, contribuyentes tendrán derecho a aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.
- b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no

Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

«Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

- 1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:
- a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.
- b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no



residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

- c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.
- c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.
- d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.
- d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados fuera de España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.
- e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.
- e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.



- 2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
- 3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:
- 1.° Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.
- 2.° Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaraciónliquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se

- 2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
- 3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:
- 1.° Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.
- 2.° Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.»

Dos. Regulación de la declaraciónliquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se



contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Comentario:

Las modificaciones que se proponen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se limitan a tres aspectos fundamentalmente: la modificación del concepto de valor a efectos de determinar la base imponible, la incorporación a las reglas de acumulación de donaciones y sucesiones de los pactos sucesorios y, finalmente, la equiparación del tratamiento fiscal a todos los no residentes, adecuándola a la jurisprudencia europea.

1.- Modificación de las referencias al valor real.

- a) Las modificaciones de los artículos 9,12, 16 y 18 eliminan el concepto del "valor real" como medida de determinación de la base imponible, sustituyéndolo por valor, que se define en el nuevo apartado 2 del artículo 9. La modificación de la referencia al artículo 52 al 57 en el artículo 18 es una modificación técnica para referirse a la LGT del 2003.
- b) Se añade un apartado 2 al artículo 9, donde se define el concepto de valor. Es aquí donde se produce el cambio más significativo del proyecto de ley, al fijar como base imponible del impuesto, en el caso de inmuebles, el valor de referencia definido en la Ley del Catastro Inmobiliario.

El principio general de determinación de la base imponible es el valor de mercado, excepto que exista regla especial o que el valor declarado sea superior.

Se define el valor de mercado como el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

Se establece una regla especial en el caso de bienes inmuebles: el valor será, obligatoriamente, el valor de referencia del catastro inmobiliario, salvo que el valor declarado sea mayor. Si no existe valor de referencia, será la base imponible el mayor valor entre el valor declarado o el valor de mercado.

c) Valoración de la propuesta de establecer una regla especial en el caso de bienes inmuebles.

En primer lugar, ¿por qué es obligatorio el valor de referencia? Debería configurarse como un valor aceptado por la administración y no como un valor obligatorio derivado de unos módulos establecidos por el catastro. El problema es que la valoración de

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



los inmuebles no depende exclusivamente de la zona y de la media de los precios de operaciones habidas en un periodo.

En segundo lugar, esta propuesta puede ser contraria al principio de capacidad económica, al establecer una base que puede ser superior al valor real del inmueble concreto.

En tercer lugar, esta propuesta choca con el principio de reserva de ley, ya que deja la determinación de una parte de la base imponible del impuesto, cuando no la totalidad, a la aplicación de unas reglas que no están determinadas por Ley – ni tan siquiera por reglamento, sino por un órgano administrativo como es una Dirección General.

En cuarto lugar, crea inseguridad jurídica: al ciudadano "de a pie" no le resultará nada fácil entender cómo se ha llegado a ese valor por parte de la Dirección General del Catastro.

En quinto lugar, esta propuesta genera muchas dudas en cuanto al procedimiento.

La Impugnación del valor de referencia sólo puede realizarse en el momento del recurso contra la liquidación o en la solicitud de la rectificación de la autoliquidación del impuesto. ¿Por qué no en fase de alegaciones? La impugnación del valor de referencia a partir del momento en que existe un acto administrativo de liquidación implica tener que hacer frente al pago de la deuda o tener que garantizar su pago.

No queda claro que papel juega la tasación pericial contradictoria establecida en la LGT.

Tampoco se regula ni se menciona la obligación establecida por los Tribunales de examinar visualmente el inmueble.

Respecto de la forma de impugnación, el recurso debe presentarse ante el órgano que ha realizado el acto administrativo, con toda la prueba con la que intente valerse. La administración enviará el recurso y la prueba a la Dirección General del Catastro quien emitirá un informe preceptivo y vinculante. La Administración tributaria es la competente para resolver.

Respecto del plazo de duración, nada se regula. Entendemos que seguirá siendo de seis meses.

Finalmente, esta regulación va a tener incidencia en otros ámbitos no tributarios. Si el valor de referencia no coincide con el valor de mercando, puede haber diferencias importantes en, por ejemplo, una partición hereditaria si los herederos realizan una partición en base a unos valores de mercado. Esto podría conllevar que la Administración Tributaria pudiera considerar que hay excesos de adjudicación en favor de algún heredero, haciéndole tributar por el citado exceso.

2.-Acumulación de donaciones

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



La finalidad de la modificación es incorporar en las reglas de acumulación, además de las donaciones y otras transmisiones intervivos equiparables efectuadas en los 3 o 4 años anteriores, según se trate de acumulación a donaciones o acumulación a sucesiones, las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios.

Se refiere la normativa a los pactos sucesorios de presente, es decir, aquellos en los que la entrega se produce en el momento del pacto y no en el momento de la muerte.

Así se modifica la acumulación a donaciones: para determinar la cuota tributaria de la donación actual, se aplicará a la donación actual, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica correspondiente a la suma de las donaciones, transmisiones intervivos equiparables y adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas durante el plazo de tres años a contar desde la fecha de cada una.

También la acumulación a herencias: Se acumularán a la herencia, las donaciones, transmisiones intervivos equiparables y las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, producidas dentro de los cuatro años anteriores a la defunción.

En el punto 3 del artículo 30 se dice que para hallar la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas se sumarán las bases de las donaciones, transmisiones intervivos equiparables, herencia, legados o cualesquiera otros títulos sucesorios anteriores.

Hablar en este párrafo de herencias y legados anteriores puede llevar a confusión, pues el artículo 30 está pensando en la acumulación de negocios efectuados con anterioridad, pero a través de negocios "inter vivos" (donaciones) o "mortis causa" (pactos sucesorios) que no sean precisamente la herencia o los legados, aunque la interpretación correcta es que la acumulación se debe producir cuando existe identidad de personas: los donantes y causantes tienen que ser las mismas personas y los donatarios y beneficiarios de la herencia, también.

3.- Adecuación del impuesto a la sentencia TJUE de 3-9-2014

Se equipara a todos los no residente el tratamiento de la tributación en el ISD, tanto si son residentes de la UE, residente de EEE o residente en cualquier otro estado.

Artículo quinto. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.



Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el apartado uno del artículo 10, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 10. Bienes Inmuebles.

Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. 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.

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según la siguientes reglas:

- a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.
- b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de

Artículo 10. Bienes Inmuebles.

Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

«Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.»

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según la siguientes reglas:

- a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.
- b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de



los	certificados	u	otros	títulos	los	certificados	u	otros	títulos
representativos de los mismos.					repre	esentativos de lo	s mi	smos.	

Dos. Se modifica el artículo 17, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 17. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias.

Uno. Los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

uno. Los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

temporales o vitalicias.

«Artículo 17. Seguros de vida y rentas

No obstante, en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.

Dos. Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles inmuebles. О deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones **Patrimoniales** Actos Jurídicos Documentados.

Dos. Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles inmuebles. deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones **Patrimoniales** Actos Jurídicos ٧ Documentados.

No obstante, cuando se perciban rentas, temporales o vitalicias, procedentes de un seguro de vida, estas se computarán por el valor establecido en el apartado Uno de este artículo en la base imponible del perceptor.»

Comentario:



Se modifica el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto del Patrimonio (LIP) que regula la determinación de la base imponible correspondiente a los bienes inmuebles mediante la inclusión en el texto del Proyecto de Ley de una nueva magnitud para establecer su valor.

Hasta la fecha los bienes inmuebles se deben valorar por el valor mayor de los tres siguientes valores: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición.

La novedad que incluye el texto del Anteproyecto de Ley es la inclusión del concepto de "<u>valor determinado por la Administración"</u>. Se trata de una inclusión para intentar la aproximación al valor de mercado que hasta la fecha consideran en la Secretaria de Estado de Hacienda no se había logrado establecer.

La encomienda para la determinación del referido valor de mercado se atribuye a la Dirección General del Catastro para que dentro de las atribuciones que tiene conforme a la Ley del Catastro Inmobiliario (LCI) publique las referidas valoraciones a la fecha de devengo del impuesto. Si no estuviera publicado dicho valor en la fecha del devengo será el sujeto pasivo quien debe acreditar el valor de mercado del inmueble por cualquier medio admisible en derecho.

Entendemos que cabe prueba en contrario a dicho "valor determinado" conforme con el tenor del informe de la Memoria elaborada por parte de la Secretaria de Estado de Hacienda. Es decir, el sujeto pasivo podrá en su caso acreditar la discrepancia con el referido "valor determinado". Sin perjuicio de la previsión de cierre del artículo 57. 1 LGT relativa a la tasación pericial contradictoria.

Esta previsión de ampliación de los criterios para la valoración de la base imponible en el IP tiene tres consecuencias:

- a) Una subida oculta del Impuesto sobre el Patrimonio al obligar en fecha del devengo a actualizar el valor de los inmuebles del patrimonio del sujeto pasivo determinado conforme con las tablas del catastro conforme con una suerte de "valor real" determinada por el Catastro.
- b) Un coste adicional para valorar regularmente los inmuebles en el supuesto de que se esté en desacuerdo con dicho valor publicado "estándar".
- c) Una litigiosidad creciente derivada de comprobaciones administrativas discordantes con los valores declarados por el sujeto pasivo y sus consiguientes REA.

La gran duda es si dicho valor se actualizara anualmente o permanecerá constante y si el sujeto pasivo deberá actualizar al alza o a la baja dicho valor con tasaciones privadas anticipándose a las comprobaciones de la Administración.

En definitiva, la inclusión del concepto "<u>valor determinado por la Administración</u>" supone una subida de valor de los inmuebles amparada en valoraciones que volverán a realizarse de forma global y no singularizada y en todo caso sin motivación alguna

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



ya que no se prevé en la LCI la revisión de los valores singulares de cada vivienda. Se volverán a amparar valoraciones colectivas y sin motivación ni individualización. En definitiva, una vuelta de tuerca a la seguridad jurídica.

A nuestro juicio, esta propuesta de modificación viene motivada por la STS de 23 de mayo de 2018 y de la necesidad de parar el aluvión de sentencias perdidas anteriormente por parte de las Administraciones tributarias de las CCAA.

En su día la Administración creyó otorgar seguridad jurídica a las CCAA con la reforma de la LGT incluyendo en su artículo 57.1 b) una previsión para que se admitiera como medio de comprobación de prueba del valor **declarado el de** "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal". De ese modo, se evitaba el trabajo de singularizar las valoraciones reales de los inmuebles y se cerraba en falso una puerta.

El Tribunal Supremo en dos Sentencias de 6 de abril de 2017 (recursos 888/2016 y 1183/2016) ratificó los criterios establecidos en el artículo 57 LGT.

Sin embargo, las comprobaciones de valores avaladas a través de este criterio fueron cayendo una a una, de forma que el artículo 57 LGT no daba la suficiente cobertura legal para que la Administración defendiera sus comprobaciones, como estableció la STS de 23 de mayo de 2018 al concluir muy sucintamente que el método previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT, valor catastral por coeficiente, no es válido para los impuestos patrimoniales en los que la base imponible está determinada por su valor real. Es decir, no determina el valor real en modo alguno.

Pero en la misma Sentencia el voto particular del Magistrado Don Nicolás Maurandi Guillen anticipa los motivos que la Secretaria de Estado de Hacienda parece querer utilizar para justificar su propuesta de modificación, al desgranar en su voto particular los motivos por los que fundamenta que el valor real por índices es un valor valido y protector de los derechos de los contribuyentes. Afirmando que el valor medio de mercado y que el sistema de los módulos aplicados al valor catastral es más garantista que el valor de mercado entre partes independientes. Este es el argumento que ahora usa la Administración tributaria, en el anteproyecto de ley, para defender que pueda utilizarse dicha referencia en todos los tributos patrimoniales.

Olvida el prelegislador, a nuestro juicio, indicar que dicha valoración estandarizada no individualiza los valores y que, en definitiva, si de verdad se quiere acudir a un valor de mercado se debe determinar por el valor de tasación efectiva de los inmuebles, aspecto este para el que nuestra Administración no está preparada. Desde luego, en cualquier caso, consideramos que este valor debería ser tratado como una presunción *iuris tantum* que admita prueba en contrario, no hacerlo así sería una clara vulneración de los principios constitucionales del artículo 31 CE y claros ejemplos cercanos tenemos en su reciente doctrina.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



Por otro lado, se modifica el artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto del Patrimonio (LIP) que regula valoración, a efectos del mencionado concepto impositivo, de los seguros de vida y rentas temporales o vitalicias.

En el supuesto de los seguros de vida, el mencionado artículo 17 de la LIP establece que, se "computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto".

Por su parte, la modificación propuesta establece que:

"No obstante, en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador".

Es decir, si el seguro se configura de forma tal que, el tomador renuncia al derecho de rescate de la prima, dicho seguro formará parte de la base imponible del tributo.

Consideramos que esta modificación no resulta acorde ni con la finalidad del Impuesto sobre el Patrimonio, ni con el principio de capacidad económica.

En efecto no responde a la finalidad del tributo pues, de acuerdo con la exposición de motivos de la propia Ley 19/1991, el hecho imponible recae sobre "la titularidad de bienes y derechos", en el propio art. 3 de la citada norma establece que "constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto".

En este sentido, debe recordarse que la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, en relación con los seguros de vida, en el artículo 87 establece que:

"El tomador del seguro puede revocar la designación del beneficiario en cualquier momento, mientras no haya renunciado expresamente y por escrito a tal facultad. La revocación deberá hacerse en la misma forma establecida para la designación.

El tomador perderá los derechos de rescate, anticipo, reducción y pignoración de la póliza si renuncia a la facultad de revocación."

Esta posibilidad está presente tanto en la legislación española como en la europea, pues presenta multitud de ventajas y utilidades en otros ámbitos del derecho (mercantil, civil, financiero...) como son la garantía del cumplimiento de obligaciones, soluciones relacionadas con el derecho de sucesiones, separación de riesgos, etc.

Como se desprende del artículo 87 de la LCS transcrito, el régimen jurídico del contrato de seguro de vida, configura la renuncia al derecho de revocación de designación del beneficiario, como un auténtico acto de disposición que produce en el patrimonio del tomador una auténtica pérdida de derechos, pues no podrá, evidentemente, rescatar, pero tampoco, el ofrecer dicho activo como garantía, modificar las condiciones, etc., es decir, el tomador pierde los derechos sobre el contrato de seguro.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



Tanto es así que la Dirección General de Tributos ha reconocido de forma clara y reiterada en el tiempo que, en los supuestos de renuncia a la facultad de revocación, el valor de rescate del seguro de vida no forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del tomador, pues, efectivamente, con dicha renuncia éste pierde todo derecho sobre la recuperación del patrimonio que constituye el seguro de vida (valor de rescate). Así, y a modo de ejemplo, podemos citar la contestación vinculante número V2187-05, de 26 de octubre de 2005:

"En consecuencia, en tales supuestos y para los devengos posteriores del Impuesto sobre el Patrimonio no procederá la tributación del seguro ni para el tomador ni para el beneficiario, en este último caso en tanto se trate de un derecho sujeto a condición suspensiva de producirse el fallecimiento en el seguro de vida entera, o el fallecimiento o la supervivencia en el mixto temporal."

En el mismo sentido la 1597-02, V1302-05, V0136-06, V0137-06, entre otras.

Las contestaciones de la DGT responden a la lógica de lo comentado anteriormente, esto es, que, en los supuestos de renuncia al citado derecho de revocación, de acuerdo con la normativa del contrato de seguro aludida, el mencionado contrato carece de valor económico para el tomador.

Ahora bien, la reforma puede deberse a algunas interpretaciones jurisprudenciales, como las contenidas en dos sentencias del TSJ de Madrid de 15 de enero y 11 de mayo de 2016 que, remitiéndose a otra de 2014, analizan dos resoluciones del TEAR de Madrid que desestiman sendas REA contra liquidaciones de la CCAA de Madrid en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) a contribuyentes que no habían declarado cantidad alguna por seguros de vida, en los que el tomador renunciaba de manera irrevocable al derecho de rescate pero en los que aparecían como beneficiario para el supuesto de vida y sus herederos para el supuesto de fallecimiento. El TSJ de Madrid viene a decir que estamos ante seguros de vida de capital diferido en los que, respecto al tomador, no afecta el carácter irrevocable del seguro a su nivel de riqueza ni a capacidad económica de pago. Su valor de realización que, aunque diferido a la finalización del contrato, se corresponde con el importe de las provisiones matemáticas a 31 de diciembre de cada año, lo que constituye el hecho imponible del impuesto de referencia.

En este supuesto sería discutible la tributación, si nos atenemos a la literalidad del hecho imponible del IP (*la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto*), aunque puede ser compresible su tributación, pues en cierta medida existe una capacidad económica, aunque sea potencial (que no implica que sea cierta). Asimismo, sería admisible la tributación de ese patrimonio, pues lo contrario podría posibilitar situaciones fraudulentas (por ejemplo, un seguro de vida irrevocable como beneficiario el propio tomador y con vencimiento a uno o dos años). No obstante, como indicamos, son situaciones que exigirían una regulación más detenida y pormenorizada.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



Desde luego, consideramos que la propuesta de modificación del artículo 17 de la LIP es contraria al principio de capacidad económica pues se hace tributar al tomador por un activo respecto del que, conforme al art. 87 de la Ley 50/1980 del Contrato de Seguro, ha perdido todo derecho hasta que se produzca el evento cuyo riesgo es objeto de cobertura.

Con la modificación propuesta, lo que se pretende es la extensión del hecho imponible mediante la inclusión de un activo en la base imponible del tomador del seguro de vida que, desde una perspectiva jurídica (Ley del Contrato de Seguro), no forma parte de su patrimonio o, por lo menos, no tiene valor económico alguno pues se ha renunciado a todo derecho sobre éste.

La reforma, con carácter general, puede tener visos, igual que en otros apartados, de una posible inconstitucionalidad.

Artículo sexto. Modificación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se introducen las siguientes 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.

Uno. Se modifica el apartado 5 del artículo 7, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

REDACCION VIGENTE	REDACCION PROPUESTA				
Artículo 7. Hecho imponible	Artículo 7. Hecho imponible				
Transmisiones Patrimoniales.	Transmisiones Patrimoniales.				
1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:	1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:				
A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.	A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.				
B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos,	B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos,				

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios



pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título,

pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del plazo, podrán mismo exigir devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título,



salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

C) Los expedientes de dominio, las de notoriedad. actas las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

D) Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.

3. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se el artículo 11 Lev Hipotecaria se equipararán las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad. las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

D) Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.

3. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Lev Hipotecaria se equipararán las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.



- 4. A los efectos de este impuesto, los contratos de aparcería y los de subarriendo se equipararán a los de arrendamiento.
- 5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles. así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 4. A los efectos de este impuesto, los contratos de aparcería y los de subarriendo se equipararán a los de arrendamiento.
- 5. No estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el presente título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como las constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Comentario:

Se introduce la mención expresa de que la condición para que no queden sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones recogidos en este artículo es que "los transmitentes sean empresarios o profesionales..." Y ello, "con independencia de la condición de adquirente".

La finalidad de dicha modificación es incluir en dicho precepto, la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en varias sentencias (entre otras la STS de 17 de diciembre de 2019, nº 1.783/2019, rec. 659/2017, las SSTS, ambas de 18 de diciembre de 2019, nº 1.858/2019, rec. 150/2017 y nº 1.862/2019, rec. 2.872/2017, respectivamente) en materia de venta por particulares a empresarios de oro y



metales precioso. En estas sentencias, el Tribunal Supremo recoge cómo dichas operaciones quedan sujetas a ITP porque lo determinante para establecer la sujeción a ITP es la condición del transmitente y no del adquirente. En los casos enjuiciados, el adquirente era un empresario que adquiría oro y metales preciosos de particulares y el recurrente (parte adquirente) defendía la no sujeción a ITP porque en la compraventa había intervenido un empresario (como comprador) y, por lo tanto, al haber sido realizada la operación por empresario (aunque en su condición de comprador) no operaba la sujeción a dicho tributo.

La nueva redacción del precepto elimina la expresión "las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional" y la sustituye por la referencia expresa a la condición del transmitente (y ello con independencia del adquirente).

Si bien, tal y como se recoge en las sentencias del Tribunal Supremo antes mencionadas, se mostraba evidente que la expresión "cuando sean realizadas", hacía referencia a "las operaciones enumeras anteriormente", las cuales eran las "transmisiones patrimoniales sujetas" y, por lo tanto, el hecho de que el adquirente fuera un empresario, ello no determinaba la no sujeción a ITP (porque lo relevante para determinar la sujeción o no a este impuesto es la naturaleza del transmitente), la modificación introducida arroja claridad sobre el contenido de este precepto.

Aunque el contenido y la interpretación de este párrafo en dicha línea se mostraba lógico y coherente, la existencia de múltiples sentencias del Tribunal Supremo en materia de oro y metales preciosos estableciendo la doctrina expresa del Alto Tribunal en dicho sentido, conlleva que la inclusión expresa en el artículo de dichas condiciones no se muestre innecesaria, y es más, sea útil. La referencia expresa mencionada contribuye a delimitar el ámbito de aplicación de ambos tributos (IVA/ITP).

Dos. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 10 y se añaden nuevos apartados 3 y 4 que quedan redactados de la siguiente forma, pasando el actual apartado 2 a numerarse como 5:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 10. Base Imponible.	Artículo 10. Base Imponible.
	1. La base imponible está constituida por
por el valor real del bien transmitido o	el valor real del bien transmitido o del
del derecho que se constituya o ceda.	derecho que se constituya o ceda.



Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en el apartado 3 de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, 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.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la



liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.



- 2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:
- a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes en razón del 2 por 100 por cada período de un año sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

- 5. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:
- a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes en razón del 2 por 100 por cada período de un año sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.



- c) Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren intereses, por indemnizaciones, por penas incumplimiento otro concepto u análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.
- d) Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.
- e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato: cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin erjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas prórroga forzosa computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.
- f) La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe

- c) Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.
- d) Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.
- e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.
- f) La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la



anual del salario mínimo interprofesional.

- g) En las transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, el valor de cotización del día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.
- h) En las actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos, servirá de base la capitalización al 16 por 100 de la riqueza imponible asignada a las tierras que con tales aguas se beneficien.
- i) En los contratos de aparcería de fincas rústicas, servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.
- j) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario. En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto en el párrafo c) de este artículo

pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

- g) En las transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, el valor de cotización del día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.
- h) En las actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos, servirá de base la capitalización al 16 por 100 de la riqueza imponible asignada a las tierras que con tales aguas se beneficien.
- i) En los contratos de aparcería de fincas rústicas, servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.
- j) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado prestatario. En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto en el párrafo c) de este artículo

Comentario:



Excepto para el caso de bienes y derechos que tengan una regla especial de valoración de la base imponible recogida en la ley, en el ámbito de la base imponible, se ha sustituido el término "valor real" por el de "valor" que es, precisamente, el de "mercado". Por valor de mercado se ha de entender "el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas".

Dicha modificación pretende disminuir la litigiosidad en este ámbito a la vez que se sigue la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo establecida en varias sentencias en las que el valor real se equipara al valor normal de mercado, lo que no debe coincidir necesariamente con el declarado por los interesados. En este sentido, la modificación realizada por el Proyecto de ley se muestra acertada.

En el caso de los inmuebles, el valor de mercado corresponderá al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. Y solamente, si no existe valor de referencia o si no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, "la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el pecio o contraprestación pactada o el valor de mercado".

El valor de referencia solo se puede impugnar al recurrir la liquidación o solicitar la rectificación de la autoliquidación. En ambos casos, la Administración tributaria debe resolver previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro que ratifique o corrija el citado valor, "a la vista de la documentación aportada".

 La carga de la prueba consistente en acreditar el valor del inmueble se traslada al contribuyente. La Administración Tributaria, en el caso de inmuebles, no necesita acudir a los medios de comprobación de valores del art. 57 Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) ya que el valor de mercado del inmueble vendrá recogido en el "valor de referencia" determinado por la Dirección General del Catastro.

Con la modificación introducida, ha de ser el contribuyente quien, al recurrir la liquidación (o solicitar la rectificación) y además, el valor de referencia, aporte los elementos de prueba necesarios para rebatir dicho valor. Los medios de prueba comunes pueden consistir, es de presumir, en una tasación pericial, una comparativa de precios de inmuebles con condiciones similares al inmueble en cuestión, acreditación del estado actual del inmueble en el momento del devengo mediante fotos... Si bien, al no existir limitación de los mismos, será válido cualquier otro admitido en derecho.

 Al ser el valor de mercado (en el caso de inmuebles) el valor de referencia, se reduce la exigencia de motivación que la Administración Tributaria debía acompañar a las liquidaciones tributarias dictadas en procedimientos de comprobación de valores y que constituían un núcleo de litigiosidad y también, de resoluciones administrativas (TEAR y TEAC) y sentencias judiciales, en las que se fallaba a favor del contribuyente por estar los actos



administrativos (liquidaciones tributarias) carentes de la motivación suficiente, y en las que, como toda resolución estimatoria por motivos de forma, se ordenaba la retroacción del expediente.

Dicha problemática, esto es, la posible existencia de liquidaciones carentes de motivación suficiente seguirá existiendo para aquellos casos en los que bien por inexistencia de valor de referencia bien por no haber podido ser certificado éste por la Dirección General del Catastro, la Administración Tributara acuda a la comprobación de valores para determinar el valor del inmueble.

 Al ser la base imponible en el caso de los inmuebles, el valor de referencia, en caso de no haberse utilizado el mismo, la Administración Tributaria liquidará con base a este valor porque constituye el valor (de mercado) del bien. Ello salvo que el valor declarado por los contribuyentes o la contraprestación fueran superior al valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de las magnitudes.

En estos casos (cuando el contribuyente no haya declarado el valor de referencia y éste sea superior al declarado o a la contraprestación), no estaremos ante procedimientos de comprobación de valores, dado que la base imponible es (por indicación expresa de la ley) el valor de referencia. Ello salvo que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, en cuyo caso, la Administración Tributaria sí podrá proceder a la comprobación de valor del inmueble.

Al no estar ante un procedimiento de comprobación de valores, no se aplicará la normativa de este tipo de procedimientos administrativos. A modo de ejemplo, el contribuyente, no dispone de la tasación pericial contradictoria (no tiene derecho a promoverla ni a reservarse su derecho a hacerlo en el futuro. Esto implica que en la interposición del recurso o en la solicitud de rectificación de autoliquidación deberá aportar todos los elementos de prueba necesarios en que fundamente su derecho (que el valor del inmueble no es el recogido por el valor de referencia).

Igualmente, a diferencia de en las comprobaciones de valores y con lo que ocurre con la tasación pericial contradictoria, no existe ninguna tercera opinión (asimilable a tercer perito) que determine si el valor del inmueble es el de referencia que fije la Dirección General del Catastro al emitir su informe preceptivo y vinculante o el defendido por el contribuyente.

 Resultaría beneficioso que se aclarase si el contribuyente tiene algún mecanismo de defensa frente a ese informe de la Dirección General del Catastro preceptivo y vinculante que le pudiera permitir en una nueva instancia (ya sea administrativa o judicial contencioso administrativa) cuestionar la valoración del informe que ha contribuido a la resolución del órgano administrativo (y que fue dictada en la resolución de un recurso



administrativo previamente interpuesto por el contribuyente o en la resolución de la solicitud de rectificación de una autoliquidación instada por el sujeto pasivo) que se ha dictado siguiendo el carácter vinculante del mismo.

En este sentido, y teniendo en consideración que en el caso de que la transmisión de inmuebles (salvo que no exista valor de referencia o certificación de la Dirección General del Catastro, en cuyo caso puede proceder la comprobación administrativa) la base imponible es el valor de referencia (por ser éste el valor - de mercado- del mismo) y que en el resto de bienes y derechos (salvo regulación expresa en la ley), la base es el valor de mercado, lo que permite en estos bienes y derechos que la Administración Tributaria acuda a los mecanismos del artículo 57 para comprobar los valores y otorgando al contribuyente el mecanismo de la tasación pericial contradictoria, sería conveniente, crear algún mecanismo que permita asemejar ambas situaciones. Es decir, que un tercero pueda determinar la procedencia como valor de mercado del inmueble que ha determinado la Dirección General del Catastro, y la que ha defendido el contribuyente, o cualquier otra que pudiera fijar ese tercero. Y ello, con independencia, claro está, de que las resoluciones de los recursos y de solicitudes de rectificación de autoliquidación dictadas por la Administración Tributaria sean impugnables siguiendo las reglas generales existentes en el ordenamiento tributario actual.

 Sería conveniente que se aclarase si en la interposición de una reclamación económico-administrativa también es necesario el informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro si el contribuye ha recurrido el valor de referencia en la mencionada reclamación.

El nuevo apartado 3 del art. 10 de la Ley recoge que se puede impugnar el valor de referencia "cuando se recurra la liquidación". Pero seguidamente, el apartado 4, hace referencia a que será necesario previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro ratificando o corrigiendo el valor cuando los contribuyentes al recurrir la liquidación hayan también impugnado el valor de referencia. E igualmente, el apartado 4 recoge que se emitirá ese informe preceptivo cuando lo solicite la Administración tributaria como consecuencia de la interposición de la reclamación económico-administrativa.

• Sería conveniente aclarar si el nuevo apartado 10.3 establece un derecho general en todo tipo de recursos (reposición o reclamaciones económico administrativas) para recurrir la liquidación y simultáneamente el valor de referencia que determine que como consecuencia de ello sea necesario, en todo caso (y en todo recurso de naturaleza administrativa), un informe preceptivo o vinculante de la Dirección General del Catastro, o si por el contrario, este informe solo procede si el contribuyente lo solicita en la interposición del recurso de reposición o si lo solicita la Administración en las



reclamaciones pero no si lo solicita el contribuyente en la interposición de la misma.

De proceder la segunda opción, ello conllevaría forzar a los contribuyentes a acudir siempre con carácter previo al recurso de reposición, lo que supondría saturar los órganos administrativos como consecuencia de los recursos de reposición o reducir los derechos del contribuyente que en determinadas situaciones no les interesa alargar los procedimientos en vía administrativa y acudir directamente a los Tribunales Económico Administrativos sin interponer reposición (por ejemplo si la deuda está suspendida en vía administrativa y genera intereses de demora).

Tres. Se modifica el apartado 3 del artículo 13, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 13. Reglas especiales.

1. Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de

Autonomía, haya sido aprobado por la

Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes,

cualesquiera que sean su naturaleza,

Artículo 13. Reglas especiales.

1. Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza,



duración y los bienes sobre los que recaigan.

- 2. Se equipararán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos negocios У administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo О del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.
- 3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:
- a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.
- b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como duración y los bienes sobre los que recaigan.

- 2. Se equipararán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.
- 3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:
- a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.
- b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como



consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

- c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas
- 4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:
- a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

- c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas
- 4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:
- a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.



- b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.
- c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria.
- b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.
- c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Comentario:

Se sustituye la expresión "valor real" por "valor" de conformidad con la nueva redacción de la definición de base imponible.



Cuatro. Se modifica el apartado 1 del artículo 17, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

Artículo 17.

cesión.

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 17.

- 1. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.
- 2. Las transmisiones de valores. admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentas de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión obligaciones en acciones, tributarán por citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- 1. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin

que pueda ser inferior al importe de la

por la

contraprestación satisfecha

2. Las transmisiones de valores. admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentas de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente У de conversión obligaciones en acciones, tributarán por citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.



Comentario:

Se sustituye la expresión "valor real" por "valor" de conformidad con la nueva redacción de la definición de base imponible.

Cinco. Se modifican los apartados 2 y 4 del artículo 25, que quedan redactado de la siguiente forma:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA Artículo 25. Base Imponible (Operaciones Societarias) Artículo 25. Base Imponible (Operaciones Societarias)

- 1. En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.
- 2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.
- 3. En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección

- 1. En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.
- 2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.
- 3. En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada,



efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo.

4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas...

tenga el día en que se adopte el acuerdo.

4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido..

Comentario:

Se sustituye la expresión "valor real" por "valor" y se remite al artículo 10 de la norma que regula la base imponible en Transmisiones Patrimoniales.

Seis. Se modifica el apartado 1 del artículo 30, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA Artículo 30. Base Imponible (Actos Jurídicos Documentados) Artículo 25. Base Imponible (Operaciones Societarias)

1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación capital garantizado, Ο comprendiendo las sumas que se por aseguren intereses, indemnizaciones, penas por

1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación capital garantizado, Ο comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por



incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

En la posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango. En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

- 2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.
- 3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.

incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

En la posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango. En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.

- 2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.
- 3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.



Comentario:

En el caso de inmuebles, se remite al artículo 10 de la norma que regula la base imponible en Transmisiones Patrimoniales.

Siete. Se modifican los apartados 1, 2 y 5 del artículo 46, que quedan redactados de la siguiente forma:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 46. Comprobación de valores.

- 1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.
- 2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.
- Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados. éstos podrán impugnarlos en los plazos reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder SU impugnación reposición o en vía económicoadministrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o parte, resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre

- Artículo 46. Comprobación de valores.
- 1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.
- 2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.
- Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados. éstos podrán impugnarlos en los plazos reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder а su impugnación reposición o en vía económicoadministrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o parte, resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del **Impuesto** sobre



Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- 3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.
- 4. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.
- 5. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado iudicialmente У enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación.

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- 3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.
- 4. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.
- 5. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, procediendo en consecuencia comprobación de valores, en transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado iudicialmente У enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación.

Comentario:

Se sustituye la expresión "valor real" por "valor" de conformidad con la nueva redacción de la definición de base imponible.



Artículo séptimo. Modificación del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Se modifica el artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, que queda redactado de la siguiente forma:

→ Con efectos al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado" (Disposición Final Cuarta: Entrada en vigor)

DED A COLÓN VIOENTE	DED A COLÓNI DE ODLIFOTA
REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
TÍTULO IX	TÍTULO IX
Régimen Fiscal de las Operaciones sobre Valores	Régimen Fiscal de las Operaciones sobre Valores
Artículo 314. Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	«Artículo 314. Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las	2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las



entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.
- 3. En los supuestos en que la transmisión de valores quede sujeta a

entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.
- 3. En los supuestos en que la transmisión de valores quede sujeta a



los impuestos citados sin exención, según lo previsto en el apartado 2 anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

- 2.a Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.
- 3.ª En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido en las letras a) o b) del apartado anterior. En este caso será sujeto pasivo el

los impuestos citados sin exención, según lo previsto en el apartado 2 anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto 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.

- 2.aTratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.
- 3.ª En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido en las letras a) o b) del apartado anterior. En este caso será sujeto pasivo el



accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

- 4.ª En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, que tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del la base imponible mismo. determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en el apartado 2.c), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en SU día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.
- 5.ª En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Actos Jurídicos У Documentados, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos parte dicho impuesto la а proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:
- En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.a), la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o

accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

- 4.ª En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, que tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del mismo. la base imponible determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en el apartado 2.c), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en SU día correspondiente a las acciones participaciones transmitidas.
- 5.ª En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Actos Jurídicos Documentados, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos dicho impuesto la а proporcional del valor de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:
- En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.a), la parte proporcional sobre el valor de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o



lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

- En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.b), para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.
- En los supuestos a que se refiere el apartado 2.c), la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

- lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.
- En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.b), para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.
- En los supuestos a que se refiere el apartado 2.c), la parte proporcional del valor de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.»

Comentario:

Se adaptan los términos utilizados en el artículo 314 de la Ley de Mercado de Valores a la nueva regulación recogida en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Así, se sustituye el término "valor real" por "valor de mercado" o "valor", y en el caso de bienes inmuebles, el nuevo artículo, remite para su cuantificación a los valores que deban operar como base imponible en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo octavo. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Uno. Se modifican los apartados tres y cuatro del artículo 87, que quedan redactados de la siguiente forma:



REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 87. Responsables del impuesto.

Uno. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

Dos. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del impuesto:

- 1.º Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.
- 2.º La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- 3.º Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Tres. Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

Cuatro. Las responsabilidades establecidas en los apartados dos y tres no alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros.

Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de

Artículo 87. Responsables del impuesto.

Uno. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

Dos. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del impuesto:

- 1.º Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.
- 2.º La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- 3.º Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

«Tres. Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

Cuatro. Las responsabilidades establecidas en los apartados dos y tres alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de los procedimientos de declaración o verificación de datos de las declaraciones aduaneras.»

Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de



satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse empresario por el profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

- a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido 0 que hubiera debido repercutirse por empresario el profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

- a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.



No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

- 3.Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.
- 4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

- 3.Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.
- 4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Comentario:

En materia de IVA a la importación se modifica el artículo 87 de la LIVA y se puntualiza que los representantes aduaneros que actúan bajo la modalidad de representación directa (i.e. en nombre y por cuenta de su mandante) tendrán una responsabilidad subsidiaria que abarca únicamente aquellas liquidaciones que sean dictadas en el marco de procedimientos de gestión iniciados mediante declaración aduanera (comprobaciones en el marco de circuitos rojos y/o naranjas) y procedimientos de verificación de datos.

En la práctica, esta modificación supone una ampliación del actual régimen de responsabilidad que se recoge en el artículo 87. Cuatro de la LIVA, el cual limitaba el régimen de responsabilidad subsidiaria a las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en los recintos portuarios.

Dichas actuaciones son las que se producen como consecuencia de la presentación de una declaración de aduanas y son las que se conocen como comprobaciones en el marco de los circuitos naranjas y/o rojos.



El hecho de que se haya ampliado el supuesto de responsabilidad a aquellas actuaciones de comprobación llevadas a cabo en el marco de procedimientos de verificación de datos amplía enormemente el supuesto de responsabilidad del representante aduanero directo ya que normalmente, este tipo de actuaciones se llevan a cabo a lo largo del plazo de prescripción del impuesto que, en el caso del IVA a la importación, es de cuatro años a contar desde la fecha de admisión de la declaración aduanera.

Esta ampliación del régimen de responsabilidad no tiene sentido alguno, toda vez que los representantes aduaneros no tienen derecho a deducir las cuotas de IVA liquidadas al tratarse de bienes y/o servicios, que no están afectos a su actividad, trasladando de esta forma al representante aduanero directo el riesgo de impago de las cuotas de IVA a la importación que se hubiesen podido originar como consecuencia de una comprobación por parte de la Administración.

Es evidente que, con este nuevo régimen de responsabilidad, se pretende ampliar el régimen de responsabilidad del representante aduanero que actúe bajo la modalidad de representante directo. Prueba de ello es que en la disposición adicional vigésima quinta a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) se prevé que aquellos representantes aduaneros directos que hayan constituido una garantía global de despacho y utilicen la misma para garantizar el pago de las deudas aduaneras y tributarias devengadas, se convertirán en responsables solidarios del pago de las deudas aduaneras y tributarias garantizadas y no pagadas. Se les podrá exigir dicha responsabilidad sin necesidad de notificarles acto administrativo previo de derivación de responsabilidad.

Al eliminar el acto previo de derivación de responsabilidad, se está limitando de facto el supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 87 de la LIVA, el cual solo resultará aplicable a casos en los que i) el representante aduanero directo no haya cedido su garantía de despacho; ii) no exista impago de la deuda aduanera y/o tributaria una vez vencido el plazo voluntario de pago y, finalmente, iii) se trate de deudas puestas de manifiesto en el marco de comprobaciones por parte de la Administración.

Es por ello por lo que entendemos que es necesario introducir aclaraciones o matizaciones al régimen de responsabilidad en materia de IVA a la importación por parte de los representantes aduaneros directos.



Dos. Se modifica el apartado siete del artículo 163 nonies, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 163 nonies. Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.

Artículo 163 nonies. Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.

(...)

(...)

Siete. La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

«Siete. La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha ley. La imposición de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha ley. Las imposiciones de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro.

124



La entidad dominante será sujeto infractor los incumplimientos por de las específicas del régimen obligaciones especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial grupo del de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

La entidad dominante será sujeto infractor incumplimientos por los de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, incluidas las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de la devolución compensación o de resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.»

Comentario:

El Proyecto de Ley incluye dos modificaciones que afectan a la entidad dominante de un Grupo de Entidades.

Por un lado, se incluye en la enumeración de los sujetos infractores que se contiene en el artículo 181 de la Ley General Tributaria, en cuanto representante del Grupo de Entidades, de forma paralela a la consideración como tal del representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, su responsabilidad como sujeto infractor se extiende más allá de los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades para pasar a abarcar también los incumplimientos de las obligaciones de 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 y se le reputará asimismo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada.

Se mantiene en todo caso la responsabilidad solidaria del pago de estas sanciones para todas las entidades que apliquen el régimen especial.



Tres. Se modifica el último párrafo y se añaden tres párrafos al apartado Quinto del Anexo, que quedan redactados de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
ANEXO	ANEXO
()	()
Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:	Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:
Definición del régimen:	Definición del régimen:
a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.	a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.
Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.	Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.
b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.	b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.
También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en	También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en



activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, excepción de aquéllos a que se refiere la letra de esta disposición, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de empresarios profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

«Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes estos depósitos. de independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios profesionales 0 establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

No obstante, los titulares de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos responsables serán subsidiarios del pago de la deuda tributaria correspondiente a las entregas de dichos productos efectuadas por los sujetos pasivos de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes devengadas con ocasión de la salida o el abandono de los bienes del régimen de depósito distinto del aduanero. Dicha responsabilidad subsidiaria solo será exigible cuando el extractor, o la persona autorizada por el mismo, no esté incluido en el Registro de extractores que reglamentariamente se establezca, y su importe no podrá exceder del de las cuotas devengadas por aplicación del artículo 19.5.º de esta Ley con ocasión de la salida o el abandono de



los bienes del régimen de depósito distinto de los aduaneros.

A los efectos de esta Ley se consideran extractores las personas o entidades que los sujetos pasivos de las sean asimiladas operaciones а las importaciones de bienes, devengadas con ocasión de la salida o el abandono de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos del régimen de depósito distinto de los aduaneros, las que realicen el envío de los bienes en régimen suspensivo con destino a otro depósito fiscal, así como las autorizadas para realizar dichas operaciones.

Las personas o entidades extractoras deberán hallarse inscritas en el Registro de extractores. Los titulares de los depósitos fiscales deberán verificar que las personas o entidades que realizan las operaciones que determinan su inclusión están incluidas en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.»

Comentario:

Se introduce un nuevo régimen de responsabilidad en el caso de los titulares de depósitos distintos de los aduaneros adicional al de responsabilidad subsidiaria en el pago de la deuda que se genere como consecuencia de la ultimación del régimen, en aquellos casos en los que la mercancía almacenada en las instalaciones que calificadas de depósito distinto del aduanero sea titularidad de un tercero.

Así, siempre que se trate de mercancía sujeta al Impuesto sobre el Alcohol y las bebidas derivadas o al Impuesto sobre Hidrocarburos de forma que, los titulares de las instalaciones serán también responsables subsidiarios del pago del impuesto que se hubiese podido devengar como consecuencia de las entregas de bienes efectuados por los titulares de las mercancías, siempre y cuando dichos titulares no



figuren inscritos en el Registro de Extractores y su importe no podrá exceder del de las cuotas devengadas por aplicación del artículo 19.5 de la LIVA, con ocasión de la salida o el abandono de los bienes del régimen de depósito distinto de los aduaneros.

A tal fin, se crea un Registro de Extractores en el que deberán constar inscritos los denominados "extractores", esto es, las personas o entidades que sean los sujetos pasivos de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, devengadas con ocasión de la salida o el abandono de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos del régimen de depósito distinto de los aduaneros, las que realicen el envío de los bienes en régimen suspensivo con destino a otro depósito fiscal, así como las autorizadas para realizar dichas operaciones. Se establece así la obligación de verificar dicha inscripción por parte del titular de las instalaciones.

A nuestro juicio esta redacción es totalmente contradictoria toda vez que la figura del "extractor" no solo incluye a los sujetos pasivos de las operaciones asimiladas a la importación, sino también a aquellas personas que realicen el envío de los bienes en régimen suspensivo de IIEE o bien que autoricen a realizar dichos envíos en régimen suspensivo.

En estos dos últimos casos, no tiene sentido establecer un régimen de responsabilidad subsidiaria en la medida en que no se devengará IVA como consecuencia de la salida de los bienes de las instalaciones al producirse en régimen suspensivo y estar esta operación controlada por la AEAT al ser obligatoria la emisión del EMCS donde figura toda la información relativa al expedidor y al transportista. Es más, en estos casos, el titular de las instalaciones que tienen la calificación de depósito distinto del aduanero desconoce claramente la situación fiscal de los bienes tras su salida de las instalaciones, toda vez que la misma se produce en régimen suspensivo.

Es evidente que con esta modificación se está ampliando sobremanera el régimen de responsabilidad al titular de las instalaciones, haciéndole responsable del pago de unas determinadas cuotas de IVA en la transacción posterior al abandono del régimen. Ahora bien, entendemos que dicha ampliación de responsabilidad debería limitarse a aquellas operaciones en las que el abandono de las instalaciones suponga la ultimación del régimen suspensivo, limitándose la figura del "extractor" a las personas que siendo titulares de las mercancías, ultiman el régimen de IIEE ya que



estas personas no están sometidas a ningún tipo de control por parte de la AEAT al no ser sujetos pasivos de los IIEE por no tener la consideración de depositarios autorizados.

Artículo noveno. Modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

Uno. Se modifican el número 3.º del apartado 2, se añade un apartado 3 y se modifica el apartado 4 del artículo 21 bis, que quedan redactados de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 21 bis. Responsables del impuesto.	Artículo 21 bis. Responsables del impuesto.
1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.	1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.
A los efectos de este número, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.	A los efectos de este número, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.
2. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del Impuesto:	2. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del Impuesto:
1.º Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.	1.º Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.



- 2.º Las empresas de transportes, cuando actúen en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- 3.º Los agentes de aduanas y las personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías, cuando intervengan en nombre propio y por cuenta de sus comitentes.
- 2.º Las empresas de transportes, cuando actúen en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- «3.º Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.»
- «3. Serán responsables subsidiarios del pago del Impuesto las personas o entidades que actúen nombre y por cuenta del importador.
- 4. Las responsabilidades establecidas en los números 2 y 3 alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de los procedimientos de declaración o verificación de datos de las declaraciones aduaneras.»

Dos. Se añade un apartado 11 al artículo 63, con la siguiente redacción:

Artículo 63. Infracciones y sanciones.

1. Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación, sin perjuicio de las especialidades previstas en este título.

Las sanciones pecuniarias que se impongan de acuerdo con lo previsto en esta Ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

2. Constituye infracción tributaria la expedición de facturas por los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial de comerciantes minoristas sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignada su condición de tales.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30 euros por cada una de las facturas emitidas sin hacer constar la condición de comerciante minorista.



3. Constituye infracción tributaria la obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido.

- 4. Constituye infracción tributaria:
- a) La repercusión improcedente en factura de cuotas impositivas por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, sin que se haya procedido a su declaración o devolución, debidamente acreditada, a quienes las soportaron.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas.

b) La repercusión improcedente en factura de cuotas impositivas por personas que sean sujetos pasivos del Impuesto, respecto de operaciones exentas o no sujetas, sin que se haya procedido a su declaración o devolución, debidamente acreditada, a quienes las soportaron.

La infracción prevista en este número será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas.

c) La repercusión improcedente en factura de cuotas impositivas por parte de sujetos pasivos del Impuesto a un tipo superior al legalmente establecido y que no hayan sido declaradas ni hayan sido devueltas a quienes las soportaron, y así se acredite debidamente

La sanción derivada de la comisión de esta infracción será compatible con la que proceda por aplicación del artículo 191 de la Ley General Tributaria.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas.

La base de la sanción consistirá en la diferencia entre la cuota derivada de la aplicación del tipo impositivo legalmente aplicable y el indebidamente repercutido.

5. Constituye infracción tributaria la no consignación en la autoliquidación a presentar por el período correspondiente de las cuotas de las que sea sujeto pasivo el



destinatario de las operaciones conforme al apartado 2.º del número 1 del artículo 19 y el número 6 del artículo 58 ter, ambos de esta Ley, y el apartado 6 del artículo 25 de la Ley 19/1994.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento de la cuota tributaria correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

6. Constituye infracción tributaria retirar los bienes importados sin que la Administración Tributaria Canaria haya autorizado previamente su levantamiento en los términos previstos reglamentariamente, así como disponer de los bienes sin la preceptiva autorización antes de que, por los Servicios de la Administración Tributaria Canaria, se hubiese procedido a su reconocimiento físico o extracción de muestras, en el caso de que se hubiese comunicado por dichos Servicios al importador o persona que actúe por su cuenta la intención de efectuar las referidas operaciones.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria porcentual del 3 por ciento del valor de los bienes desplazados, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

7. Constituye infracción tributaria desplazar del lugar en que se encuentren los bienes importados en relación a los cuales no se haya concedido su levante, o manipular los mismos sin la preceptiva autorización.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria porcentual del 5 por ciento del valor de los bienes desplazados, con un mínimo de 200 euros y un máximo de 6.000 euros.

8. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de los requisitos, condiciones y obligaciones, previstos para la autorización y el funcionamiento de los regímenes especiales, así como de los relativos a las zonas, depósitos francos u otros depósitos autorizados.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 3.000 euros.

9. Constituye infracción tributaria la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, mediante acción u omisión culposa o dolosa, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2.º, letra g), tercer guión de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de la circunstancia de estar actuando, con respecto a dichas operaciones, en su caso, en su condición de empresarios o profesionales, en los términos que se regulan reglamentariamente.

La infracción prevista en este número será grave.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

133



La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

- 10. La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, mediante acción u omisión culposa o dolosa, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 19, número 1, apartado 2.º, letra h), de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente:
- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

La infracción prevista en este número será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

«11. Constituye infracción tributaria el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

La infracción prevista en este número será grave.

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

Comentario:

De acuerdo con lo recogido el punto VIII de la exposición de motivos del Proyecto de Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario se incorporan las mismas modificaciones incluidas para el Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de responsabilidad tributaria en el ámbito de las liquidaciones aduaneras, homogeneizando ambos impuestos.

Asimismo, y apartándose de la finalidad preventiva y de lucha contra el fraude de esta norma, se incorpora a la regulación del IGIC la tipificación de la infracción y sanción correspondientes al retraso en la obligación de llevar los libros registro del IGIC a

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

134



través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, hecho que curiosamente no estaba regulado hasta la fecha, a pesar de la vigencia del SII canario desde hace 2 años.

Es reseñable el hecho de que, frente a la regulación que se hace de ese incumplimiento respecto al IVA, en la misma Ley General Tributaria (art. 200.1.g), su regulación respecto al IGIC se vaya a recoger en la propia Ley del IGIC, Ley 20/1991. Esta circunstancia supone, aparte de una incongruencia regulatoria, una disgregación normativa que podrá traer en el futuro alguna complicación en el caso de que se modifique la norma general (LGT, respecto al IVA), quedándose sin modificar en el mismo sentido la del IGIC, algo que ya ha sucedido en más de una ocasión.

Artículo undécimo. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 3, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA Artículo 3. Principios de la ordenación y Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación aplicación tributario. sistema tributario. sistema 1. La ordenación del sistema tributario se «1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos personas obligadas a satisfacer los y en los principios de justicia, generalidad, tributos y en los principios de justicia, iqualdad, progresividad, equitativa generalidad, igualdad, progresividad, distribución de la carga tributaria y no equitativa distribución de la carga tributaria confiscatoriedad. y no confiscatoriedad. estos efectos. se prohíbe establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios 135

normativa vigente.»



- 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.
- 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Comentario:

El rango de la LGT es de ley ordinaria. Cualquier otra ley posterior podría contravenir lo dispuesto en la misma. Por otra parte, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 73/2017, de 8 de junio, no se pronunció sobre la adecuación del Real Decreto-Ley 17/2012 al principio de capacidad económica. Únicamente dictaminó que la forma empleada, Real Decreto-Ley, contravenía las disposiciones constitucionales al respecto.

Con todo, si –por razones políticas, comprensibles- se quiere utilizar un texto legislativo para plasmar una declaración de intenciones, convendría utilizar términos jurídicos con sentido preciso, tal y como se menciona en el Dictamen del Consejo de Estado (279/2020, p. 36).

En lugar de referirse a "instrumentos extraordinarios de regularización fiscal" parece más adecuado y riguroso sustituir la palabra "instrumentos" –carente de significado jurídico preciso- por la de "procedimientos", que sí lo tiene.

Dos. Se modifica la letra f) del apartado 2 del artículo 26, que queda redactada de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA Artículo 26. Interés de demora. Artículo 26. Interés de demora. 1. El interés de demora es una prestación 1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria. casos previstos en la normativa tributaria.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

136



- La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.
- 2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:
- a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
- b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.
- e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
- f) Cuando el obligado tributario haya

- La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.
- 2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:
- a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
- b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.
- e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
- tributario haya («f) Cuando el obligado tributario haya



obtenido una devolución improcedente.

obtenido una devolución improcedente, salvo que voluntariamente regularice su situación tributaria sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.»

- 3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
- 4. No se exigirán intereses de demora desde el momento que en la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.
- Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.
- 5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y

- 3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
- 4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.
- Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.
- 5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y



exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

Comentario:

Se añade al supuesto de devengo de intereses de demora por devolución improcedente una necesaria mención expresa al arrepentimiento espontáneo, previsto en el precepto sucesivo, el art. 27 LGT.

En términos de pura técnica legislativa –de economía del lenguaje- lo lógico es que el tenor literal de la excepción fuese idéntico al que figura en la letra c) del mismo artículo "salvo (que voluntariamente regularice su situación tributaria sin perjuicio de) lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo". Eliminando, pues, lo marcado entre paréntesis y destacado en cursiva.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente dedica su Propuesta de Normativa 2/2019 –de la que se dio oportuno traslado a la Secretaría de Estado de Hacienda- a la eventual reforma del régimen legal de los intereses de demora en el orden tributario. Por su particular interés e incidencia práctica, y aun cuando ninguna de sus



propuestas se ha tenido en consideración en este proyecto de ley, parece oportuno reproducir aquí su contenido –tal y como figura en la Memoria del CDC del año 2019-por cuanto pudiera tenerse en cuenta a lo largo de la tramitación parlamentaria del mismo:

"1.- Retroacción de actuaciones por motivos formales, mediando pago de la deuda.

En tales casos, la norma debería aclarar expresamente que no se devengan intereses de demora en la segunda liquidación que se practique, ya que no ha existido ninguna demora en el ingreso. Por el contrario, la devolución del ingreso indebido sí debería incorporar los intereses devengados a favor del particular, contados desde que aquél tuvo lugar.

2.- Retroacción de actuaciones por motivos formales, sin pago de la deuda y como consecuencia de un procedimiento de gestión tributaria.

En dichos supuestos, debe asimilarse la solución a la adoptada expresamente para los procedimientos de inspección y recogida en el nuevo artículo 150.7 de la LGT, siempre que se mantenga en su tenor actual.

3.- Estimación parcial por motivos sustantivos.

En los casos en que se produce el pago de la deuda, sin suspensión, la norma debería señalar expresamente, que no se devengan intereses de demora en la segunda liquidación que se practique, ya que no ha existido falta de ingreso. La devolución del ingreso indebido a favor del contribuyente sí debe incorporar liquidación de intereses a su favor, aunque

sólo por la parte de deuda anulada por el fallo. El resto, en palabras del Tribunal Supremo, es deuda "legítimamente liquidada".

4.- Caducidad en los procedimientos de gestión.

En los supuestos en que se produce la caducidad de un procedimiento de gestión, el artículo 26.4 de la LGT debería aclarar, expresamente, que rige la limitación del devengo de intereses que dicho precepto prevé con carácter **general.**"

Tres. Se modifica el apartado 2 del artículo 27, que queda redactado de la siguiente forma:

- → Disposición Transitoria Única: Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo: la nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.
- → La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.	Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
9 1	1. Los recargos por declaración
extemporánea son prestaciones	extemporánea son prestaciones



accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración efectúa se una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

«2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración efectúa se una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.



En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

liquidaciones En derivadas declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo voluntario pago período en correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia



del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.»

- 3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud aplazamiento, fraccionamiento Ω compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, liquidación la administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.
- 4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.
- 5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por Administración derivada de la declaración extemporánea, tiempo

- 3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud aplazamiento, fraccionamiento compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.
- 4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.
- 5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por Administración derivada de la declaración extemporánea, tiempo SU



presentación o en el plazo del apartado 2 artículo del 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

presentación o en el plazo del apartado 2 artículo del 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento fraccionamiento de dicha deuda que la hubiera Administración tributaria concedido con garantía de aval certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Comentario:

Por una parte, se establece un escalado mensual del cómputo de los recargos, a razón de un 1% por mes de retraso, y se fija en el 15% el de importe mayor, por retrasos superiores a doce meses.

Es una reforma, pues, que mejora el régimen vigente de estos recargos, en términos de proporcionalidad. Aunque lo lógico sería que el porcentaje correspondiente a retrasos superiores a doce meses fuese del doce por ciento, y no del quince. De lo contrario, el retraso en un solo día, por encima de los 365, supone un encarecimiento del 3%, lo que resulta contradictorio con el principio sentado de devengo mensual, a razón del 1%. Y comporta, además, un notable error de salto en el cómputo de su importe.

En segundo lugar, se incluye una excepción a su aplicación, encaminada a favorecer que sea el propio contribuyente quien regularice ejercicios que no hayan sido objeto de requerimiento previo, una vez que la misma se ha finalizado respecto de otros ejercicios del mismo "concepto impositivo" (sic).



En estos casos, se exime al contribuyente del pago de recargo alguno, siempre que concurran una serie de circunstancias:

- a) Que se haga en los seis meses posteriores a la fecha en la que la liquidación se haya notificado;
- b) Que se hubiera tenido derecho a la reducción por pronto pago del 25%, en los términos previstos en el apartado 5 del precepto;
- c) Que no se solicite rectificación de la autoliquidación ni se interponga recurso;
- d) Que no se haya impuesto sanción alguna derivada de la liquidación.

En términos meramente formales, de técnica legislativa, la liquidación se notifica –de forma ordinaria o por edictos- pero no "se entiende notificada". Tampoco existe en la normativa tributaria el término "concepto impositivo". Debería de decirse "tributo".

En cuanto al fondo, si de verdad se pretende incentivar la presentación de estas declaraciones extemporáneas sin recargo, consecutivas a un procedimiento de comprobación o inspección, lo más eficaz sería no sujetarlas a unos condicionantes tan rígidos y establecer un recargo fijo de, por ejemplo, el 10%.

Extender, pues, las posibilidades de declaración extemporánea a tributos distintos de los que hayan sido objeto de comprobación y no vincularla a que no se solicite rectificación, no se interponga recurso y no se haya derivado la imposición de una sanción.

De lo contrario, no es previsible que esta nueva ventana de arrepentimiento espontáneo tenga mucho éxito. Es demasiado a lo que el contribuyente tiene que renunciar –derecho a la tutela judicial efectiva- estrecho su ámbito objetivo –el mismo tributo, aún distintos ejercicios- reducido, también, el ahorro fiscal, un 15%, e improbable -que no se hayan impuesto sanciones- el escenario de partida. El Consejo de Estado en su Dictamen (279/2020, p. 37) es particularmente crítico con la exigencia de que no se haya impuesto sanción.

En términos de acicate al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias sí tiene sentido que la ventana se cierre a los seis meses -incluso a los tresconsecutivos a la liquidación.

Cuatro. Se añade una nueva letra j) en el apartado 2 del artículo 29, que queda redactada de la siguiente forma:

→ Entrará en vigor transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley (Apartado b) de la Disposición final cuarta. Entrada en vigor)

Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son



impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

- 2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:
- a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.
- b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

- e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.
- f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.
- g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
- h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.



i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

- «j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.»
- 3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Comentario:

Se establece una nueva obligación tributaria formal relativa a las características técnicas de los sistemas y programas informáticos o electrónicos (¿existe alguna diferencia conceptual al respecto?) de gestión de la documentación propia del ejercicio de actividades económicas.

Tiene sentido que se predique respecto de sus productores y comercializadores. No respecto de sus usuarios, cuando no los hayan producido ellos mismos. Para el usuario que no es técnico en la materia se trata de una obligación formal de imposible cumplimiento.

Puede tipificarse como infracción la utilización, la tenencia, de programas y sistemas que no reúnan los requisitos técnicos que reglamentariamente se establezcan. Y así se propone en el nuevo art. 201 bis LGT.

Pero no puede obligarse por ley al mero usuario de un sistema o programa de esta naturaleza a que garantice que el mismo reúne todos los requisitos técnicos exigidos. Para la mayoría de los contribuyentes se trataría de un deber formal de imposible cumplimiento.

Debería, pues, de suprimirse de la relación de personas obligadas al cumplimiento de esta nueva obligación formal a los "usuarios".



Cinco. Se modifica el apartado 2 del artículo 31, que queda redactado de la siguiente forma:

	100161	LVUOENITE	
$P \vdash I$	$\Delta C C C C D D$	LVICENTE	

Artículo 31. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 31. Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

«2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de intereses no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.»



Comentario:

Aparentemente se limita a adaptar el precepto a la regulación que de la duración de los procedimientos de inspección se aprobó en la Ley 34/2015.

A estos efectos, bastaría con mantener la segunda oración del párrafo, en la que se hace una remisión a lo dispuesto al respecto en los apartados cuarto y quinto del art. 150 LGT.

Realizar una referencia genérica a que no se computarán a los efectos del cálculo de los intereses "las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración" supone introducir un concepto jurídico indeterminado confuso, controvertible y relativo a hechos cuya prueba siempre será complicada que en nada ha de favorecer la seguridad jurídica. En una materia, por otra parte, que debería de regirse por su sencillez y automatismo.

En todo caso, debería de ser la Administración quien probara lo que a su derecho conviene y, por lo tanto, la expresión equilibrada, en términos de derechos y garantías del contribuyente sería "por causa imputable al contribuyente", no "por causa no imputable a la Administración".

Al menos debería de exigirse de la Administración tributaria actuante una mínima diligencia: que especificara el motivo de la dilación y que probase que se había producido por causa imputable al contribuyente.

De lo contrario se hacen recaer sobre el contribuyente los efectos perniciosos de todo tipo de dilaciones que pueden tener su causa, por ejemplo, en razones de fuerza mayor. Ciertamente, no serían imputables a la Administración, pero habrían producido un perjuicio económico en el contribuyente a cuya compensación tiene un legítimo derecho.

El interés de demora no tiene finalidad sancionadora sino compensatoria. Si el contribuyente ha actuado diligentemente y no le es imputable ninguna conducta que haya provocado una dilación en la tramitación del procedimiento, no se deberían de hacer recaer sobre el mismo las consecuencias económicas perjudiciales de un eventual retraso en el cobro de sus créditos tributarios derivados de la normativa de los tributos. Máxime cuando se trata de una devolución que surge de la propia dinámica de los procedimientos tributarios y de sus exigencias técnicas que, en línea de principio, debería de efectuarse siempre de oficio y de forma automática.

Lo que viene a establecer esta modificación es un principio ciertamente peculiar: todo lo que no es culpa de la Administración, es culpa del contribuyente, y es él quien debe acarrear con las consecuencias económicas; con la reducción de los intereses de demora devengados con ocasión del retraso en la tramitación de la devolución.

Seis. Se modifica el apartado 2 del artículo 32, que queda redactado de la siguiente forma:



REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 32. Devolución de ingresos indebidos.

1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el

artículo 221 de esta ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior.

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores.

- Artículo 32. Devolución de ingresos indebidos.
- 1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.
- «2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de esta ley, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.»

3. Cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores.



Comentario:

Sucede exactamente lo mismo que en el precepto anterior, pues, aparentemente se limita a adaptar el precepto a la regulación que de la duración de los procedimientos de inspección se aprobó en la Ley 34/2015.

Con un agravante. En el texto precedente ya estaba previsto que no se computasen las dilaciones "por causa imputable al interesado". Ahora se invierte la carga de la prueba y se implanta un principio de general de culpabilidad del contribuyente: toda dilación no imputable a la Administración –incluso si deriva, por ejemplo, de causa de fuerza mayor- es responsabilidad del contribuyente y sobre sus espaldas se han de hacer recaer las consecuencias económicas del mismo.

Siete. Se modifica el artículo 47, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA	
Artículo 47. Representación de personas o entidades no residentes.	«Artículo 47. Representación de personas o entidades no residentes.	
A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria.	A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.	
Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale.	La designación anterior deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa señale.»	

Comentario:

La modificación es coherente con las exigencias derivadas del ordenamiento de la Unión Europea y con la conveniencia de evitar una regulación doble de la obligación de nombramiento de representante en la LGT y en la normativa del IRNR.



Ocho. Se añade un apartado 6 en el artículo 81, numerándose los actuales apartados 6, 7 y 8 como apartados 7, 8 y 9, respectivamente, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA Artículo 81. Medidas cautelares. Artículo 81. Medidas cautelares. 1. Para asegurar el cobro de las deudas 1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación. motivos que justifican su aplicación. 2. Cuando se solicite a la Administración 2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional Estado o entidad internacional supranacional que las solicite que permita supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no la adopción de medidas cautelares no sujeto estará sujeto а acto alguno estará а acto alguno reconocimiento, adición o sustitución por reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria parte de la Administración tributaria española. española. Las medidas habrán de Las medidas habrán de proporcionadas al daño que se pretenda proporcionadas al daño que se pretenda

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La

evitar y en la cuantía estrictamente

necesaria para asegurar el cobro de la

deuda. En ningún caso se adoptarán

aquellas que puedan producir un perjuicio

4. Las medidas cautelares podrán consistir

de difícil o imposible reparación.

4. Las medidas cautelares podrán consistir en:

evitar y en la cuantía estrictamente

necesaria para asegurar el cobro de la

deuda. En ningún caso se adoptarán

aquellas que puedan producir un perjuicio

de difícil o imposible reparación.

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La



retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

- b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.
- c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.
- d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.
- e) Cualquier otra legalmente prevista.
- 5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.

retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

- b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.
- c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.
- d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse cantidades que deban retenerse trabajadores, profesionales empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.
- e) Cualquier otra legalmente prevista.
- 5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada suficiente У concurrencia los presupuestos de establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.
- «6. Cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético,



material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de las mismas.

Dichas medidas serán levantadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente, o cuando así lo acuerde el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión.»

- 6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:
- a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.
- b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.
- c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

- 7. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:
- a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.
- b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.
- c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía



- d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.
- e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.

7. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la

aportada.

- d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.
- e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.

8. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la



Administración

tributaria.

Administración

tributaria.

8. Cuando con motivo de un procedimiento comprobación investigación е inspectora se haya formalizado denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria. medidas las cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

9. Cuando con motivo de un procedimiento comprobación investigación е inspectora se haya formalizado denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria. las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse órgano competente por el Tributaria Administración con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.



Comentario:

Con esta modificación se pretende acabar con determinadas prácticas fraudulentas mediante las que se solicitan suspensiones de deudas aportando garantías que no dan derecho a la suspensión automática⁸, como puede ser garantía inmobiliaria, o con solicitud de dispensa total de garantías, con la finalidad de dilatar el inicio del periodo ejecutivo.

Así, se indica que si existen indicios de que el cobro de la deuda puede verse frustrado, entendiendo aquí que no se cumplirían los requisitos necesarios para conceder la suspensión con otras garantías o que el deudor podría realizar actuaciones tendentes a su despatrimonialización, podrán adoptarse medidas cautelares.

Como resalta el Informe del Consejo de Estado, citando varias resoluciones del TEAC "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."

Una medida cautelar, que puede consistir en el embargo de bienes y crédito comerciales, no solo puede acarrear perjuicios económicos al contribuyente, que precisamente solicita la suspensión con otras garantías distintas del aval, o con dispensa total o parcial, en atención a los perjuicios económicos que la ejecución del acto impugnado le puede producir, sino que además deja sin efectos prácticos la suspensión cautelar de la ejecución del acto impugnado mientras se sustancia la suspensión el acto impugnado. En una especie de "medida cautelar" ante la posible demora por parte del órgano competente de la Administración en la resolución del procedimiento de suspensión.

A nuestro juicio, no resultaba necesaria la introducción de este apartado sexto en el artículo 81 para adoptar medidas cautelares respecto a deudas cuya ejecución pretende suspenderse en supuestos de solicitud de suspensión con otras garantías, con dispensa de garantías o basada en la existencia de un error material, aritmético o, de hecho. Los fundamentos últimos de las medidas cautelares, y de ahí su carácter temporal, extraordinario y proporcional, permitía adoptar medidas tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria incluso en supuestos como el que ahora se introduce, esto es, cuando estuviese pendiente la resolución de una solicitud de suspensión.

Y es que, en materia de aplazamientos y fraccionamientos, de acuerdo con lo dispuesto en la Instrucción 1/2017 de 18 de enero sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, ya se indicaba en la Instrucción Quinta, apartado Octavo que:

⁸ Depósito de dinero, aval solidario, fianza, ex. art. 233.2 LGT.



"En el procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento de pago se podrán adoptar medidas cautelares en dos supuestos:

1) Cuando existan indicios racionales de que el cobro de las deudas por las que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento de pago puede verse frustrado o gravemente dificultado se podrán adoptar, de oficio, medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda durante la tramitación del procedimiento, en los términos previstos en el artículo 81 de la Ley General Tributaria.

Con carácter general, tras la adopción de la medida cautelar, se propondrá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento"

Debe indicarse que, los criterios para conceder la suspensión con otras garantías o con dispensa de garantías son muy estrictos, de manera que siempre que la Administración tenga el mínimo indicio de que no se va a cubrir el importe total de la deuda con intereses y recargos, la solicitud se denegará. Por tanto, consideramos que la relevancia práctica de esta modificación es mínima, puesto que la Administración tributaria ya podía adoptar medidas cautelares en este sentido con carácter previo a la modificación y si no se asegura el cobro de la deuda cuya ejecución se pretende, la solicitud será inadmitida o desestimada, dependiendo del caso por lo que se acabará iniciando el periodo ejecutivo, iniciándose el correspondiente procedimiento de apremio y que podrá convertir las medidas cautelares en embargos, ex. art. 81.6 LGT.

Ni por su naturaleza (acto de garantía versus acto de ejecución) ni por los perjuicios que ello puede ocasionar es una medida adecuada a la finalidad perseguida. La alternativa sería que los procedimientos de solicitud de suspensión con otras garantías, o con dispensa total o parcial, se tramiten de forma preferente y se resuelvan en plazo oportuno.

Nueve. Se modifican los apartados 1, 4 y 6 del artículo 95 bis, que quedan redactados de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 95 bis. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.	
La Administración Tributaria acordará la publicación pariádica de listadas publicación pariádica de listadas	«1. La Administración Tributaria acordará la
publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda	publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda
Pública por deudas o sanciones tributarias	·



cuando concurran las siguientes circunstancias:

condición de deudores al haber sido declarados responsables solidarios, por deudas o sanciones tributarias cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso, incluidas en su caso las que se hubieran exigido tras la declaración de responsabilidad solidaria, supere el importe de 600.000 euros.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo original de ingreso en periodo voluntario.

En el supuesto de deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad será necesario que haya transcurrido el plazo de pago del artículo 62.2 de esta Ley tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad y, en su caso, del acuerdo de exigencia de pago.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas. A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.»

- 2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:
- 2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:
- a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:
- a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:
- Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.
- Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.
- Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.
- Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.
- b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en
- b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en



cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

«4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

En el caso de que los deudores paguen la totalidad de la cantidad adeudada a la fecha de referencia antes de la finalización del plazo para formular alegaciones, no se incluirán en los listados comprensivos de



Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1 o a los pagos efectuados por el deudor a que se refiere el párrafo anterior, debiéndose aportar en este caso justificación fehaciente de dichos pagos.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1 o cuando a la conclusión del plazo para formular alegaciones se hubiera satisfecho la totalidad de las deudas o sanciones tributarias.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante Orden Ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.



El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como por su normativa de desarrollo.»

- 5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- 6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta Ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo

- 5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- «6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, salvo que se verifique el pago en los casos y con los requisitos señalados en dicho apartado.

Lo dispuesto en este artículo no afectará modo alguno al régimen impugnación establecido en esta Ley en relación actuaciones con las procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo



en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley. en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta Ley.»

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.

Comentario:

La modificación pretende:

-Incorporar a los listados públicos de deudores tributarios a aquellos deudores que lo son por deudas ajenas en calidad de responsable solidario, sin distinguir los presupuestos concurrentes para establecer la derivación de responsabilidad, permitiendo su publicidad tras el simple transcurso del plazo original de ingreso en período voluntario, del artículo 62.2 de la LGT y del acuerdo de exigencia de pago.

- Rebajar el importe de la deuda y sanción pendiente de ingreso al importe de 600.000 euros incluyendo las deudas derivadas hacia los responsables solidarios.
- -Permitir la publicidad a partir del transcurso del plazo 'original' de ingreso en período voluntario.

Aparte de modificar la redacción de 'plazo original' por plazo inicialmente establecido por la normativa para su ingreso en período voluntario (el Consejo de Estado ya realizó unas reflexiones interesantes a este respecto en su Dictamen 130/2015), debería volver a reflexionarse y a exigir que la publicidad quedara limitada a aquellos deudores que tuvieran una deuda tributaria o una sanción tributaria pendiente de pago y firme, sin ninguna situación de pendencia por tramitación de una reclamación o recurso administrativo o judicial que verse sobre la existencia, exigibilidad o cuantía de la deuda y/o de la sanción. La simple emisión de un acto de liquidación provisional o de un acto de derivación de responsabilidad solidaria no debieran constituir un elemento jurídico suficiente para poner en entredicho la presunción de inocencia y la honorabilidad y el cumplimiento con los deberes de contribución a las cargas públicas, a pesar de contar con la presunción de legalidad, pues no parece que ésta pueda ser sustrato jurídico suficiente para poner en riesgo la intimidad de las personas afectadas y los derechos que deben ser protegidos a su amparo, a pesar de las consideraciones efectuadas por el Consejo de Estado en sentido contrario tanto en el Dictamen actual como en el Dictamen 130/2015.

Ya en el Dictamen 130/2015 el Consejo de Estado advertía de 'situaciones de conflicto posterior' como consecuencia de la anulación de deudas o sanciones tributarias publicitadas y que fueron incluidas para determinar el límite cuantitativo fijado en el precepto, y aconsejaba 'pensar' la introducción de previsiones que



'modularan' la conflictividad -en realidad la quiebra de derechos fundamentales, como el derecho al honor y a la intimidad-. Se sugería la limitación a las deudas firmes en vía administrativa, lo que en absoluto evitaba el 'conflicto' mencionado cuando la anulación fuese en vía judicial, o una demora temporal al plazo de ingreso. Ninguna de estas previsiones fue atendida en su momento y sigue sin atenderse en la propuesta de modificación actual.

No sólo se modifica en esta dirección sino que la propuesta de modificación transcurre en sentido opuesto, al exigir ahora de forma novedosa como cláusula de 'salida de la lista' el pago de 'la cantidad total adeudada a la fecha de referencia antes e la finalización del plazo para formular alegaciones', a pesar de que un pago 'parcial' que supusiera la no superación del umbral de 600.000 euros de deuda y/o sanción pendiente de pago no debiera comportar dicha publicitación ab origine.

Deberán ser los Tribunales los que una vez más acudan en defensa del respeto debido de los derechos fundamentales de los obligados tributarios estableciendo correcciones garantistas a este precepto desproporcionado que sólo tiene en cuenta la necesidad de garantizar el ingreso de la deuda 'liquidada' -confirmada o no su legalidad- mediante medidas de coacción adicional, sin modularlas por el debido respeto y consideración a los derechos personales que deberían ser objeto de protección.

Al mismo tiempo, debería exigirse la inclusión en la LGT de la obligación de publicar una rectificación a la AEAT con publicidad idéntica a la original en el supuesto de que una vez alcanzada firmeza la deuda tributaria o sanción publicitada se pusiera de manifiesto en el procedimiento o proceso que pusiera fin a la controversia jurídica sobre su existencia y/o su pendencia, cuando la deuda resultante no debiera haber sido objeto de publicación conforme a los criterios legales, por exigencias derivadas del respeto al honor, la intimidad y la integridad de las personas afectadas, de forma similar a como acontece en otras áreas cuando dichos derechos fundamentales se ven lesionados por informaciones públicas y/o publicadas.

Diez. Se modifica la letra b) y se introduce una letra c) en el artículo 130, que quedan redactadas de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA	
Artículo 130. Terminación del	Artículo 130. Terminación del	
procedimiento iniciado mediante	procedimiento iniciado mediante	
declaración.	declaración.	
·	El procedimiento iniciado mediante	
declaración presentada por el obligado	, , ,	
, ,	tributario terminará por alguna de las	
siguientes causas:	siguientes causas:	



- a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- «b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo notificado anterior haberse sin liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo prescripción. No obstante, procederá la declaración de caducidad respecto de aquellos tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación los derechos aduanera para importación.
- c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto, en los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación.»

Comentario:

En lo que respecta a las modificaciones de procedimiento de gestión tributaria, incorporadas en el Proyecto de Ley, se prevé únicamente la modificación del artículo 130 de la LGT, relativo a las formas de terminación de los procedimientos iniciados mediante declaración; en el sentido de excluir la caducidad como forma de terminación cuando se trate de tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para derechos de importación y, al mismo tiempo, se prevé que, únicamente respecto de estos tributos, este procedimiento de gestión pueda concluirse con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior.

Aunque en la práctica su uso, y por ende relevancia, sea residual, entendemos que se podría aprovechar esta ocasión para prever como causa general de finalización de este procedimiento de gestión (y no específica por la naturaleza de los tributos mencionados) el inicio de otro posterior de comprobación limitada o inspector dentro



del plazo de duración de este procedimiento (de 6 meses). Esto es, que pueda concluirse por el subsiguiente inicio de procedimientos administrativos de mayor "entidad", pues con ello se ganaría en seguridad jurídica, evitando así que se practiquen liquidaciones sobre las que los órganos de aplicación de los tributos pueden y suelen volver a futuro haciendo que en la práctica se diluya cualquier efecto preclusivo que pudiera invocarse de aquellas sobre la base de entender desde la perspectiva de la Administración que no ha existido un verdadero "control" administrativo por su parte, con el impacto negativo que ello tiene en materia de derechos y garantías de los administrados/contribuyentes.

La falta, a la fecha, de la incorporación de esta forma de finalización/terminación de este procedimiento con carácter general, que sí está prevista sin embargo para el resto de procedimientos de gestión tributaria, además de la parquedad existente en cuanto a la regulación de su tramitación hace que pueda llegar incluso a ponerse en tela de juicio su verdadera naturaleza en cuanto a "procedimiento" administrativo.

Once. Se modifica el apartado 3 del artículo 150, que queda redactado de la siguiente forma:

_	
REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 150. Plazo de las actuaciones	Artículo 150. Plazo de las actuaciones
inspectoras.	inspectoras.
	,
1. Las actuaciones del procedimiento de	1. Las actuaciones del procedimiento de
inspección deberán concluir en el plazo de:	inspección deberán concluir en el plazo de:
Inspeccion deberan concidir en el piazo de.	inspeccion deberan concidir en el piazo de.
a) 10 massas con carácter general	a) 10 massas con carácter general
a) 18 meses, con carácter general.	a) 18 meses, con carácter general.
b) 27 masas cuanda concurra alguna da	b) 27 masas cuanda concurra alguna da
b) 27 meses, cuando concurra alguna de	b) 27 meses, cuando concurra alguna de
las siguientes circunstancias en cualquiera	las siguientes circunstancias en cualquiera
de las obligaciones tributarias o periodos	de las obligaciones tributarias o periodos
objeto de comprobación:	objeto de comprobación:
1.º Que la Cifra Anual de Negocios del	1.º Que la Cifra Anual de Negocios del
obligado tributario sea igual o superior al	obligado tributario sea igual o superior al
requerido para auditar sus cuentas.	requerido para auditar sus cuentas.
2.º Que el obligado tributario esté integrado	2.º Que el obligado tributario esté integrado
en un grupo sometido al régimen de	en un grupo sometido al régimen de
consolidación fiscal o al régimen especial	consolidación fiscal o al régimen especial
de grupo de entidades que esté siendo	de grupo de entidades que esté siendo
objeto de comprobación inspectora.	objeto de comprobación inspectora.



Cuando realicen actuaciones se inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará aplicación de este plazo а los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento Cuando realicen actuaciones se inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará aplicación de este plazo а los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento



inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

- 3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
- a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.
- b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.
- c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la

inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

- 3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
- a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.
- b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.
- c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, o la recepción de la comunicación del mismo.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la



aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

es en

f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por la causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso. practicarse por ellos correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en que concurre la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los derecho fundamentos de regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos carácter análogo de establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban contestadas. No obstante, Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso. practicarse por ellos correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre



circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente.

En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente.

En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación, transcurran los plazos a los que se refiere el artículo 47 ter Concierto Económico Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y el artículo equivalente del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, o se desaparición las constate la de circunstancias determinantes de la fuerza No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de



Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.»

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo atender los requerimientos para efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo duración mismo. de del

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.



Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

- 6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:
- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

- 6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:
- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.



- c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.
- 7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

- c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.
- 7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

173

Comentario:

En lo que respecta al procedimiento inspector, el legislador prevé incorporar un nuevo supuesto de suspensión del procedimiento inspector con el fin -se informa en la exposición de motivos- de facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado con las forales. De este modo, de aprobarse este texto normativo en su redacción actual, se incorpora como causa de suspensión la mera comunicación que efectúe el órgano de aplicación de los tributos que esté tramitando el procedimiento administrativo instructor a las otras Administraciones afectadas respecto de los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que la que tramite el procedimiento entienda procedente. Suspensión que se alzará tras la finalización de los plazos que se prevén expresamente en el Concierto/Convenio.



La incorporación de este supuesto de suspensión podría comportar una merma indubitada en cuanto a los derechos y garantías de los contribuyentes, por cuanto que implica trasladar al administrado/contribuyente el efecto negativo en términos de plazos de una actuación administrativa (por referencia a la coordinación entre Administraciones) que le resulta y/o debe resultar de todo punto ajena. Pues esta coordinación que se prevé entre Administraciones, regulada en el Concierto y/o en el Convenio, debe o debería quedar al margen de este procedimiento instructor tramitado cerca de los contribuyentes y, por ende, no determinar ni afectar la posición jurídica del administrado, máxime cuando se trata de mermarle en sus derechos; pues -como hemos expuesto- se trata de actuaciones administrativas de cooperación y coordinación entre Administraciones que son incluso previas a la existencia de una controversia *estricto sensu* y que en modo alguno determinan ni condicionan su existencia futura que, de producirse, se solventa o solventaría eventualmente en la Junta Arbitral. Y, entonces sí, ya se regula un supuesto específico de suspensión en este sentido.

La inclusión de este supuesto de suspensión, con el impacto negativo que nuevamente tiene para el contribuyente en materia de plazos máximos de duración de las actuaciones inspectoras, que ya de por sí son muy extensos por cuanto que se ampliaron para garantizar/salvaguardar la posición de la Administración, es una nueva manifestación de una asimetría evidente en cuanto a la relación existente entre las potestades administrativas y derechos del contribuyente.

Trece. Se modifica el apartado 2 del artículo 161, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 161. Recaudación en período ejecutivo.	Artículo 161. Recaudación en período ejecutivo.
1. El período ejecutivo se inicia:	1. El período ejecutivo se inicia:
a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.	a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.
b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la	b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la



finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el

finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

«2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido.»

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el



- apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.
- 4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.
- apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.
- 4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Comentario:

En este caso, en la propuesta de modificación del apartado segundo del artículo 161 LGT se especifica que las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento, suspensión o de pago en especie que sean reiterativas no impedirán el inicio del periodo ejecutivo.

En materia de aplazamientos, la Instrucción 1/2017 de 18 de enero sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, ya indica como motivo de inadmisión, en la Instrucción Sexta, apartado 2.3, lo siguiente:

"2.3. Solicitudes relativas a aplazamientos o fraccionamientos de pago denegados

No se admitirán, con los efectos previstos en el apartado 1 de la Instrucción Sexta, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago que reiteren otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa, cuando no contengan modificación sustancial de la denegación previa y, en particular cuando la reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar e impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria."

Además, los efectos previstos para la inadmisión, de acuerdo con la LGT y con la Instrucción 1/2017 es que la solicitud se tendrá por no presentada. En consecuencia, dicha solicitud no impedirá el inicio del periodo ejecutivo. Así, los efectos que buscan conseguirse con esa modificación ya se estaban produciendo de facto, al menos en la tramitación de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, ya que las solicitudes reiterativas eran objeto de inadmisión.

En consecuencia, lo que se pretende con esta reforma a nuestro entender es legalizar prácticas administrativas en materia de gestión de aplazamientos/fraccionamientos y suspensiones que ya venía realizándose por la Administración tributaria de acuerdo con sus Instrucciones internas de actuación.

En este sentido, cabe hacer referencia a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo que, como medida para preservar el principio de buena administración, ha



expresado en su sentencia de 15 de octubre de 2020, rec. 1652/2019, Fundamento de Derecho Tercero, lo siguiente:

"Por consiguiente, la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo"

Parece que la modificación legal que se pretende choca con el criterio interpretativo sentado por el Tribunal Supremo, por el que el principio de buena administración tendría preferencia respecto a la potestad recaudatoria. En consecuencia, en aplicación de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo, incluso con la modificación del precepto analizado, impediría que se iniciase el procedimiento de apremio, aunque entrase la deuda en periodo ejecutivo, hasta que no se resolviese sobre la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, suspensión o pago en especie.

Además, se pretende modificar el apartado segundo del artículo 161 LGT, añadiendo que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido. Con ello, se pretende facilitar el pago en periodo voluntario de deudas concursales, aunque parece dudosa tal circunstancia atendiendo a la naturaleza de las mismas. Sin embargo, en relación con las actuaciones en periodo ejecutivo, deberá estarse a lo dispuesto en la propia Ley Concursal.

Si la declaración de concurso NO suspende el plazo voluntario de ingreso de la deuda concursal (según la Ley General Tributaria) y dicha deuda queda sometida al principio de universalidad de la masa pasiva del concurso (Todos los créditos contra el deudor, ordinarios o no, a la fecha de la declaración de concurso, ...quedarán de derecho integrados en la masa pasiva) se produce de hecho una colisión entre ambas normas: la deuda tributaria entraría en la vía ejecutiva al no poderse efectuar el pago en periodo voluntario por efecto de la declaración de concurso, cuya efecto práctico se verá especialmente agravado en caso de que se alcance un convenio de acreedores, al no preverse para estos supuestos un nuevo período de ingreso en voluntaria.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

177



Catorce. Se modifica el apartado 1 del artículo 175, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.

Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.

- 1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:
- «1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:
- a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.
- a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.
- b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.
- b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.»
- 2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párra fo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, а solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará
- 2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párra fo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, solicitar de а Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente sanciones y limitada a las deudas, responsabilidades contenidas misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará



exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Comentario:

En relación con la modificación del artículo 175 LGT apartado primero, debe ponerse de relieve que se introduce el concepto de plazo de pago original para hacer referencia al plazo de pago en periodo voluntario concedido al deudor principal y que marcará el inicio del plazo para poder requerir de pago al responsable solidario de pago, en contraposición al plazo de pago del deudor principal.

Al respecto, debe ponerse de relieve que están pendientes de ser resueltas por el Tribunal Supremo9 las siguientes cuestiones en relación con la posibilidad de exigir sanciones tributarias a los responsables solidarios cuando la deuda "original" se encuentre suspendida de forma automática como consecuencia de la interposición de recurso o reclamación:

"Determinar si es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en período voluntario.

Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar cuándo se inicia el periodo ejecutivo y, por tanto, la intervención de los órganos de recaudación -a los efectos de determinar el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad-, en los supuestos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se interponga recurso de reposición o cualquier otro procedente en derecho."

Así, la resolución de este recurso también tendrá especial incidencia en la interpretación del artículo 175 LGT, sobre cuándo puede iniciarse la derivación al responsable solidario cuando la deuda original sea una sanción que haya sido suspendida por la interposición de un recurso o reclamación.

La inclusión del término "original", ajeno las definiciones y conceptos de la Ley General Tributaria, nada clarifica, pues solo tiene sentido en el contexto de la justificación de la exposición de motivos.

Lo que pretende la Ley es que no se pueda retrasar la exigencia al deudor principal por el mero hecho de que el deudor principal haya pedido un aplazamiento. La exposición de motivos dice:

⁹ Auto del Tribunal Supremo número 4787/2020 de 18 de junio de 2020.



"Con el objeto de clarificar la normativa vigente, se especifica, a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, 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."

Con el añadido "original" pretenden llevar a cabo dicha limitación, aunque hubiera sido deseable que apareciera expresamente en el texto ese límite, pues a nosotros nos parece que aunque haya sido la voluntad del legislador, no la ha plasmado en el texto.

Quince. Se añade una letra h) en el apartado 1 del artículo 181, con la siguiente redacción:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 181. Sujetos infractores.	Artículo 181. Sujetos infractores.
1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.	1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.
Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:	Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:
a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.	a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.
b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.	b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.	c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.	d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.
e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.	e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.	f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.



g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

- g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.
- «h) La entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.»
- 2. El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad.
- 3. La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción.
- 2. El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad.
- 3. La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción.

Comentario:

Según se justifica en la Exposición de Motivos, esta modificación de "los posibles infractores" se realiza "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 Impuesto sobre el Valor Añadido". Debe tenerse en cuenta, a estos efectos, que en esa lista de sujetos infractores ya se recogía con anterioridad a "La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal" [letra d)].

Se trata de una modificación que debe contemplarse de modo conjunto con la que se realiza en el artículo 163 nonies de la Ley del IVA, en la que se ha introducido un inciso en el párrafo 4 del apartado 7. De este modo, la versión anterior del precepto, en este párrafo, preveía:

"La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones".

Tras la modificación proyectada, dicho párrafo pasa a disponer:

"La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, incluidas



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, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones".

El objetivo perseguido con la introducción de este añadido, tal como se indica en la Exposición de Motivos, es que de este modo "se matizan el alcance y naturaleza de los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen del grupo de entidades en las que necesariamente debe ser sujeto infractor la entidad dominante, por tratarse del sujeto que ostenta la representación del grupo de entidades y queda obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales específicas derivadas del régimen especial. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones".

El origen mediato de esta modificación normativa cabe encontrarlo en una reciente doctrina del TEAC a partir de la cual se han anulado las sanciones derivadas de regularizaciones en el IVA que se habían impuesto a entidades dominantes de grupos de entidades sujetos a este régimen especial (RTEAC de 15 de julio de 2016, que confirma el criterio de la RTEAC de 22 de octubre de 2015, 00/4381/2014).

Así, en la RTEAC más reciente, que resolvió las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las liquidaciones y sanciones de diversos períodos mensuales de liquidación derivadas de un procedimiento inspector realizado frente a la entidad dominante de un grupo que tributaba bajo el régimen especial de grupo de entidades del IVA, y cuyo origen se encontraba fundamentalmente en la minoración por la Inspección de las cuotas deducibles incluidas en las autoliquidaciones de alguna de las entidades del grupo, se señaló:

"El acuerdo sancionador, por una parte, identifica como sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades y, por otra, atribuye a Y la realización de las conductas que dan lugar a la comisión de infracciones tributarias merecedoras de sanción, lo que plantea una contradicción que se opone al principio de responsabilidad personal que rige en el Derecho sancionador, según el cual, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Esta consideración encuentra asimismo apoyo en el antes transcrito artículo 163 nonies de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al especificar en su apartado siete que las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades



responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias, mientras que la entidad dominante es sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, también recogidas en el citado artículo.

El acuerdo sancionador es muy claro tanto a la hora de describir las conductas que considera constitutivas de infracción como al identificar a la entidad que las realizó, Y, por lo que no cabe imputar las consecuencias de tales conductas a una entidad distinta. De acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de grupo de entidades, cada una de las entidades integradas en el grupo está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas individuales, sin realizar el pago de la deuda tributaria ni solicitar compensación o devolución. Por su parte, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda, de forma que dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Es decir, la norma aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, pero no la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Este Tribunal concluye que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador no es conforme a Derecho, en cuanto considera sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades, debido a que, en el presente supuesto, dicha entidad no ha causado la lesión constitutiva de la infracción y, por tanto, no se le pueden exigir las correspondientes sanciones".

Debe señalarse, además, que esta previsión expresa en la regulación específica de las infracciones y sanciones en el ámbito del régimen especial del grupo de entidades a efectos de aclarar el carácter de sujeto infractor de la entidad dominante en relación con las infracciones y sanciones generales que se pudieran derivar de la autoliquidación agregada (dejar de ingresar, obtención o solicitud indebida de devoluciones o determinación improcedente de cantidades a compensar, esencialmente) ya existía en el ordenamiento tributario en el ámbito específico del Impuesto General Indirecto Canario, en el que también se prevé un similar régimen especial de grupo de entidades.

Así, el párrafo 4 del apartado 7 del artículo 101 de la Ley Canaria 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, ya disponía, tras la modificación llevada



a cabo por la disposición final 7.21 de la Ley Canaria 7/2018, de 28 de diciembre, lo que ahora se propone introducir en el ámbito del IVA:

"La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, incluidas las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la autoliquidación periódica agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la autoliquidación periódica agregada. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones".

Volviendo la atención al precepto objeto de nuestro comentario, resulta adecuado introducir de modo expreso a la entidad dominante del régimen especial de grupo de entidades dentro de la lista de sujetos infractores del artículo 181.1 de la LGT. Ello es un avance desde el punto de vista de la seguridad jurídica, aunque no era totalmente necesario. No debe olvidarse que esta lista es meramente ejemplificativa ("Entre otros", dice la norma). Por este motivo, no fue estrictamente esta ausencia la que determinó directamente la conclusión a la que ha llegado el TEAC en la doctrina antes mencionada.

Sin embargo, si se decide introducir lo incluido en el Proyecto, desde el punto de vista de la corrección técnica debería hacerse únicamente referencia como sujeto infractor a "La entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades", eliminando la referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto obedece a varias razones, sobre la base de que no se plantea duda alguna acerca de que ese régimen especial del grupo de entidades es el del IVA al que se refiere la versión proyectada:

-para utilizar el mismo criterio empleado respecto a la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal en este mismo artículo, donde no se hace referencia al Impuesto sobre Sociedades, pese a ser a este impuesto al que se refiere este régimen;

-este criterio también se emplea en otros lugares de la LGT: concretamente, en el artículo 150. 1 b) 2º, a efectos de identificar una de las circunstancias que determinan el plazo más elevado de duración del procedimiento de inspección de 27 meses ("Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora");

-para que la LGT cumpla su función de ley general aplicable a todas las figuras tributarias, entre las cuales se incluye indudablemente el Impuesto General Indirecto Canario, logrando así una mayor precisión técnica, además de que evitaría



eventuales dudas acerca de las posibles consecuencias que tendría no recoger en el artículo 181.1 a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto General Indirecto Canario.

De todos modos, lo anterior es sin perjuicio de la valoración crítica que pudiera hacerse de aquella otra modificación legal con la que se conecta la que aquí es objeto de comentario de la LGT (la del artículo 163 nonies de la Ley del IVA), al establecer una especie de imputación de responsabilidad objetiva general a la entidad dominante sin posibilidad de ser excepcionada según las circunstancias del caso. Porque se la considera "responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada".

Se trata de una previsión idéntica a la que fue introducida recientemente en la legislación canaria sobre el Impuesto General Indirecto Canario y que no tiene un paralelismo en el régimen con el que pretende equipararse de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. Tampoco en este último se prevé una responsabilidad que alcance a las sanciones de las entidades del grupo, que sí se recoge en el régimen de grupo de entidades del IVA, si bien esto ya estaba en la versión de la norma anterior a la reforma proyectada.

Sin perjuicio de merecer una reflexión más detenida que no es posible en estos comentarios de urgencia cabría plantear dudas de constitucionalidad, desde el punto de vista de la personalidad de la sanción que fue lo decisivo en la doctrina anterior del TEAC.

Dieciséis. Se modifican los apartados 1 y 3 del artículo 188, que quedan redactados de la siguiente forma:

→ Disposición Transitoria Única. 2. Régimen transitorio de la reducción de las sanciones.

La nueva redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración tributaria competente rectificará dichas sanciones.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

185



REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA Artículo 188. Reducción de las sanciones.

Artículo 188. Reducción de las sanciones.

- 1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentaies:
- a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.
- 2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:
- a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo Ο, en supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.
- b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.
- 3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se

- «1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta los seguientes
- esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:
- a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad »
- 2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:
- a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo Ο, en supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria garantía de aval o certificado de seguro de caución.
- b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.
- «3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se



refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siquientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.»

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos



derivados del recur	о а	la	reducción	derivados	del	recurso	а	la	reducción
practicada que se exij	practicada que se exija.								

Comentario:

Con la nueva redacción dada a los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la LGT se han incrementado los porcentajes de reducción aplicables en los supuestos de actas con acuerdo y en los de pago de la sanción y no recurso contra la sanción y contra la liquidación (los llamados de pronto pago).

La modificación normativa, por tanto, se limita a incrementar los porcentajes de reducción de la sanción en los supuestos de actas con acuerdo (pasa del 50 al 65 por ciento) y en los de pago y no recurso (de preverse antes el 25 por ciento, se recoge ahora el 40 por ciento).

No varía la regulación, sin embargo, en lo relativo a los requisitos específicos para la aplicación de estas reducciones. Tampoco se establece incremento paralelo al porcentaje de reducción en relación con el otro supuesto de reducción de la sanción que recoge también el apartado 1 de este artículo 188, el de las actas de conformidad.

La justificación del cambio normativo proyectado, según la Exposición de Motivos, es el de "favorecer la simplificación en su aplicación, el ingreso voluntario y la disminución de litigios".

Se trata de unas modificaciones que pueden cumplir las finalidades perseguidas.

De todos modos, debería establecerse una paralela elevación del porcentaje de la similar reducción prevista en el artículo 27.5 de la LGT por pronto pago, en relación con los recargos por declaración fuera de plazo. Téngase en cuenta que esta reducción se introdujo en este precepto a través de la Ley 36/2006 con la finalidad de trasladar a este ámbito la reducción de las sanciones por pronto pago que se recogía desde la versión originaria de la LGT de 2003.

Por este motivo, si ahora se decide incrementar el porcentaje de este última del 25 por ciento al 40 por ciento (artículo 188.3), debería hacerse lo mismo en la reducción del recargo por declaración extemporánea del artículo 27. No es razón para no llevar a cabo tal reforma la nueva regulación de estos recargos, pues con ella simplemente se ha tratado de introducir una mayor precisión y proporcionalidad en el tosco sistema de recargos anterior.

Debe señalarse, por otra parte, que existe una previsión específica sobre el régimen transitorio de la nueva regulación sobre la reducción de las sanciones.

"Disposición Transitoria Única. 2. Régimen transitorio de la reducción de las sanciones.



La nueva redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración tributaria competente rectificará dichas sanciones.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado".

Se trata de unas previsiones adecuadas que clarifican la necesaria aplicación retroactiva de los porcentajes de las nuevas reducciones que al ser más elevados son más favorables para el sujeto infractor. Puesto que los requisitos de dichas reducciones se conectan con la no impugnación de la sanción, además de la liquidación, especial trascendencia tiene la previsión primera de la debida rectificación de oficio por la Administración Tributaria de las sanciones, aunque hayan sido acordadas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa, si bien para ello se exige que no hayan sido recurridas ni que hayan adquirido firmeza.

Diecisiete y Dieciocho. Se modifica el apartado 4 del artículo 198 y el apartado 7 del artículo 199, que quedan redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la



comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones declaraciones O incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación declaración 0 complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.

3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203

comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones O declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo autoliquidación declaración Ο complementaria o sustitutiva de anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.

3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203



de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados.

4. La sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados.

«4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo, la sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

El importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la falta de presentación en plazo se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 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.»

5. También constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros.

6. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de condiciones las establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho constituya incumplimiento no otra 5. También constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros.

6. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento constituya otra



infracción prevista en este capítulo.

infracción prevista en este capítulo.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros.

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, declaraciones, los documentos obligaciones relacionados con las aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, declaraciones, los documentos obligaciones relacionados con las aduaneras u otros documentos con tributaria medios trascendencia por distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.



- 2. Si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.
- Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.
- 3. Si se presentan declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.
- Tratándose requerimientos de individualizados declaraciones 0 de exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones

- 2. Si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.
- Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.
- 3. Si se presentan declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.
- Tratándose requerimientos de individualizados declaraciones de exigidas con general carácter cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones



exigidas con carácter general cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan objeto datos expresados por magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

- 6. La sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.
- 7. Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos

general exigidas carácter con en cumplimiento de obligación la de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan objeto datos expresados por magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

- 6. La sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.
- «7. Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos



falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

No obstante, el importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 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.

Si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

Si las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.»

Comentario:

Se eleva el importe mínimo (de 100 a 600 euros) de las infracciones por no presentación en plazo de declaraciones (artículo 198.4), o por presentación de declaraciones incorrectas, inexactas o con datos falsos (artículo 199.7), en ambos casos sin perjuicio económico, cuando se trata de la declaración sumaria en el ámbito de las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras.

La justificación de esta modificación se encuentra en la Exposición de Motivos y no tenemos nada que añadir a la misma:

"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 Unión, y



atendiendo a que las sanciones mínimas actuales previstas para dichas infracciones tributarias de carácter formal no tienen un carácter 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 Reglamento (UE) N.º 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".

Diecinueve. Se añade un nuevo artículo 201 bis, con la siguiente redacción:

→ Entrará en vigor transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley (Apartado b) de la Disposición final cuarta. Entrada en vigor)

«Artículo 201 bis. Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

- 1. Constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
- a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta ley;
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
- e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta ley;
- f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.
- 2. Constituye infracción tributaria la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j) de esta Ley, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

196



por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

La misma persona o entidad que haya sido sancionada por el apartado anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado.

- 3. Las infracciones previstas en este artículo serán graves.
- 4. La infracción señalada en el apartado 1 anterior se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones de la letra g) del apartado 1 de este artículo se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.

La infracción señalada en el apartado 2 anterior, se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.»

Comentario:

Se introduce una nueva infracción por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

Esta infracción que se introduce novedosamente es la consecuencia en el ámbito sancionador de la nueva obligación tributaria formal que se incluye en la lista del artículo 29.2.

Se justifica esta doble nueva regulación la Exposición de Motivos del siguiente modo:

"Con el objetivo de no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, se establece 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.

Asimismo, en concordancia con dicha regulación, se establece un régimen sancionador específico, derivado de la mera producción de estos sistemas o programas, o la tenencia de los mismos sin la adecuada certificación".

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

197



Se pueden realizar algunos comentarios a la nueva regulación.

En primer lugar, debe destacarse que en la redacción del artículo 201 bis se ha clarificado lo que suscitaba dudas en la versión originaria del Anteproyecto, que fue la que tuvo presente el Consejo General del Poder Judicial en su dictamen (pág. 34). Utilizando los términos empleados en este último, tras la versión actual es claro que "las seis circunstancias que engloban el tipo infractor [no] han de darse cumulativamente"; "por el contrario, basta que concurra alguna de ellas para dar lugar a la referida infracción tributaria".

También la versión actual proyectada ha subsanado otra imprecisión de la versión del Anteproyecto siguiendo las recomendaciones del dictamen del Consejo General del Poder Judicial. En la infracción del apartado 2 del artículo 201 bis se sanciona la "tenencia" de determinados sistemas o programas informáticos que no se ajusten a lo establecido en la nueva obligación tributaria formal del artículo 29.2 j), por lo que el título del precepto debe hacer referencia como hace la versión actual a dicha "tenencia" y no al "uso" de aquellos sistemas informáticos como recogía la versión anterior, lográndose así "la debida coherencia entre la rúbrica y el contenido del citado precepto" que exigía aquel órgano.

Siguiendo lo indicado por el Consejo de Estado en su dictamen puede considerarse "plenamente acertada la tipificación como infracción de la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable. Además, las sanciones previstas tienen unos importes que realmente les permite cumplir una función disuasoria de la realización de este tipo de conductas".

"La regulación proyectada requerirá, como complemento indispensable -añadía-, de un desarrollo reglamentario en el que se incluyan las especificaciones técnicas correspondientes e incluso, como se ha apuntado en el expediente, las cuestiones relativas a la homologación y certificación de tales sistemas y programas".

Desde nuestro punto de vista, esta regulación reglamentaria es necesaria, efectivamente. De ahí que en el artículo 29.2 j) debería sustituirse la previsión actual acerca de que "Reglamentariamente podrán establecer especificaciones técnicas (...)" por la más adecuada de "Reglamentariamente se establecerán especificaciones técnicas (...)".

Compartimos también la apreciación del Consejo de Estado acerca de una necesaria reconsideración de las concretas sanciones a aplicar:

"Debe, sin embargo, realizarse un esfuerzo a la hora de delimitar las conductas sancionables y las sanciones a ellas anudadas, teniendo en cuenta que se prevé una sanción fija -50.000 euros para la tenencia y 150.000 euros en los demás casos- por cada ejercicio económico. En cuanto a la delimitación de los tipos infractores, cabría sopesar la conveniencia de modular el importe de la sanción en atención a las



circunstancias concretas de cada caso; en cuanto al importe de las sanciones, se atiende exclusivamente al ejercicio económico como parámetro temporal, pero cabe pensar en conductas infractoras que tengan una duración diferente".

En el apartado 4 existe una errata en la remisión a la infracción de una letra g) del apartado 1 que, sin embargo, no existe [se debe referir a la letra f)].

Debe precisarse que la Disposición final cuarta prevé la entrada en vigor de la nueva obligación tributaria formal y la nueva infracción por su incumplimiento "transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley".

Parece un período de vacatio legis adecuada para que los sujetos afectados tengan un tiempo para adaptarse a las nuevas exigencias legales y a las consecuencias de su incumplimiento. También para que se apruebe la normativa reglamentaria necesaria para poder ser exigible la obligación tributaria formal creada legalmente y, por tanto también para que, ante su incumplimiento, pueda ser sancionada.

Por este motivo, podría añadirse a esa previsión legal de vacatio legis, con una finalidad de claridad y seguridad jurídica, "siempre que hubiera sido aprobada la normativa reglamentaria a la que se remite la regulación legal". Sin ella, por tanto, carecerían de aplicación aquellos dos preceptos.

Veinte. Se modifica el apartado 2 del artículo 209, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA					
Artículo 209. Iniciación del	Artículo 209. Iniciación del					
procedimiento sancionador en materia tributaria.	procedimiento sancionador en materia tributaria.					
1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.	1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.					
2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez	«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez					
transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese	transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese					



notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»

Comentario:

La nueva redacción dada al apartado 2 del artículo 209 de la LGT eleva a seis meses el plazo de tres meses que se preveía desde la versión originaria de la LGT de 2003 para el inicio de los procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de procedimientos de comprobación o de un procedimiento iniciado mediante declaración.

Lo mismo se hace en relación con el plazo de tres meses que incorporó una reforma posterior de la LGT (Ley 7/2012) en el que deben iniciarse los procedimientos sancionadores para la imposición de las sanciones no pecuniarias accesorias a las sanciones por infracciones graves o muy graves del artículo 186 de la LGT.

La justificación que se ofrece en la Exposición de Motivos a esta modificación normativa es que con el establecimiento de este plazo máximo de seis meses para el inicio de determinados procedimientos sancionadores se estaría "alineando el mismo con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios".

Se trata, sin embargo de una justificación que carece de cualquier tipo de consistencia.

En este sentido, el propio Consejo de Estado en su dictamen al Anteproyecto señalaba que "esta afirmación es inexacta y confunde el plazo para iniciar un procedimiento y el plazo para su resolución, que ya es de seis meses conforme dispone el artículo 211.2 de la propia Ley General Tributaria".

Esto le lleva al Consejo de Estado a afirmar que "deben incorporarse al expediente las razones en las que se fundamenta la propuesta de ampliar el plazo para la iniciación de expedientes sancionadores". "Es claro -añadía el Consejo de Estadoque esta ampliación no vulnera por sí sola el principio de seguridad jurídica, pero también lo es que las razones esgrimidas en algún escrito de contestación a las objeciones formuladas - problema de las notificaciones en el extranjero, plazo de prescripción de las infracciones y plena salvaguarda del ejercicio del ius punienditampoco constituyen un fundamento evidente de la ampliación propuesta".



Desde nuestro punto de vista, evidentemente la justificación esgrimida en la Exposición de Motivos no se sostiene de ningún modo, como tampoco lo son estas razones mencionadas en el dictamen del Consejo de Estado que se habrían dado en algún escrito de contestación a las objeciones formuladas por el órgano consultivo: si hay problemas con las notificaciones en el extranjero, ello no hace necesario ampliar el plazo para iniciar el procedimiento sancionador pues no comienza su cómputo hasta que se practique la notificación; el plazo de prescripción para imponer sanciones, de cuatro años, en nada se ve afectado por el mayor o menor plazo para el inicio del procedimiento sancionador, pues son plazos diferentes que discurren de forma paralela y que responden a finalidades distintas; lógicamente si existe un plazo como el del artículo 209.2, sea de tres o de seis meses, su transcurso sin haberse iniciado el procedimiento sancionador traerá consigo la irrelevancia de que esté abierto aún el plazo de prescripción pero esto es algo derivado directamente de la existencia de ese plazo, no de que sea de tres o seis meses; la plena salvaguarda del ius puniendi se ve más garantizada y potenciada si se establecen plazos limitados, siempre que sean realistas y el de tres meses lo es, como se señalará después.

Esto debería llevar a que no se mantuviera en el texto definitivo esta modificación normativa proyectada, aunque sí otra que proponemos en la línea marcada por alguna reciente sentencia del Tribunal Supremo.

Este plazo del artículo 209.2 de la LGT es un plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador, computado en el supuesto más habitual de procedimientos de comprobación (el procedimiento iniciado mediante declaración es residual en nuestro ordenamiento) a partir de la notificación de la liquidación administrativa que ha regularizado la situación tributaria del obligado tributario determinando una mayor cuota a ingresar o un menor importe a devolver o a compensar. Por tanto, cumple una finalidad muy distinta a la del plazo máximo de resolución del propio procedimiento sancionador, que solo aparece una vez que efectivamente se hubiera iniciado. De ahí el acierto del Consejo de Estado al criticar la confusión en que habría incurrido la Exposición de Motivos.

Como ponen de relieve los antecedentes de la regulación positiva hoy vigente del artículo 209.2 de la LGT de 2003, en la anterior LGT (art. 81.6, tras la reforma de la Ley 53/2002) y el antiguo Reglamento General de Inspección [art. 49.2 j), introducido por el RD 1930/1998], con ello se trata de hacer realidad las exigencias del principio de seguridad jurídica desde la perspectiva del obligado tributario que ha sido objeto de una regularización administrativa en el procedimiento de comprobación en el que, sin embargo, con carácter general, y de acuerdo al principio de separación de procedimientos, no se ha tomado la decisión definitiva de iniciar o no un procedimiento sancionador que tuviera su origen en la regularización practicada. Porque ni siquiera en el procedimiento de inspección, la debida manifestación en el acta de la "existencia o inexistencia, en opinión del actuario de indicios de la comisión de infracciones tributarias" [artículo 153 g) de la LGT] es decisiva, cerrada o terminante, al ser distinto el órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

201



El obligado tributario al que ha afectado el procedimiento de comprobación y la regularización administrativa no puede permanecer durante un período muy extenso de tiempo ante la incertidumbre sobre si se incoará o no en relación con el mismo, y a partir de los resultados del anterior procedimiento de comprobación, un procedimiento sancionador. Ni siquiera es suficiente que tuviera que esperar a tal decisión administrativa de inicio de un procedimiento sancionador dentro del plazo de prescripción para imponer sanciones (artículo 189.2 de la LGT), que además será efectivamente de cuatro años computados desde la última notificación del procedimiento de comprobación, puesto que las "acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización" [artículo 189.3 a), párrafo 2 de la LGT].

La necesidad de acotar temporalmente esa incertidumbre del obligado tributario, a un plazo de tres meses, es el fundamento y razón de ser de este plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador. Sin que sufran en absoluto los intereses públicos perseguidos con las actuaciones administrativas dirigidas a identificar conductas infractoras e imponer las correspondientes sanciones puesto que en los procedimientos de comprobación a los que se refiere el precepto, tal como ha reconocido la propia Abogacía del Estado en algún recurso de casación resuelto recientemente por el Tribunal Supremo, "se tiene el convencimiento de que de forma real y efectiva la Administración ya dispone, o debe disponer, de los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador".

Pues bien, si la Administración Tributaria, tras finalizar estos procedimientos de comprobación, dispone de los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador, un plazo de tres meses es más que suficiente, por lo que es inadmisible una duplicación de dicho plazo a otros tres meses más. Debe tenerse en cuenta, además, que la práctica de la AEAT en ocasiones es iniciar el procedimiento sancionador incluso antes de haber finalizado el procedimiento de comprobación, lo que ha sido admitido en fechas recientes por el Tribunal Supremo -aunque no sin cierta polémica-. Esto confirma aún más si cabe el carácter desproporcionado e inadmisible de ese nuevo plazo de seis meses para el inicio del procedimiento sancionador que quiere establecerse con la reforma proyectada.

Téngase en cuenta, por otra parte, que la actuación administrativa ágil y rápida, sin dilaciones indebidas, no constituye solo una garantía de los eventuales obligados tributarios afectados, desde la óptica de su seguridad jurídica. Por el contrario, ello es también una exigencia del principio de eficacia, y del proclamado en la jurisprudencia del Tribunal Supremo principio de buena administración, que se verían claramente perjudicados si se amplía el plazo para iniciar un procedimiento sancionador resultante de un procedimiento de comprobación anterior en el cual se han obtenido todos los datos necesarios para decidir el inicio o no de dicho procedimiento sancionador.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

202



Por el contrario, la reforma del artículo 209.2 de la LGT, que es necesaria, debería ir en una dirección distinta a la incluida en el Proyecto de Ley: ampliar el ámbito de aplicación del precepto, del plazo de tres meses que se prevé en él para el inicio de los procedimientos sancionadores, a otros supuestos adicionales a los previstos expresamente en dicho artículo, en los que existe la misma razón de ser o fundamento.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha clarificado recientemente de forma clara, contundente y directa un aspecto relevante de este artículo 209.2 de la LGT, que había suscitado múltiples problemas y diferencias interpretativas en muchos órganos de la jurisdicción ordinaria: "resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; sin que sea de aplicación al procedimiento sancionador por infracción de no presentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del IVA" (sentencia de 9 de julio de 2020, recurso 26/2018).

El tenor literal de la norma, a juicio del Tribunal Supremo, es claro, y la interpretación a la que lleva esta literalidad de la norma también es confirmada a la luz de los antecedentes normativos de aquel precepto, antes mencionados.

Sin embargo, en esta sentencia el Tribunal Supremo pone de relieve una idea que debería tenerse presente para reformar en un determinado sentido el artículo 209.2 de la LGT: "Lo aconsejable, por tanto, sería que si el motivo del plazo es precisamente poder tener a disposición los datos necesarios para sancionar, se estableciera un plazo de caducidad para supuestos como el que nos ocupa (...)", sin perjuicio de que señale que "legalmente no se contempla el mismo, lo que hubiera exigido un mandato en dicho sentido (...)".

Téngase en cuenta que se trataba de un caso en el que se presentó una declaración informativa tras el requerimiento administrativo dirigido a que dicha presentación se llevara a cabo, que es una tradicional actuación de la Administración Tributaria y que la LGT de 2003 califica como "actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales" [artículo 117.1 e)] y el Reglamento de Gestión e Inspección como "procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos" (artículo 153.6).

Por este motivo, se propone una ampliación del ámbito de aplicación de la norma a otros supuestos, en los que la Administración Tributaria ha realizado una actuación y dispone de todos los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador como consecuencia de aquella. Uno de estos casos es el que se recoge en la siguiente propuesta, que podría tomarse en consideración como punto de partida de una reforma más amplia en este mismo sentido que merecería, no obstante, una reflexión algo más detenida, a efectos de introducir las precisiones debidas:



"Los procedimientos sancionadores que se incoen a efectos de la infracción del artículo 198 de esta Ley como consecuencia de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias finalizadas con la presentación de una declaración sin perjuicio económico no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto de las actuaciones una vez transcurrido el plazo de tres meses desde la presentación de la declaración".

Con una redacción como esta se establecería un plazo de tres meses para el inicio del procedimiento sancionador en un supuesto en que la Administración Tributaria tiene los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador relacionado con la infracción tributaria del artículo 198 de la LGT: no presentación en plazo de declaraciones sin perjuicio económico. Y quedaría abierta la posibilidad de, en su caso, comprobar la existencia de incorrecciones en la declaración presentada, pudiéndose entonces producir el tipo infractor del artículo 199 de la LGT: declaración incorrecta, inexacta o con datos falsos sin perjuicio económico; que es compatible con aquella primera, y para cuya persecución no sería aplicable aquel plazo de tres meses inicial, que sería solo a efectos de la infracción del artículo 198.

Veintiuno. Se añaden dos 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, que quedan redactados de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere



el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.
- 3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.
- 4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

5. Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía

el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.
- 3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.
- 4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

5. Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar



cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

- garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.
- «6. El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.»
- 6. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.
- 7. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.
- 7. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.
- 8. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.
- «9. Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.»



8. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

9. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

- 10. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.
- 11. Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución

10. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

- 12. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.
- 13. Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución



pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

- 12. La ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso.
- 13. Reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión.

pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

- 14. La ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso.
- 15. Reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión.

Comentario:

Al igual que lo interpretado en relación con la modificación del artículo 161.2 LGT, la introducción de los apartados 6 y 9 en el artículo 233 LGT "Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa", van encaminados a legalizar prácticas habituales de la Administración tributaria, ya extendidas por la Instrucción 1/2017 en la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento.

Así, podrán ser objeto de inadmisión aquellas solicitudes de suspensión en las que se ofrezcan garantías diferentes a aquellas que dan derecho a la suspensión automática, o cuando se solicita la dispensa total de garantías o se aduce la existencia de un error aritmético o de hecho, cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La finalidad en este caso coincide con la plasmada en la propuesta de modificación del artículo 81 por la que se regula la posibilidad de adoptar medidas cautelares durante la resolución de este tipo de solicitudes de suspensión.

Además, aclara el nuevo apartado 9 del artículo 233 que si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.



Entendemos que, la propuesta de redacción de este apartado atentaría contra el principio de buena administración consagrado en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, STS de 15 de octubre de 2020, rec. 1652/2019, pues el propio precepto reconoce que la Administración podría tener que deshacer sus propios actos por haber continuado con el procedimiento de apremio sin haber resuelto con carácter previo la solicitud de suspensión, lo que implicaría un reconocimiento tácito de que dichas solicitudes de suspensión carecen de virtualidad alguna y todas ellas tienden a ser desestimadas.

Como ha destacado el Dictamen del Consejo de Estado con estas previsiones se "desnaturaliza" la finalidad del instituto de la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, lo que además se ve agravada por la proyecta revisión del art. 81 sobre medidas cautelares.

Veintidós. Se modifican los apartados 1 y 2 de la disposición adicional decimoctava, que quedan redactados de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

- 1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:
- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares

REDACCIÓN PROPUESTA

Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

- «1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:
- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares



- y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Régimen de infracciones y sanciones. Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que

- y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.
- d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Régimen de infracciones y sanciones. Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que



hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido fuera plazo presentada de sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando declaración haya sido presentada fuera plazo de sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente



considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido plazo presentada fuera de sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

d) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de



forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.»

3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.

Comentario:

1. La omisión de la obligación de información sobre otros activos situados en el extranjero

El Proyecto de Ley modifica el apartado 1 de dicha disposición para incluir las monedas virtuales dentro de los activos en el extranjero sobre los que se debe informar. En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se justifica la inclusión de estos activos con base en la modificación de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015.

En este sentido llama la atención la omisión de otros bienes o derechos situados en el extranjero siendo que algunos de ellos son mencionados en la citada Directiva. Así, las obras de arte (mencionadas en los apartados 3.i) y 3.j) del artículo 2 de la Directiva), los planes de pensiones (mencionados en el Anexo II de la Directiva), o los metales preciosos (a los que se alude en el Anexo III de la Directiva).

A todo ello cabe añadir los objetos de colección, los vehículos, embarcaciones y aeronaves, así como las joyas y piedras preciosas. En relación con las joyas y piedras



preciosas es de general conocimiento su posible utilización en el blanqueo de capitales.

Por todo ello <u>se recomienda que se incluyan estos activos dentro de la obligación de</u> información.

2. El régimen sancionador (multas pecuniarias fijas)

A su vez, el Proyecto de Ley modifica también el apartado 2 de la citada disposición adicional para incluir un apartado con las multas pecuniarias fijas por incumplir la obligación de información relativa a las monedas virtuales situadas en el extranjero.

Estas multas pecuniarias fijas son de la misma cuantía que las previamente existentes sobre las otras categorías de bienes.

En este sentido, es obligado traer al caso el contenido del Dictamen Motivado de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017 (infracción 2014/4330).

De resultas de lo anterior, la Comisión Europea ha interpuesto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea un recurso por incumplimiento contra el Reino de España (asunto C-788/19) en el que se afirma que se vulneran diversas libertades fundamentales contempladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea "al aplicar multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación extemporánea del «Modelo 720», cuyo nivel es superior a aquello de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares.".

Por ello <u>se recomienda que el Proyecto de Ley tenga en consideración los razonamientos de la Comisión Europea</u>, máxime teniendo en cuenta que pueda declararse la responsabilidad patrimonial del Reino de España por incumplimiento de la normativa comunitaria.

3. Las ganancias patrimoniales no justificadas y el régimen sancionador (multas pecuniarias variables)

En relación con las consecuencias del incumplimiento de la declaración de bienes en el extranjero debemos tener presente que la Ley 7/2012, de 29 de octubre:

- creó dos nuevos supuestos de ganancias patrimoniales no declaradas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades que no se sujetaban a prescripción alguna y además,
- creó una sanción pecuniaria variable anudada a lo anterior

Resulta llamativo que el Proyecto de Ley nada diga sobre todo lo anterior, teniendo en cuenta los severos reproches de la Comisión Europea en el Dictamen Motivado antes mencionado. En este sentido, en el recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la Comisión Europea entiende que "la calificación de los activos como ganancias patrimoniales, la inaplicación de las reglas normales de prescripción (...), constituyen una restricción a las libertades fundamentales del TFUE y del EEE."

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

214



En este sentido, y en relación con la "imprescriptibilidad" de la infracción también se han pronunciado los Tribunales españoles. Cabe citar la Sentencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2020 (Sección 4 – recurso 15/2019 – ROJ SAN 2344/2020) que apreció la inexistencia de delito por aplicación de la elemental prohibición de retroactividad en las normas penales contemplada en la Constitución.

Las Cortes Generales no pueden ser ajenas a todo lo anterior y <u>recomendamos que</u> <u>el Proyecto de Ley contemple una modificación de estas normas acorde con lo expuesto</u>.

Artículo duodécimo. Modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

Se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo:

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 3, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA Artículo 3. Contenido. Artículo 3. Contenido. 1. La descripción catastral de los bienes «1. La descripción catastral de los inmuebles comprenderá bienes inmuebles comprenderá sus sus características físicas, económicas y características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia de gráfica, el valor de referencia, el valor catastral y el titular catastral, con su mercado, el valor catastral y el titular número número de identificación fiscal o, en su catastral. con SU identidad identificación fiscal o, en su caso, caso, número de número de identidad de extranjero. extranjero. Cuando los inmuebles estén Cuando inmuebles coordinados con el Registro de la los estén coordinados con el Registro de la Propiedad incorporará dicha se Propiedad incorporará dicha circunstancia junto con su código circunstancia junto con su código registral.» registral.



- 2. La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación en el Catastro Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles.
- 3. Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.
- 2. La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de las características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos que contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación el Catastro en Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles.
- 3. Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.

Dos. Se modifica el artículo 14, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCION VIGENTE	REDACCION PROPUESTA					
Artículo 14. Procedimiento de	«Artículo 14. Procedimiento de					
incorporación mediante	incorporación mediante					
comunicaciones.	comunicaciones.					
Son comunicaciones:	1. Son comunicaciones:					
a) La información que los notarios y	a) La información que los notarios y					
registradores de la propiedad deben	registradores de la propiedad deben					
remitir conforme a lo dispuesto en el	remitir conforme a lo dispuesto en el					
artículo 36, en cuanto se refiera a	artículo 36, en cuanto se refiera a					
documentos por ellos autorizados o	documentos por ellos autorizados o					
inscritos cuyo contenido suponga la	inscritos cuyo contenido suponga la					
adquisición o consolidación de la	adquisición o consolidación de la					
propiedad, o la adquisición o	propiedad, o la adquisición o					
constitución de los derechos de	constitución de los derechos de					
usufructo, superficie o de una	usufructo, superficie o de una					
concesión administrativa, ya se refieran	concesión administrativa, ya se refieran					
a la totalidad del inmueble o a una cuota	a la totalidad del inmueble o a una cuota					



indivisa del mismo previamente incorporada en el Catastro, siempre que los interesados hayan aportado la referencia catastral en los términos a que se refiere el Título V y se formalice en escritura pública o se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad.

Asimismo constituirá comunicación la información que deben remitir los notarios referida a la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles. siempre realizadas las actuaciones que prevé el apartado 2 del artículo 47, conste la referencia catastral de los inmuebles afectados. exista correspondencia entre los inmuebles objeto de dichas actuaciones y la descripción que figura en el Catastro y que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, que permita la identificación de esas alteraciones.

- b) Las que formulen los ayuntamientos que, mediante ordenanza fiscal, se obliguen a poner en conocimiento del Catastro Inmobiliario los hechos, actos o negocios susceptibles de generar un alta, baja o modificación catastral, derivados de actuaciones para las que se haya otorgado la correspondiente licencia o autorización municipal, en los términos y con las condiciones que se determinen por la Dirección General del Catastro.
- c) Las que las Administraciones actuantes deben formalizar ante el Catastro Inmobiliario en los supuestos de concentración parcelaria, de deslinde administrativo, de expropiación forzosa y de los actos de planeamiento y de gestión urbanísticos que se determinen reglamentariamente. La comunicación

indivisa del mismo previamente incorporada en el Catastro, siempre que los interesados hayan aportado la referencia catastral en los términos a que se refiere el Título V y se formalice en escritura pública o se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad.

Asimismo constituirá comunicación la información que deben remitir los notarios referida a la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles. siempre realizadas las actuaciones que prevé el apartado 2 del artículo 47, conste la referencia catastral de los inmuebles afectados. exista correspondencia entre los inmuebles objeto de dichas actuaciones y la descripción que figura en el Catastro y que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, que permita la identificación de esas alteraciones.

- b) Las que formulen los ayuntamientos que, mediante ordenanza fiscal, se obliguen a poner en conocimiento del Catastro Inmobiliario los hechos, actos o negocios susceptibles de generar un alta, baja o modificación catastral, derivados de actuaciones para las que se haya otorgado la correspondiente licencia o autorización municipal, en los términos y con las condiciones que se determinen por la Dirección General del Catastro.
- c) Las que las Administraciones actuantes deben formalizar ante el Catastro Inmobiliario en los supuestos de concentración parcelaria, de administrativo. deslinde de expropiación forzosa y de los actos de planeamiento y de gestión urbanísticos que se determinen reglamentariamente. La comunicación



comprenderá la correspondiente certificación administrativa expedida por el órgano actuante.

Cuando las actuaciones mencionadas hayan sido inscritas en el Registro de la Propiedad, la información será igualmente objeto de comunicación al Catastro por el registrador, siempre que, realizadas las actuaciones que prevé el artículo 48.5, conste la referencia catastral de los inmuebles afectados, así como el plano que permita la identificación de dichas actuaciones sobre la cartografía catastral.

También constituirá comunicación la información que los registradores de la propiedad deben remitir, referida a los actos de parcelación que consistan en la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles, siempre que se cumplan los requisitos expresados en el párrafo anterior y que se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el hecho, acto o negocio de que se trate.

d) La información con trascendencia catastral que debe remitir la Agencia Estatal de Administración Tributaria al Catastro, en los supuestos У condiciones determinen que se reglamentariamente, de la que tenga conocimiento а través de los procedimientos de aplicación de los tributos, que permita completar la titularidad de los inmuebles inscritos en Catastro con las cuotas participación no inscritas del cónyuge y los comuneros, miembros partícipes de las comunidades o entidades sin personalidad, así como la referida a los datos identificativos, domicilio fiscal y lugar declarado de residencia habitual de los titulares comprenderá la correspondiente certificación administrativa expedida por el órgano actuante.

Cuando las actuaciones mencionadas hayan sido inscritas en el Registro de la Propiedad, la información será igualmente objeto de comunicación al Catastro por el registrador, siempre que, realizadas las actuaciones que prevé el artículo 48.5, conste la referencia catastral de los inmuebles afectados, así como el plano que permita la identificación de dichas actuaciones sobre la cartografía catastral.

También constituirá comunicación la información que los registradores de la propiedad deben remitir, referida a los actos de parcelación que consistan en la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles, siempre que se cumplan los requisitos expresados en el párrafo anterior y que se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el hecho, acto o negocio de que se trate.

d) La información con trascendencia catastral que debe remitir la Agencia Estatal de Administración Tributaria al Catastro, en los supuestos condiciones determinen que se reglamentariamente, de la que tenga conocimiento а través de los procedimientos de aplicación de los tributos, que permita completar la titularidad de los inmuebles inscritos en Catastro con las cuotas participación no inscritas del cónyuge y de los comuneros, miembros partícipes de las comunidades entidades sin personalidad, así como la referida a los datos identificativos, domicilio fiscal y lugar declarado de residencia habitual de los titulares



catastrales, con independencia de la fecha de realización de los actos, hechos o negocios jurídicos correspondientes.

e) La información con trascendencia catastral que debe remitir el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, relativa a los cambios de los cultivos o aprovechamientos de los bienes inmuebles rústicos, de la que tenga conocimiento con motivo de las solicitudes de ayudas de la Política Agrícola Común.

catastrales, con independencia de la fecha de realización de los actos, hechos o negocios jurídicos correspondientes.

- e) La información con trascendencia catastral que debe remitir el Ministerio competente en materia de agricultura, alimentación y medio ambiente, relativa a los cambios de los cultivos o aprovechamientos de los bienes inmuebles rústicos, de la que tenga conocimiento con motivo de las solicitudes de ayudas de la Política Agrícola Común.
- f) Las que formulen las entidades locales o, en su caso, las entidades que ejerzan la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que pongan en conocimiento del Catastro Inmobiliario los hechos, actos o negocios susceptibles de generar un alta, baja o modificación catastral, derivados de actuaciones para las que se haya otorgado la correspondiente licencia o autorización municipal, siempre que se cumplan los términos y condiciones que se determinen por la Dirección General del Catastro.
- g) Los datos, informes o antecedentes suministrados a la Dirección General del Catastro en virtud de lo dispuesto en el artículo 36, siempre que incorporen la totalidad de la documentación necesaria para acreditar la correspondiente alteración catastral de acuerdo con los términos y condiciones establecidos por aquella.
- 2. Las comunicaciones previstas en los apartados f) y g) anteriores no eximirán de la obligación de declarar salvo que se produzcan con anterioridad a la finalización del plazo máximo para cumplir con dicha obligación, en cuyo



caso la Dirección General del Catastro advertirá de esta circunstancia en el correspondiente acuerdo.

3. El procedimiento de comunicación podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta resolución en aquellos supuestos en que no existan terceros afectados. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto para la presentación de alegaciones durante un plazo de 15 días. Cuando, transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de resolución convertirá definitiva. se en entendiéndose dictado y notificado el acuerdo que contiene el día siguiente al de la finalización del mencionado plazo, procediéndose al cierre y archivo del expediente.»

Tres. Se modifica el apartado 1 del artículo 18, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA 18. Procedimientos de Artículo 18. Procedimientos Artículo de subsanación de discrepancias y de subsanación de discrepancias y de rectificación. rectificación. 1. El procedimiento de subsanación de «1. El procedimiento de subsanación de discrepancias se iniciará por acuerdo discrepancias se iniciará de oficio por del órgano competente, ya sea por acuerdo del órgano competente,

propia iniciativa o como consecuencia Administración cuando la tenga conocimiento, por cualquier medio, de de orden superior, cuando Administración tenga conocimiento, por la falta de concordancia entre la cualquier medio, de la falta descripción catastral de los bienes concordancia entre la descripción inmuebles y la realidad inmobiliaria y su catastral de los bienes inmuebles y la origen no se deba al incumplimiento de realidad inmobiliaria y su origen no se la obligación de declarar o comunicar a deba al incumplimiento de la obligación que se refieren los artículos 13 y 14. La de declarar o comunicar a que se iniciación del procedimiento refieren los artículos 13 y 14. La iniciación comunicará los interesados. а del procedimiento se comunicará a los concediéndoles un plazo de 15 días para



interesados, concediéndoles un plazo de 15 días para que formulen las alegaciones que estimen convenientes.

La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del

expediente y el archivo de todas las

actuaciones.

No obstante, en aquellos supuestos en que no existan terceros afectados por el procedimiento, éste podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto para la presentación de alegaciones durante un plazo de 15 días. Cuando, transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de resolución se convertirá en definitiva y se procederá al cierre y archivo del expediente. La efectividad de esta resolución se producirá desde el día siguiente al de finalización del mencionado plazo.

2. Con ocasión de la autorización de un hecho, acto o negocio en un documento público podrán subsanarse las discrepancias relativas a la configuración o superficie de la parcela, de conformidad con el siguiente procedimiento:

que formulen las alegaciones que estimen convenientes.

La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de discrepancia y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación los interesados. а vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones.

No obstante, en aquellos supuestos en que no existan terceros afectados por el procedimiento, éste podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto para la presentación de alegaciones durante un plazo de 15 días. Cuando, transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de resolución se convertirá en definitiva y se procederá al cierre y archivo del expediente.»

2. Con ocasión de la autorización de un hecho, acto o negocio en un documento público podrán subsanarse las discrepancias relativas a la configuración o superficie de la parcela, de conformidad con el siguiente procedimiento:



- a) El notario ante el que se formalicen los correspondientes hechos, actos negocios jurídicos solicitará de los otorgantes que le manifiesten si la descripción que contiene la certificación catastral a que se refiere el artículo 3.2 se corresponde con la realidad física del inmueble en el momento del otorgamiento del documento público.
- b) Si los otorgantes le manifestaran la identidad entre la realidad física y la certificación catastral, el notario describirá el inmueble en el documento público de acuerdo con dicha certificación y hará constar en el mismo la manifestación de conformidad de los otorgantes.

Cuando exista un título previo que deba ser rectificado, los nuevos datos se consignarán con los que ya aparecieran en aquél. En los documentos posteriores sólo será preciso consignar la descripción actualizada.

c) Si los otorgantes le manifestaran la existencia de una discrepancia entre la realidad física y la certificación catastral, el notario solicitará su acreditación por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Cuando el notario entienda suficientemente acreditada discrepancia existencia de la lo notificará a los titulares que resulten de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 9 que, en su condición de colindantes, pudieran resultar afectados por la rectificación, para que en el plazo de veinte días puedan alegar lo que a su derecho convenga. De no manifestarse oposición a la misma, el notario incorporará la nueva descripción del bien inmueble en el mismo documento público o en otro posterior autorizado al

- a) El notario ante el que se formalicen los correspondientes hechos, actos o negocios jurídicos solicitará de los otorgantes que le manifiesten si la descripción que contiene la certificación catastral a que se refiere el artículo 3.2 se corresponde con la realidad física del inmueble en el momento del otorgamiento del documento público.
- b) Si los otorgantes le manifestaran la identidad entre la realidad física y la certificación catastral, el notario describirá el inmueble en el documento público de acuerdo con dicha certificación y hará constar en el mismo la manifestación de conformidad de los otorgantes.

Cuando exista un título previo que deba ser rectificado, los nuevos datos se consignarán con los que ya aparecieran en aquél. En los documentos posteriores sólo será preciso consignar la descripción actualizada.

c) Si los otorgantes le manifestaran la existencia de una discrepancia entre la realidad física y la certificación catastral, el notario solicitará su acreditación por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Cuando el notario entienda suficientemente acreditada existencia de la discrepancia notificará a los titulares que resulten de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 9 que, en su condición de colindantes, pudieran resultar afectados por la rectificación, para que en el plazo de veinte días puedan alegar lo que a su derecho convenga. De no manifestarse oposición a la misma, el notario incorporará la nueva descripción del bien inmueble en el mismo documento público o en otro posterior autorizado al



efecto, en la forma establecida en la letra b) anterior.

El notario informará a la Dirección General del Catastro sobre la rectificación realizada, por medios telemáticos, en el plazo máximo de cinco días desde la formalización del documento público. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General la rectificación declarada, se incorporará correspondiente la alteración en el Catastro. En los supuestos en que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, la alteración se realizará en el plazo de cinco días desde su conocimiento por el Catastro, de modo que el notario pueda incorporar en el documento público la certificación catastral descriptiva y gráfica de los inmuebles afectados que refleje su nueva descripción.

d) En los supuestos en que alguno de los interesados manifieste su oposición para la subsanación de la discrepancia o cuando ésta no resultara debidamente acreditada, el notario dejará constancia de ella en el documento público y, por medios telemáticos, informará de su existencia a la Dirección General del Catastro para que, en su caso, ésta incoe el procedimiento oportuno.

La descripción de la configuración y superficie del inmueble conforme a la certificación catastral descriptiva y gráfica actualizada a la que se hace referencia en los párrafos b) y c) se incorporará en los asientos de las fincas ya inscritas en el Registro de la Propiedad, sin perjuicio de las funciones que correspondan al registrador en el ejercicio de sus competencias.

efecto, en la forma establecida en la letra b) anterior.

El notario informará a la Dirección General del Catastro sobre rectificación realizada, por medios telemáticos, en el plazo máximo de cinco días desde la formalización del documento público. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General la rectificación declarada, se incorporará correspondiente la alteración en el Catastro. En los supuestos en que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, la alteración se realizará en el plazo de cinco días desde su conocimiento por el Catastro, de modo que el notario pueda incorporar en el documento público la certificación catastral descriptiva y gráfica de los inmuebles afectados que refleje su nueva descripción.

d) En los supuestos en que alguno de los interesados manifieste su oposición para la subsanación de la discrepancia o cuando ésta no resultara debidamente acreditada, el notario dejará constancia de ella en el documento público y, por medios telemáticos, informará de su existencia a la Dirección General del Catastro para que, en su caso, ésta incoe el procedimiento oportuno.

La descripción de la configuración y superficie del inmueble conforme a la certificación catastral descriptiva y gráfica actualizada a la que se hace referencia en los párrafos b) y c) se incorporará en los asientos de las fincas ya inscritas en el Registro de la Propiedad, sin perjuicio de las funciones que correspondan al registrador en el ejercicio de sus competencias.



Cuando exista identidad, en los términos que establece el artículo 45, con la correspondiente finca registral inscrita, en los asientos posteriores se tomará como base la nueva descripción física y gráfica.

En los supuestos en que no exista dicha identidad, el registrador de la propiedad, por medios telemáticos, pondrá esta circunstancia en conocimiento de la Dirección General de Catastro que, tras analizar la motivación expuesta, emitirá informe cuyas conclusiones se harán constar en el Registro de la Propiedad e incoará, en su caso, el procedimiento oportuno.

Mediante resolución de la Dirección General del Catastro, previo informe favorable de la Dirección General de los Registros y Notariado, se podrán determinar otros elementos de la descripción del bien inmueble que serán objeto de rectificación de discrepancias con arreglo al procedimiento previsto en este apartado.

3. La Dirección General del Catastro podrá rectificar de oficio la información contenida en la base de datos catastral cuando la rectificación se derive de uno de los procedimientos de coordinación con el Registro de la Propiedad a los que se refiere el artículo 10 de la Ley Hipotecaria, en los que se hayan utilizado otros medios distintos de la cartografía catastral para la descripción gráfica de las fincas.

A tal efecto, una vez tramitado el correspondiente procedimiento de conformidad con la normativa hipotecaria, el Registrador informará a la Dirección General del Catastro sobre la rectificación realizada, por medios electrónicos y en el plazo máximo de

Cuando exista identidad, en los términos que establece el artículo 45, con la correspondiente finca registral inscrita, en los asientos posteriores se tomará como base la nueva descripción física y gráfica.

En los supuestos en que no exista dicha identidad, el registrador de la propiedad, por medios telemáticos, pondrá esta circunstancia en conocimiento de la Dirección General de Catastro que, tras analizar la motivación expuesta, emitirá informe cuyas conclusiones se harán constar en el Registro de la Propiedad e incoará, en su caso, el procedimiento oportuno.

Mediante resolución de la Dirección General del Catastro, previo informe favorable de la Dirección General de los Registros y Notariado, se podrán determinar otros elementos de la descripción del bien inmueble que serán objeto de rectificación discrepancias con arreglo al procedimiento previsto en este apartado.

3. La Dirección General del Catastro podrá rectificar de oficio la información contenida en la base de datos catastral cuando la rectificación se derive de uno de los procedimientos de coordinación con el Registro de la Propiedad a los que se refiere el artículo 10 de la Ley Hipotecaria, en los que se hayan utilizado otros medios distintos de la cartografía catastral para la descripción gráfica de las fincas.

A tal efecto, una vez tramitado el correspondiente procedimiento de conformidad con la normativa hipotecaria, el Registrador informará a la Dirección General del Catastro sobre la rectificación realizada, por medios electrónicos y en el plazo máximo de



cinco días desde la inscripción. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General se incorporará la correspondiente rectificación en el Catastro. La Dirección General del Catastro comunicará la incorporación al Registro de la Propiedad junto con la certificación descriptiva y gráfica actualizada, para que éste haga constar la circunstancia de la coordinación e incorpore al folio real la nueva representación gráfica de la misma.

A través de este procedimiento no procederá incorporar al Catastro Inmobiliario ninguna alteración catastral que deba ser objeto de alguno de los procedimientos de comunicación regulados en el artículo 14.

4. La Dirección General del Catastro podrá rectificar de oficio la información contenida en la base de datos catastral en cuanto sea necesario para efectuar correcciones de superficie dentro del margen de tolerancia técnica que se defina reglamentariamente, así como para reflejar cambios en los identificadores postales o en la cartografía, o cuando se lleven a cabo otras operaciones de carácter general, legalmente previstas, que tengan por finalidad mantener la adecuada concordancia entre el Catastro y la realidad inmobiliaria.

Cuando la operación de carácter general consista en la rectificación de la descripción de los inmuebles que deba realizarse con motivo de ajustes a la cartografía básica oficial o a las ortofotografías inscritas en el Registro Central de Cartografía, se anunciará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro el inicio del procedimiento de rectificación por ajustes cartográficos en los municipios

cinco días desde la inscripción. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General se incorporará la correspondiente rectificación en el Catastro. La Dirección General del Catastro comunicará la incorporación al Registro de la Propiedad junto con la certificación descriptiva y gráfica actualizada, para que éste haga constar la circunstancia de la coordinación e incorpore al folio real la nueva representación gráfica de la misma.

A través de este procedimiento no procederá incorporar al Catastro Inmobiliario ninguna alteración catastral que deba ser objeto de alguno de los procedimientos de comunicación regulados en el artículo 14.

4. La Dirección General del Catastro podrá rectificar de oficio la información contenida en la base de datos catastral en cuanto sea necesario para efectuar correcciones de superficie dentro del margen de tolerancia técnica que se defina reglamentariamente, así como para reflejar cambios en los identificadores postales o en cartografía, o cuando se lleven a cabo otras operaciones de carácter general, legalmente previstas, que tengan por finalidad mantener la adecuada concordancia entre el Catastro y la realidad inmobiliaria.

Cuando la operación de carácter general consista en la rectificación de la descripción de los inmuebles que deba realizarse con motivo de ajustes a la cartografía básica oficial o a las ortofotografías inscritas en el Registro Central de Cartografía, se anunciará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro el inicio del procedimiento de rectificación por ajustes cartográficos en los municipios



afectados y calendario de actuaciones. Tras dicho anuncio se abrirá un periodo exposición pública en el Ayuntamiento donde se ubiquen los inmuebles durante un mínimo de quince días y la subsiquiente apertura del plazo alegaciones durante el siguiente. Cuando como consecuencia de estas actuaciones se produzcan rectificaciones que superen el diez por ciento de la superficie de los inmuebles, la resolución por la que se aprueben las nuevas características catastrales, que tendrá efectividad el día siguiente a aquel en que se hubiera dictado, se los interesados notificará а conformidad con lo previsto en el artículo 29, no siendo necesario el anuncio previsto en el apartado 1 de dicho artículo.

afectados y calendario de actuaciones. Tras dicho anuncio se abrirá un periodo exposición pública Ayuntamiento donde se ubiquen los inmuebles durante un mínimo de quince días y la subsiguiente apertura del plazo alegaciones durante el siguiente. Cuando como consecuencia de estas actuaciones se produzcan rectificaciones que superen el diez por ciento de la superficie de los inmuebles, la resolución por la que se aprueben las nuevas características catastrales, que tendrá efectividad el día siguiente a aquel en que se hubiera dictado, se notificará a los interesados conformidad con lo previsto en el artículo 29, no siendo necesario el anuncio previsto en el apartado 1 de dicho artículo.

Cuatro. Se modifica el apartado 2 del artículo 20, que queda redactado de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

Artículo 20. Documentación y eficacia de las actuaciones inspectoras.

- 1. Las actuaciones de la inspección catastral se documentarán en diligencias, comunicaciones, actas e informes, cuyo contenido y especialidades se determinarán por orden del Ministro de Hacienda.
- 2. La incorporación en el Catastro Inmobiliario de bienes inmuebles o la modificación de su descripción por virtud de actuaciones inspectoras surtirán efectos desde el día siguiente a aquel en que se produjo el hecho, acto o negocio a que se refieren dichas actuaciones, sin perjuicio de la

REDACCIÓN PROPUESTA

Artículo 20. Documentación y eficacia de las actuaciones inspectoras.

- 1. Las actuaciones de la inspección catastral se documentarán en diligencias, comunicaciones, actas e informes, cuyo contenido y especialidades se determinarán por orden del Ministro de Hacienda.
- «2. La incorporación en el Catastro Inmobiliario de bienes inmuebles o la modificación de la descripción de los mismos por virtud de actuaciones inspectoras surtirán efectos desde el día siguiente a aquel en que se produjo el hecho, acto o negocio a que se refieren dichas actuaciones, sin



posibilidad de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento sancionador dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha en que se hubiese notificado o se entendiese notificado el correspondiente acto de alteración catastral.

Dicha notificación se producirá de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En aquellos supuestos en que se cuente con datos suficientes y no existan terceros afectados por el procedimiento de inspección, este podrá iniciarse directamente con la notificación del acta de inspección, en la que se incluirá la propuesta regularización de la descripción del bien inmueble, así como una referencia expresa a este artículo y a los recursos que procedan frente a la resolución definitiva. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto a los interesados, para la presentación de alegaciones, durante un plazo de 15 días. Cuando, transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de regularización incluida en el acta de inspección se convertirá en definitiva, entendiéndose dictado y notificado el acuerdo que contiene, el día siguiente al de la finalización del mencionado plazo y procediéndose al cierre y archivo del expediente.

perjuicio de la posibilidad de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento sancionador dentro del plazo de los seis meses siguientes a la fecha en que se hubiese notificado o se entendiese notificado el correspondiente acto de alteración catastral.»

3. En aquellos supuestos en que se cuente con datos suficientes y no existan terceros afectados por el procedimiento de inspección, este podrá iniciarse directamente con la notificación del acta de inspección, en la que se incluirá la propuesta de regularización de la descripción del bien inmueble, así como una referencia expresa a este artículo y a los recursos que procedan frente a la resolución definitiva. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto a los interesados, para la presentación de alegaciones, durante un plazo de 15 días. Cuando, transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de regularización incluida en el acta de inspección se convertirá en definitiva, entendiéndose dictado y notificado el acuerdo que contiene, el día siguiente al de la finalización del mencionado plazo y procediéndose al cierre y archivo del expediente.



Cinco. Se modifica la disposición transitoria novena, que queda redactada de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Disposición transitoria novena. Régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de mercado.	«Disposición transitoria novena. Régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble.
En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario previsto en la disposición final tercera de esta Ley, para la determinación del valor de referencia se elaborará un informe anual del mercado inmobiliario, base de la determinación de los diferentes módulos de valor.	En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario, la aplicación de los módulos de valor medio previstos en la disposición final tercera para la determinación del valor de referencia de cada inmueble se realizará de acuerdo con las siguientes directrices:
Las directrices y criterios específicos de aplicación se determinarán del siguiente modo:	
a) Para los bienes inmuebles urbanos, así como para las construcciones situadas en suelo rústico, con arreglo a las normas vigentes para el cálculo de los valores catastrales, fijándose anualmente para cada municipio los módulos de aplicación.	a) Para los bienes inmuebles urbanos, los criterios y reglas de cálculo se ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.
	Serán de aplicación los módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio, que se aprueben de acuerdo con las directrices dictadas para la coordinación de valores.
	Los valores de suelo de zona permitirán la reproducción de los módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos en cada ámbito territorial homogéneo de valoración.
	La resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación y concretará criterios y reglas de cálculo, módulos básicos de



b) Para el suelo rústico no ocupado por construcciones, por aplicación de los módulos de valor de cada cultivo, fijados anualmente para cada municipio, corregidos por factores objetivos de localización, agronómicos y socioeconómicos, cuando así se justifique por el mencionado informe anual del mercado inmobiliario.

suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción, así como, en su caso, campos de aplicación de coeficientes correctores.

b) Para los inmuebles rústicos sin construcciones, la resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación, y concretará criterios y reglas de cálculo, así como, en su caso, importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.

El informe anual del mercado inmobiliario al que hace referencia la disposición final tercera determinará los coeficientes correctores aplicables, así como sus importes.»

Seis. Se modifica la disposición final tercera, que queda redactada de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE REDACCIÓN PROPUESTA Disposición final tercera. Valor «Disposición final tercera. Valor de referencia de mercado. referencia. La Dirección General del Catastro la forma la que en determinará de forma objetiva y con el reglamentariamente se determine, la límite del valor de mercado, a partir de Dirección General del Catastro estimará los datos obrantes en el Catastro, el de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes valor de referencia, resultante del en el Catastro, su valor de referencia de análisis de los precios comunicados por mercado, entendiendo por tal el fedatarios públicos resultante del análisis de los precios compraventas inmobiliarias efectuadas. comunicados por los fedatarios públicos las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados las restantes fuentes información de que disponga.



A estos efectos, elaborará un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

A este efecto, incluirá las conclusiones del análisis de los citados precios en un informe anual del mercado inmobiliario, y en un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos. El citado mapa se publicará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.

Con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine.

Esta resolución se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. A este efecto, se publicará un edicto en el Boletín Oficial del Estado en el que se anunciará la apertura del mencionado trámite por un periodo de diez días, durante el cual los interesados podrán presentar las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.

La citada resolución será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de



reposición, por los interesados y en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.

En los 20 primeros días del mes de diciembre, la Dirección General del Catastro publicará en el Boletín Oficial del Estado anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro».

Comentario:

Las modificaciones propuestas en el 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 en relación con la Ley del Catastro Inmobiliario son pocas en cuanto a su número, pero tienen una indudable importancia por los efectos que desplegará al ser éste un valor de referencia para la determinación de la base imponible de múltiples impuestos.

Con dichas modificaciones se dota a la Dirección General del Catastro de un mayor poder a la hora de determinar el valor de referencia de los inmuebles, a la vez que se intenta agilizar el procedimiento de revisión del valor de forma que su efectividad sea más rápida que con la redacción actual.

Dada la repercusión que el valor de referencia de los inmuebles tiene en el sistema tributario español, que la forma en que éste se determine dependa exclusivamente de los módulos de valor medio que establezca la Dirección General supone, de forma implícita, no respetar el principio de reserva de ley de los tributos ya que deja la determinación de una parte de la base imponible del impuesto, cuando no la totalidad, a la aplicación de unas reglas que no están determinadas por Ley – ni tan siquiera por reglamento -, sino por órgano administrativo como es una Dirección General.

Las modificaciones propuestas en el Proyecto de Ley son:

Artículo 3. Contenido. Se elimina como valor de referencia el "valor de referencia de mercado", que se substituye por un "valor de referencia", dejando a las disposiciones transitoria novena y final tercera la forma en que se regula su determinación.

Artículo 14. Procedimiento de incorporación mediante comunicaciones.



Se amplían los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de Administraciones Locales y entidades gestoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sin necesidad de que se obliguen por ordenanza fiscal, en lo que se refiere a actos sujetos a licencia o autorización administrativa. Igualmente, se habilita un régimen adicional de comunicaciones en virtud del cual la información suministrada por deber de colaboración no eximirá de la obligación de declarar salvo que se produzcan con anterioridad a la finalización del plazo máximo para efectuarla, siempre que se cuente con toda la documentación acreditativa de la correspondiente alteración.

El procedimiento de comunicación podrá iniciarse directamente con notificación de propuesta de resolución cuando no haya terceros afectados y los interesados dispondrán de 15 días para efectuar alegaciones. De no efectuarse, la propuesta de resolución devendrá firme y se entenderá dictado y notificado el acto el día siguiente a la finalización del plazo de alegaciones.

Artículo 18. Procedimientos de subsanación de discrepancias y de rectificación.

Se modifica el apartado 1 estableciendo la obligación de iniciar el procedimiento de oficio (en la redacción actual, por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior) y la efectividad de la resolución en la fecha en la que el Catastro hubiese tenido la constancia documentada de la discrepancia (en la redacción actual, el día siguiente a la fecha en la que se acordase).

Artículo 20. Documentación y eficacia de las actuaciones inspectoras.

Se modifica el apartado 2 ampliando el plazo en el que el Catastro puede iniciar un procedimiento sancionador de tres a seis meses a contar desde que se notificó la resolución o se hubiese entendido notificado el correspondiente acto de alteración catastral.

<u>Disposición transitoria novena. Régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble.</u>

Se establecen las normas de determinación del valor <u>de cada inmueble</u> que se utilizarán en tanto no se aprueben los módulos de valor medios a los que se refiere la D.F. 3^a:

En cuanto a bienes inmuebles urbanos: por la utilización de normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de la construcción. A estos efectos, la Dirección General del Catastro deberá aprobar una resolución en la que se definan ámbitos de aplicación y criterios y reglas de cálculo.

Se sustituye el concepto "suelo rústico no ocupado por construcciones" por inmueble rústico sin construcciones", para el que la Dirección General del Catastro definirá criterios y reglas de cálculo, así como, en su caso, importes y campos de



aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.

Disposición final tercera. Valor de referencia.

La determinación del valor de referencia ya no la determinará la Dirección General del Catastro siguiendo el procedimiento que reglamentariamente se determinase, sino que será ésta quien decidirá "de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas".

Asimismo, con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine. Dicha resolución:

Se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva de 10 días.

La resolución será recurrible por los interesados en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.

En los 20 primeros días del mes de diciembre, se publicarán en el Boletín Oficial del Estado los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro.

Por último y como valoración general, queremos manifestar que, la utilización de valores alternativos a los declarados por los contribuyentes debería ir precedida de una justificación de la posible existencia de fraude y, así, desterrar el automatismo en la utilización de este mecanismo por parte de la Administración. Pues el uso masivo de los mismos genera inseguridad jurídica y supuestos de sobreimposición contraria al principio de capacidad económica. Debe recordarse que la sustitución del valor declarado por el valor real actualmente vigente viene contenida en leyes aprobadas en 1987, 1989 y 1991, es decir, cuando la Administración carecía de información y medios suficientes para identificar el fraude.

Por esta razón, los preceptos que permiten esta sustitución de valores declarados por los determinados por la Administración están generando una gran conflicitivdad, pues, en un gran número de supuestos, la Administración ha modificado el valor por el que las partes habían transado realmente o valores que podían perfectamente considerarse de mercado.



Por ello, consideramos que estas facultades de sustitución del valor declarado o fijado en una escritura pública por un valor real o de referencia, deberían reservase para aquellos supuestos en los que la Administración pruebe, aunque sea mínimamente, la existencia de posible riesgo de fraude fiscal.

Artículo decimotercero. Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Se modifica la letra 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, que queda redactada de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 82. Exenciones.	Artículo 82. Exenciones.
1. Están exentos del impuesto:	1. Están exentos del impuesto:
a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.	a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.	b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.
A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.	A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.



c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- 1.ª El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.
- 2.ª El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto.

«c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas, sean o no residentes en territorio español.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, 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 1.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación de la exención prevista en esta letra, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- 1.ª El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 del Código de Comercio.
- 2.ª El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto.



En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

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.

En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3.ª Para el cálculo del importe neto 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 por concurrir alguna de las circunstancias consideradas en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio como determinantes de la existencia de control, con independencia de la obligación de consolidación contable, 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 1159/2010, de 17 de septiembre.

4.ª En el supuesto de 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.»



()	()

Comentario:

El artículo décimotercero del Proyecto prevé tres modificaciones a la Ley de Haciendas Locales. Mientras que las dos primeras no tienen mayor incidencia práctica, la tercera es relevante, al tener como finalidad declarada dejar sin efecto la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo en relación con la exención prevista para contribuyentes con cifra de negocios inferior al millón de euros en supuestos de grupos de entidades.

La primera modificación simplemente aclara que la exención de IAE prevista en el artículo 82.1.c) de la Ley de Haciendas Locales para las personas físicas protege tanto a las residentes como a las no residentes. No parece una modificación necesaria, pues donde la ley no distingue, el intérprete no debe restringir. La Memoria de Impacto Normativo explica que esta modificación trae causa de la normativa comunitaria de libertad de circulación y establecimiento, justificación discutible por cuanto la exención protege a todas las personas físicas con independencia de nacionalidad y residencia.

La segunda modificación consiste, simplemente, en actualizar referencias normativas, sustituyendo las menciones a la definición de cifra de negocios previstas en la antigua Ley de Sociedades Anónimas de 1989 por las normas vigentes del Código de Comercio.

Mucho mayor calado tiene la mención a la cifra de negocio de los grupos del artículo 42.1 del Código de Comercio. La nueva norma obliga a computar la cifra del millón de euros atendiendo a todas las entidades del grupo, "con independencia de la obligación de consolidación contable".

La finalidad es clara: cualquier dispensa en la obligación de consolidación para un grupo de sociedades no será relevante al computar el millón de euros a nivel grupo. Por ejemplo, a efectos de la exención del IAE perderá cualquier efecto la dispensa aplicable a las sociedades que formando parte de un grupo no alcanzan en conjunto los límites de formulación de cuentas anuales abreviadas, entre los que se encuentra un importe neto de la cifra de negocios de veintidós millones ochocientos mil euros.



Existe otra novedad en la redacción, menos evidente pero no irrelevante, consistente en cambiar la referencia tradicional al artículo 42 del Código de Comercio por una mención específica al 2.1 del mismo texto legal. El matiz no es inocuo: una persona física puede participar al 100% en dos empresas, caso en el que se darían las circunstancias del artículo 42.1 del Código de Comercio, aunque no existiría grupo en el sentido de este (ya que la persona física no sería cabecera).

Tal como explica sin disimulo la Memoria de Impacto Normativo, la finalidad de esta pequeña adición es dejar sin efecto la jurisprudencia marcada por el Tribunal Supremo en su sentencia 356/2018, de 6 de marzo de 2018, en su recurso de casación 181/2017. Dicha sentencia interpretó que la mención al grupo de sociedades del artículo 82 de la Ley de Haciendas Locales requiere que las entidades formen parte de un grupo de consolidación contable, esto es, sujeto efectivamente a la obligación de formular cuentas anuales en régimen de consolidación.

A juicio del prelegislador, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se aparta de la finalidad de la norma, por lo que resulta necesario "reforzar las medidas antielusión y evitar que sea inaplicable la regla de acumulación de importes de la cifra neta de negocios en los grupos mercantiles".

De nuevo, nos encontramos ante un ejemplo más de la práctica expeditiva de la Administración, denunciada por la doctrina tributaria¹⁰, consistente en impulsar reformas normativas para dejar sin efecto la jurisprudencia, convirtiendo en Derecho lo que los Tribunales han declarado contrario al mismo. Se trata de una reforma que, de nuevo, trae carácter reactivo de una sentencia del Tribunal Supremo, cuya única finalidad es, parafraseando a Francisco José Navarro Sanchís¹¹, soslayar la fastidiosa doctrina de los tribunales llamados a controlar a la Administración (art. 106 CE).

¹⁰ Véase, la llamada "Declaración de Granada" suscrita por 35 catedráticos de Hacienda Pública de 18 de mayo de 2018.

[&]quot;¿Puede mentir la ley?, Navarro Sanchís, publicado el 30/10/2020 en FiscalBlog.



Artículo decimocuarto. Modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal:

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal:

Uno. Se modifica la disposición adicional primera, que queda redactada de la siguiente forma:

REDACCIÓN VIGENTE

REDACCIÓN PROPUESTA

Disposición adicional primera. Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

- «Disposición adicional primera. Definición de jurisdicción no cooperativa.
- 1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.
- 1. Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas 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 este artículo.
- 2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:
- 2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:
- a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.
- a) En materia de transparencia fiscal:
- 1.º) La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/20013, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.

239

b) Que no exista un efectivo intercambio de



información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

- 2.º) El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.
- 3.º) El resultado de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.
- 4.º) El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

A los efectos de este apartado a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

- b) Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.
- c) La existencia de baja o nula tributación. Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto

Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto



sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siguiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

- 4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:
- a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;

sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

3. La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.



- b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o
- c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.
- No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.
- 5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.
- 4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.
- 5. Respecto de aquellos países o territorios tengan la consideración iurisdicciones no cooperativas, conformidad con lo establecido en esta disposición, con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio.»
- 6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

Comentario:

Nueva regulación de los paraísos fiscales en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal



Introducción: La situación actual de los paraísos fiscales en nuestra normativa tributaria

Resulta difícil creer que la lista actual de paraísos fiscales tenga casi 30 años sin que haya sido formalmente modificada. Recordemos que, desde la entrada en vigor del RD 116/2003, la lista de 48 países y territorios que se consideran paraíso fiscal según el RD 1080/91 no es correcta, puesto que recibir tal consideración los países y territorios que hayan firmado un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información ("CDI"), o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

La clasificación de un territorio como paraíso fiscal cambió, formalmente, con la entrada en vigor de la Ley 26/2014. Al hilo de esta nueva normativa, el Informe de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 2014 afirmó que la salida de la lista de paraísos fiscales ya no era automática como consecuencia de la firma de un CDI, sino que deberá ser específicamente autorizada. Lógicamente, los que ya habían salido de la lista se quedaban fuera, sin necesidad de autorización expresa. Sin embargo, con ocasión de la entrada en vigor, en 2015, del CDI con el Sultanato de Omán, jurisdicción incluida en la lista del RD 1080/1991, en vez de autorizar expresamente la salida de dicho país de la lista (y de paso actualizarla), fue la propia Dirección General de Tributos la que tuvo que desdecirse de su anterior criterio y vino a reconocer, en un informe de 3 de noviembre de 2015, que, como consecuencia de la entrada en vigor del CDI, Omán dejaba de ser (automáticamente) un paraíso fiscal. Ambos informes están publicados en la página web de la AEAT.

Por último, la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, realizó un mandato expreso al Gobierno para que actualizase la lista de paraísos y territorios calificados como paraíso fiscal, una vez que se publicasen las listas de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE y de la UE. La primera lista de la UE se aprobó el 5 de diciembre de 2017 y después ha habido varias revisiones, pero ninguna de ellas ha servido, a pesar del mandato legal, para que el Gobierno actualice la lista de paraísos fiscales.

Cualquiera estará de acuerdo en que el panorama regulatorio que se acaba de resumir dista de ser propio de una Administración moderna, mínimamente diligente y preocupada por el clima de seguridad jurídica en el que deberían desenvolverse sus contribuyentes.

Actualmente, como consecuencia de la firma de CDIs y/o de tratados internacionales para el intercambio de información de carácter tributario, a pesar de la literalidad de la lista del artículo 1 del RD 1080/1991 existen solo 32 países o territorios considerados paraíso fiscal a efectos de la normativa tributaria española:

- Anguilla
- Antiqua y Barbuda
- Bahréin
- Bermudas
- Brunéi



- Dominica
- Fiyi
- Gibraltar
- Granada
- Isla de Man
- Islas Caimán
- Islas Cook
- Islas de Guernsey y Jersey (Islas del Canal)
- Islas Malvinas
- Islas Marianas
- Islas Salomón
- Islas Turcs y Caicos
- Islas Vírgenes Británicas
- Islas Vírgenes de Estados Unidos
- Jordania
- Líbano
- Liberia
- Liechtenstein
- Macao
- Mauricio
- Mónaco
- Montserrat
- Nauru
- San Vicente y las Granadinas
- Santa Lucía
- Seychelles
- Vanuatu

No vamos a citar aquí la panoplia de consecuencias fiscales que trae consigo la inclusión de un país o territorio en la lista de paraísos fiscales, o, como se llamará a partir de la entrada en vigor de la ley de medidas objeto de este comentario, lista de países no cooperativos. Baste decir que algunas de estas consecuencias son de bastante gravedad para el contribuyente (exención de dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones, tributación de los socios de ETVEs, fiscalidad del expatriado, etc.), y que no en pocas ocasiones provocan situaciones en donde "justos pagan por pecadores", es decir en donde el hecho de estar presente en uno de estos territorios poco o nada tiene que ver con conductas defraudatorias, la lucha contra las cuales constituye, según recoge la propia Memoria del Proyecto de Ley, el único fin con el que se establece y ahora amplía el concepto de paraíso fiscal, o, en la nueva nomenclatura, jurisdicción no cooperativa.

Modificaciones introducidas

Qué cambia con el Proyecto de Ley: Definición de jurisdicción no cooperativa

Como ya hacía el Anteproyecto de Ley, mediante la modificación de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el artículo 14 del Proyecto de Ley anuncia (una vez más,

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

244



de momento, solo anuncia) que se va a acabar la llamativa y exageradamente prolongada provisionalidad de la lista de paraísos fiscales de nuestra normativa tributaria.

La nueva acepción de jurisdicción no cooperativa sustituye a la de paraíso fiscal para alinear objetivos y conceptos en el ámbito internacional precisamente en el área de cooperación internacional en materia tributaria, cuyo primer impulsor fue la OCDE a través del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria. Mediante la cooperación internacional se pretende crear un "level playing field", que todo el mundo juegue con la misma baraja, en donde no haya cabida a la evasión fiscal ni a la competencia fiscal perniciosa. Así, pues, como señala la nueva Disposición Adicional Décima de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que introduce el Proyecto de Ley, a partir de su entrada en vigor todas las referencias normativas a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación, se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la Disposición Adicional Primera de la ley.

Enfoque dinámico y criterios de actualización de la lista

Las nuevas jurisdicciones no cooperativas serán, por tanto, las que se introduzcan en una nueva lista que venga a sustituir a la actual contenida en el RD 1080/1991 (con sus modificaciones tácitas). Como ya anunciaba la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, la se espera próxima actualización de paraísos fiscales tendrá en cuenta las listas de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE y de la Unión Europea. Y no solo la actualización de la lista actual, sino también las sucesivas, puesto que, a diferencia de lo ocurrido en los últimos casi treinta años, se pretende que la lista tenga un "enfoque dinámico", en función del cumplimiento de los criterios para considerar a una jurisdicción o territorio como jurisdicción no cooperativa. La Unión Europea prevé que a partir de 2020 las actualizaciones de su lista de jurisdicciones no cooperativas sea bianual. ¿Podremos esperar que la lista española también se actualice dos veces al año? ¿Se ligará directamente la actualización de la lista a lo que decida el ECOFIN, a propuesta del Código de Conducta de la UE?

Como ya estaba previsto en el Anteproyecto de Ley, el Proyecto amplía el futuro concepto de jurisdicción no cooperativa para incluir algo que propiamente no es una jurisdicción sino un régimen fiscal. Así, también se tratarán como "jurisdicción no cooperativa" los "regímenes fiscales perjudiciales", es decir regímenes fiscales que constituyen "competencia fiscal perniciosa" según los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE y de los trabajos del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE. Es decir, como sucede en el caso de Luxemburgo, que se considera un paraíso fiscal exclusivamente en relación con cierto tipo de regímenes fiscales (que en su mayoría ya están abolidos, como consecuencia del trabajo del Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial de la UE), la nueva lista de jurisdicciones no cooperativas podrá incluir uno o varios regímenes fiscales aplicables en un país que por sus características se considere que puede ser utilizado para fines defraudatorios, o que supone una competencia fiscal perniciosa. Esto es precisamente lo que ocurre en relación con la aplicación de



algunos CDIs firmados por España, en donde se excluye la aplicación del CDI, o de algunos artículos concretos del CDI, a las personas que se beneficien de determinados regímenes fiscales especiales (por ejemplo, Uruguay, en el caso de SAFIs y otras entidades similares).

Los criterios de actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas varían en función de que se trate de países y territorios o de regímenes fiscales perjudiciales.

Los criterios en virtud de los cuales se prevé que se actualice la lista de <u>países y</u> territorios no cooperativos serán:

- (a) En materia de transparencia fiscal:
 - (i) Que exista con tal país o territorio normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley General Tributaria.
 - Es decir, que exista un CDI con cláusula de intercambio de información, o un Acuerdo para el intercambio de información en materia tributaria.
 - (ii) Que haya cumplimiento efectivo de intercambio de información tributaria con España.
 - Es decir, que se produzca efectivamente el intercambio de información que se contempla en la norma (y que no siempre se produce).
 - (iii) El resultado de las evaluaciones inter-partes realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, en sede de la OCDE.
 - Es decir, podrán entrar en la lista, por ejemplo, países o territorios que se consideran "non compliant" según las auditorías realizadas periódicamente por el Foro en relación con el cumplimiento de los estándares de intercambio de información de carácter tributario a requerimiento (*EOIR standard*). Entre estos se encuentran actualmente, por ejemplo: Anguilla, Chipre, Guatemala o Trinidad y Tobago. España tiene firmado CDIs con algunos de estos países.
 - (iv) Que haya efectivo intercambio de información en relación con el titular real, a los efectos de la normativa española sobre blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.
- (b) Que se facilite la celebración o existencia de instrumentos o sociedades "offshore", sin realización de actividad económica real.
 - En este sentido, podrían tener peso las directrices que se contienen en el documento del Foro Inclusivo de la OCDE *Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions*, en desarrollo de la Acción 5 del Plan BEPS (*Harmful Tax Practices*).
- (c) Que exista baja o nula tributación, es decir que se aplique un nivel impositivo efectivo "considerablemente inferior" al tipo español, o cuando en el país o



territorio no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR.

Sobre este aspecto, se mantiene la redacción del Anteproyecto en el sentido de considerar como impuestos análogos a los españoles aquellos extranjeros que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de ésta, redacción que recuerda a la contenida en el IS en relación con la aplicación de las normas para evitar la doble imposición internacional, suficientemente aclarada –no sin alguna controversia notable- por la DGT y por nuestros tribunales de justicia.

Los criterios en virtud de los cuales se prevé que se actualice la lista de <u>regímenes</u> <u>fiscales perjudiciales</u> serán los que se siguen por el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE y del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE. Por ejemplo, conforme a este criterio, Jordania podría salir como paraíso fiscal, pero estar incluido uno de sus regímenes (*Development Zone*) identificado **como** "*non compliant*" **por la OCDE**.

Por lo tanto, es de esperar que la anunciada nueva lista de paraísos fiscales – jurisdicciones no cooperativas- esté alineada con las listas de la OCDE y de la UE. No queda claro sin embargo cuál será el criterio preponderante a la hora de actualizar la lista, o si se hará una evaluación conjunta (es de suponer). Lo cierto es que los resultados de los trabajos de auditoría del Foro Global de Transparencia e Intercambio de información con Fines Fiscales de la OCDE, por ejemplo, no son los mismos que los del Código de Conducta en Materia de Fiscalidad Empresarial de la UE. Sería de agradecer por tanto conocer no solo los criterios que se tomarán en cuenta a la hora de actualizar la lista, sino cómo y con qué frecuencia se ponderarán por el Ministerio.

Jurisdicciones no cooperativas, CDIs y seguridad jurídica

A nadie se le escapa la inseguridad jurídica que genera no saber cuál va a ser el tratamiento fiscal a largo plazo de una inversión en un determinado país o territorio. Y no nos referimos por supuesto a las estructuras de inversión que pretenden beneficiarse indebidamente de un país o régimen de baja tributación, o de la opacidad que pueda ofrecer una determinada legislación. Nos referimos a inversión productiva.

Un aspecto que puede ser controvertido y generador de inseguridad jurídica con la redacción actual del Proyecto de Ley es el de la compatibilidad entre la inclusión de un país o territorio, o de un régimen fiscal perjudicial, en la lista de jurisdicciones no cooperativas, y la existencia de un CDI. Supuestamente, ya desde 2015, la existencia de un CDI no supone la exclusión automática de la lista de paraísos fiscales del RD 1080/1991, sino que tal salida debe ser expresamente autorizada mediante disposición normativa (a pesar del caso, ya citado, de la salida de Omán de la lista sin norma que lo autorizase, conforme al criterio de la DGT). Según el Proyecto de Ley, la existencia de un CDI con cláusula de intercambio de información, o de cualquier otro instrumento normativo que permita tal intercambio, no supondrá en ningún caso la



salida automática de la lista de jurisdicciones no cooperativas, ni siquiera una presunción de aplicación de un tipo de tributación mínimo, sino que será tan solo uno de los criterios a tener en cuenta a la hora de actualizar dicha lista.

Añade además el Proyecto de Ley, en relación con la presencia de un CDI, que dicha presencia no será obstáculo para que el país o territorio, o el régimen fiscal, sean considerados jurisdicción no cooperativa, salvo que las consecuencias derivadas de la consideración de dicho país o territorio, o régimen, como jurisdicción no cooperativa sean contrarias a lo dispuesto en el CDI correspondiente, en cuyo caso prevalecerá lo dispuesto en el CDI.

Si asumiéramos que la nueva lista de jurisdicciones no cooperativas se parecerá a la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE (desde el 6 de octubre de 2020: American Samoa, Anguilla, Barbados, Fiyi, Guam, Palao, Panamá, Samoa, Seychelles, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes Norteamericanas y Vanuatu), tendremos que Panamá debería volver a ser un paraíso fiscal –jurisdicción no cooperativa- a efectos fiscales españoles (Omán se salvaría, porque el pasado 6 de octubre el Consejo Europeo decidió sacarlo de su lista). En relación con Panamá (o con cualquier otra jurisdicción que estuviese en la lista de no cooperativas y además tuviese un CDI firmado con España), se plantea la cuestión de hasta qué punto las consecuencias de su eventual re-inclusión en la lista española podrían ser contrarias a lo dispuesto en el CDI. Como ya ocurrió al aprobarse el CDI entre España y Panamá en 2011, es de suponer que en el caso de que esa re-inclusión se produjera, el contribuyente afectado acudirá a la DGT a solicitar criterio.

Por otra parte, ninguno de los países o territorios que han salido de la lista de paraísos fiscales como consecuencia de haber firmado un Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria están en la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE o de la OCDE, por lo que no es previsible –al menos de momento- una vuelta atrás en relación con ninguno de estos países o territorios.

Nos parece que, en función de la agilidad con la que se pretenda actualizar la lista de jurisdicciones no cooperativas, se deberán tener en cuenta las legítimas expectativas de los inversores españoles y extranjeros que han utilizado alguno de estos países y territorios para una actividad económica real. Pues no parece razonable que un empresario hotelero, o una empresa extractora de petróleo, o un comercio internacional, deban sufrir las consecuencias que la Ley del IS, del IRPF o del IRNR establecen para las inversiones realizadas en, o desde, una jurisdicción no cooperativa, cuando dicha inversión se realizó no siéndolo. Es por ello que nos parece importante que la Ley contemple medidas específicas de transitoriedad en relación con las inversiones reales en o desde las jurisdicciones no cooperativas, cuando es evidente que no hay ningún ánimo defraudatorio ni de ocultación.

Norma transitoria

El Proyecto de Ley incluye una norma transitoria en virtud de la cual hasta tanto no se actualice la lista de paraísos fiscales –jurisdicciones no cooperativas- seguirá en vigor el RD 1080/1991. Por tanto, la situación actual y esperada en relación con los



paraísos fiscales será la siguiente:

- Hasta que apruebe la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal: sigue vigente la lista de paraísos fiscales del RD 1080/1991, con las exclusiones provocadas por la firma de un CDI o de un Acuerdo de intercambio información en materia tributaria.
- Una vez se apruebe la Ley de medidas citada, hasta tanto no se apruebe una nueva lista de paraísos fiscales –jurisdicciones no cooperativas-, igualmente seguirá en vigor el RD 1080/1991. El texto actual del Proyecto de Ley modifica la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006 haciendo una referencia en bloque al RD 1080/1991, en vez de al artículo 1 (que solo recoge la lista de paraísos fiscales), por lo tanto también al artículo 2 (que es el que contempla la exclusión automática de la lista como consecuencia de la firma de un CDI o Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria).
- Una vez se apruebe la nueva lista de jurisdicciones no cooperativas, se espera que las jurisdicciones entren y salgan de la misma –con qué frecuencia, está por ver- en función de los criterios mencionados en la Ley de medidas.

Resumen crítico y propuestas de cambio

Parece que por fin habrá una cobertura legal estable para la consideración de jurisdicción no cooperativa, lo cual es de agradecer.

El "dinamismo" que se pretende en la actualización de la lista plantea ventajas e inconvenientes. En el lado positivo, sin duda, el nuevo enfoque favorece la cooperación internacional en materia tributaria. Sin embargo, constituye un elemento de inseguridad jurídica para los empresarios e inversores que tienen legítimos intereses económicos en alguno de estos países o territorios. Por ello, se debería aclarar la periodicidad con la cual se realizarán las actualizaciones, e incluir una mayor concreción respecto de la medida en que pesarán las respectivas actualizaciones de las listas de la UE y de la OCDE que se citan en la norma.

Creemos, además, que la aplicación de un convenio de doble imposición debería seguir sirviendo de "puerto seguro" para el inversor en un país o territorio extranjero. Los CDIs modernos ya contienen normas que excluyen su aplicación a las personas que solo tributen por las rentas obtenidas dentro de su territorio, o a los regímenes fiscales especiales que se consideran perjudiciales, según los criterios de la OCDE y/o de la UE.

Alternativa o adicionalmente, el legislador debería considerar la eliminación o suavización de algunas de las normas contenidas en la LIS, LIRPF y LIRNR en relación con las consecuencias fiscales que se derivan para la actividad económica real y sin ninguna intención de fraude en, o desde, jurisdicciones no cooperativas, puesto que ya existen numerosas normas anti-abuso que sirven de contrapeso a las prácticas defraudatorias o que persiguen indebidamente la obtención de un beneficio fiscal (transparencia fiscal internacional, valoración de operaciones entre partes

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

249



vinculadas, normas sobre residencia fiscal, normas para evitar la doble imposición internacional, etc.).

No hemos hecho un estudio comparado de las consecuencias fiscales que se derivan de la consideración de jurisdicción no cooperativa en la normativa española y en la de otros países de nuestro entorno, pero nos parece que flaco favor se hará al empresario español si, en relación con la realización de una actividad económica real (pongamos la construcción de proyectos de infraestructura), se le sitúe en una posición de partida peor que la de sus competidores internacionales, por el mero hecho de que la infraestructura esté localizada en una jurisdicción no cooperativa.

Artículo decimosexto. Modificación 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.

Se modifican el número 1 del apartado uno, los números 4 y 5 del apartado dos, el número 1 del apartado tres y se añade un número 5 al citado apartado tres, del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que quedan redactados de la siguiente forma:

→ Disposición Transitoria Única. 3. Régimen transitorio de la modificación de las limitaciones de pagos en efectivo.

La nueva redacción del apartado uno del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se aplicará a todos los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de la norma, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

Lo dispuesto en los apartados dos y tres del artículo 7 de la Ley 7/2012 será aplicable a los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de la presente Ley.

No obstante lo anterior, la nueva redacción del número 1.º de la letra b) del número 5 del apartado tres del artículo 7 de la Ley 7/2012 se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.



La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

REDACCIÓN VIGENTE	REDACCIÓN PROPUESTA
Artículo 7. Limitaciones a los pagos en efectivo.	Artículo 7. Limitaciones a los pagos en efectivo.
Uno. Ámbito de aplicación.	Uno. Ámbito de aplicación.
1. No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.	«1. No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 1.000 euros o su contravalor en moneda extranjera.
	No obstante, cuando el pagador sea una persona física y no actúe en calidad de empresario o profesional el citado importe será de:
	a) 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.
No obstante, el citado importe será de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.	b) 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador justifique que no tiene su domicilio fiscal en España.
2. A efectos del cálculo de las cuantías señaladas en el apartado anterior, se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios.	2. A efectos del cálculo de las cuantías señaladas en el apartado anterior, se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios.
3. Se entenderá por efectivo los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del	3. Se entenderá por efectivo los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del



blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

- 4. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, y respecto de las operaciones que no puedan pagarse en efectivo, los intervinientes en las operaciones deberán conservar los justificantes del pago, durante el plazo de cinco años desde la fecha del mismo, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. Asimismo, obligados aportar а justificantes a requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- 5. Esta limitación no resultará aplicable a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito ni, cuando estén sujetos a la supervisión del Banco de España y a la normativa de blanqueo de capitales, a las operaciones de cambio de moneda en efectivo realizadas por los establecimientos de cambio de moneda a los que se refiere el Real Decreto 2660/1998, de 14 de diciembre, sobre el cambio de moneda extranjera público establecimientos abiertos al distintos de las entidades de crédito y a las operaciones a que se refiere éste artículo realizadas a través de las entidades de pago reguladas en la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago.

Dos. Infracciones y sanciones.

- 1. Constituye infracción administrativa el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo establecidos en el apartado uno anterior.
- 2. Serán sujetos infractores tanto las personas o entidades que paguen como las que reciban total o parcialmente cantidades en efectivo incumpliendo la limitación establecida en el apartado uno

blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

- 4. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, y respecto de las operaciones que no en puedan pagarse efectivo, intervinientes en las operaciones deberán conservar los justificantes del pago, durante el plazo de cinco años desde la fecha del mismo, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. Asimismo, están obligados aportar а justificantes a requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- 5. Esta limitación no resultará aplicable a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito ni, cuando estén sujetos a la supervisión del Banco de España y a la normativa de blanqueo de capitales, a las operaciones de cambio de moneda en efectivo realizadas por los establecimientos de cambio de moneda a los que se refiere el Real Decreto 2660/1998, de 14 de diciembre, sobre el cambio de moneda extranjera establecimientos abiertos al público distintos de las entidades de crédito y a las operaciones a que se refiere éste artículo realizadas a través de las entidades de pago reguladas en la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago.

Dos. Infracciones y sanciones.

- 1. Constituye infracción administrativa el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo establecidos en el apartado uno anterior.
- 2. Serán sujetos infractores tanto las personas o entidades que paguen como las que reciban total o parcialmente cantidades en efectivo incumpliendo la limitación establecida en el apartado uno



anterior. Tanto el pagador como el receptor responderán de forma solidaria de la infracción que se cometa y de la sanción que se imponga. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos o contra ambos.

- 3. La infracción prevista en este artículo será grave.
- 4. La base de la sanción será la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 2.500 euros o 15.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera, según se trate de cada uno de los supuestos a que se refiere el número 1 del apartado uno, respectivamente.
- 5. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 25 por ciento de la base de la sanción prevista en el número anterior.
- 6. La acción tipificada en el número 1 de este apartado dará no responsabilidad por infracción respecto de la parte que intervenga en la operación cuando denuncie ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago efectuado en incumplimiento de la limitación, la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente. La denuncia que pudiera presentar con posterioridad la otra parte interviniente se entenderá por no formulada.

La presentación simultánea de denuncia por ambos intervinientes no exonerará de responsabilidad a ninguno de ellos. anterior. Tanto el pagador como el receptor responderán de forma solidaria de la infracción que se cometa y de la sanción que se imponga. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos o contra ambos.

- 3. La infracción prevista en este artículo será grave.
- «4. La base de la sanción será la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 1.000 euros o 2.500 euros o 10.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera, según se trate de cada uno de los supuestos a que se refiere el número 1 del apartado uno, respectivamente.
- 5. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 25 por ciento de la base de la sanción prevista en el número anterior salvo que concurra un supuesto de reducción de la sanción al que se refiere el número 5 del apartado tres de este artículo.»
- 6. La acción tipificada en el número 1 de este apartado no dará lugar responsabilidad por infracción respecto de la parte que intervenga en la operación cuando denuncie ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago efectuado en incumplimiento de limitación, la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente. La denuncia que pudiera presentar con posterioridad la otra parte interviniente se entenderá por no formulada.

La presentación simultánea de denuncia por ambos intervinientes no exonerará de responsabilidad a ninguno de ellos.



- 7. La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en este apartado será compatible con las sanciones que, en su caso, resultaran procedentes por la comisión de infracciones tributarias o por incumplimiento de la obligación declaración de medios de pago establecida en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación terrorismo.
- 8. La infracción prevista en este apartado prescribirá a los cinco años, que comenzarán a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido.
- 9. La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en este apartado prescribirá a los cinco años, que comenzarán a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

Tres. Procedimiento sancionador.

1. El procedimiento sancionador se regirá por lo dispuesto en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto.

No obstante lo anterior, el régimen de las notificaciones en dichos procedimientos será el previsto en la sección 3.ª del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- 7. La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en este apartado será compatible con las sanciones que, en su caso, resultaran procedentes por la comisión de infracciones tributarias o por incumplimiento de la obligación declaración de medios de pago establecida en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- 8. La infracción prevista en este apartado prescribirá a los cinco años, que comenzarán a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido.
- 9. La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en este apartado prescribirá a los cinco años, que comenzarán a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

Tres. Procedimiento sancionador.

«1. El procedimiento sancionador se regirá, con las especialidades previstas en este artículo, por lo dispuesto en el Título IV de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el Capítulo III del Título Preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como las disposiciones reglamentarias que desarrollen las anteriores leyes.

No obstante lo anterior, el régimen de las notificaciones en dichos procedimientos será el previsto en la sección 3.ª del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»



- 2. La competencia para la tramitación y resolución del referido procedimiento sancionador corresponderá en todo el territorio español a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, atribuyéndose al órgano que se determine en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado».
- Para tramitación la de los procedimientos sancionadores, el órgano competente podrá requerir a los sujetos obligados los datos, antecedentes y documentos relacionados con el cumplimiento de las limitaciones establecidas en el apartado uno de este artículo. Asimismo, dichos requerimientos podrán efectuarse con carácter previo al inicio, en su caso, del procedimiento sancionador.
- 4. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguna actuación o procedimiento de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

- 2. La competencia para la tramitación y resolución del referido procedimiento sancionador corresponderá en todo el territorio español a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, atribuyéndose al órgano que se determine en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado».
- Para tramitación la de los procedimientos sancionadores, el órgano competente podrá requerir a los sujetos obligados los datos, antecedentes y documentos relacionados con el cumplimiento de las limitaciones establecidas en el apartado uno de este artículo. Asimismo, dichos requerimientos podrán efectuarse con carácter previo al inicio, en su caso, del procedimiento sancionador.
- 4. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguna actuación o procedimiento de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.
- «5. En la tramitación del referido procedimiento sancionador regirán las siguientes especialidades:
- a) Se prescindirá del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- b) Una vez notificada la propuesta de resolución, el pago voluntario por el presunto responsable en cualquier momento anterior a la notificación de la



resolución implicará la terminación del procedimiento con las siguientes consecuencias:

- 1.º La reducción del 50 por ciento del importe de la sanción, sin que resulten aplicables las reducciones previstas en el artículo 85 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- 2.º La renuncia a formular alegaciones. En el caso de que fuesen formuladas, se tendrán por no presentadas.
- 3.º La terminación del procedimiento, sin necesidad de dictar resolución expresa, el día en que se realice el pago.
- 4.º El agotamiento de la vía administrativa, siendo recurrible únicamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.
- La interposición de recurso contenciosoadministrativo supondrá la pérdida de la reducción aplicada, que se exigirá sin más trámite que la notificación al interesado.
- 5.º El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo se iniciará el día siguiente a aquél en que tenga lugar el pago.
- c) Cuando al tiempo de iniciarse el procedimiento sancionador se encontrasen en poder del órgano competente los elementos que permitan formular una propuesta de resolución, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación.
- d) El plazo máximo en el que deberá notificarse la resolución expresa será de seis meses contado desde la fecha del acuerdo de iniciación.
- e) El procedimiento podrá iniciarse a pesar de que concurra la circunstancia a que se



1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.»

Cuatro. Recaudación de las sanciones.

La gestión recaudatoria de las sanciones impuestas de acuerdo con lo establecido en este artículo corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

Cinco. Obligaciones de información.

Cualquier autoridad o funcionario que en el ejercicio de sus competencias tenga conocimiento de algún incumplimiento de la limitación establecida en el apartado uno, lo deberá poner inmediatamente en conocimiento de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Cuatro. Recaudación de las sanciones.

refiere el artículo 63.3 de la Ley 39/2015, de

La gestión recaudatoria de las sanciones impuestas de acuerdo con lo establecido en este artículo corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

Cinco. Obligaciones de información.

Cualquier autoridad o funcionario que en el ejercicio de sus competencias tenga conocimiento de algún incumplimiento de la limitación establecida en el apartado uno, lo deberá poner inmediatamente en conocimiento de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Comentario 1:

I. Novedades en cuanto a la limitación de pagos en efectivo.

En lo relativo a la medida de limitación de pagos en efectivo, no hay más novedades que la modificación de las cuantías para proceder a reducirlas. Éstas pasan, como dijimos, de 2.500 a 1.000 euros con carácter general, salvo para personas físicas que no actúen en concepto de empresarios o profesionales, en que el límite se mantiene en 2.500 euros. Y en el caso de no residentes que no actúen como empresarios o profesionales, el límite se reduce de 15.000 a 10.000 euros.

No habiéndose introducido más novedades que éstas, las críticas se deben centrar, en primer lugar, en la necesidad de aclarar ciertos conceptos o términos utilizados por la norma desde la aprobación de la medida. Y en segundo lugar, en la propia medida de limitación de pagos en efectivo en sí misma considerada.

En cuanto a la primera cuestión, el texto legal adolece de falta de precisión en cuanto al significado legal que debe darse a ciertos términos, como *empresario o profesional.* En este caso, lo lógico es acudir al concepto que nos dan las leyes tributarias. Podría argumentarse en contra que no estamos estrictamente ante una medida fiscal, pero lo cierto es que la previsión legal tiene como objetivo evitar la circulación de *dinero negro* por parte de empresarios o profesionales. Y, precisamente, por constituir el pago fuera de los circuitos bancarios un instrumento habitual de ocultación de la transacción, se trata de una realidad que propicia la evasión fiscal. Por tanto, si podríamos decir que nos hallamos ante una medida



específica para combatir el fraude fiscal. Lo que justifica que el concepto de empresario o profesional sea el que se deriva de las normas tributarias. Así, por ejemplo, podría entenderse como empresario o profesional los que llevan a cabo la "ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicio" (artículo 27,1 de la Ley 35/2006 del IRPF y artículo 5, Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA). O, desde un punto de vista formal, sujetos que se encuentren dados de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, después de haber cumplimentados los modelos 036 o 037. En todo caso, la limitación no operará cuando quien transmite, aun siendo empresario o profesional no esté actuando como tal.

Pero, en general, la medida de limitación de pagos en efectivo puede ser cuestionada desde muchos frentes.

Así, la a prohibición de utilizar efectivo debería ser algo excepcional, justificado por la necesidad de preservar ciertos bienes. Y, en concreto, parece que la persecución del fraude sí es un fin legítimo, que justifica esta medida, aunque, obviamente, dentro de unos cauces de proporcionalidad. En este caso, parece que la lucha contra el fraude y la evasión podría ser una de estas medidas, teniendo en cuenta la abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que ha legitimado restricciones de la autonomía de la voluntad en aras de la lucha contra el fraude (sentencias 76/1990, de 26 de abril -FJ 3°- y 50/1995, de 23 de febrero -FJ 6°-). Pero la proporcionalidad exigiría que la cuantía fuera razonable, y cabe dudar que una cuantía tan reducida reúna esta condición. Especialmente en determinado servicios o actividades.

En segundo lugar, aunque se entienda la razón última de la previsión de un límite más alto cuando de no residentes se trate (en especial, en un país turístico) este supuesto de *discriminación inversa* pone de manifiesto que el umbral fijado por la Ley 7/2012 es muy reducido, en tanto que, para el caso de no residentes, tal límite se multiplica por diez. Por eso, quizás hubiera resultado más lógico un límite más razonable aplicable a todos los sujetos, independientemente de su residencia.

Además, se prohíbe el pago en efectivo cuando la operación supere las cuantías ya señaladas. Por tanto, el límite es por operación. Por *operación* habrá que entender cada venta, entrega o servicio independiente que se preste. La idea de *servicio independiente* es especialmente importante respecto a profesionales que pueden facturar varios de éstos a un mismo cliente a lo largo del año. El límite de 1.000 euros se referirá a cada uno de esos servicios, contenido en cada una de las facturas que se emita. Lo relevante es que la operación sea independiente, no tanto que se facture independientemente. Así, no resulta trascendente el hecho de que varias operaciones se documenten en una factura recapitulativa. El mismo criterio habrá de aplicarse si se trata de operaciones distintas e independientes pero que se facturan periódicamente. Y cuando lo que se retribuya sea un servicio de tracto sucesivo (por ejemplo, un arrendamiento o alquiler) el concepto de operación se referirá a cada período de tiempo previsto para la liquidación periódica.

Se mantiene íntegramente la regulación de la medida antifraccionamiento contenida en el artículo 7,2 de la Ley. Pero no se han incorporado a la norma algunos criterios interpretativos que viene manteniendo la Administración, como por ejemplo, en



relación con las operaciones en la que las partes pactasen que se satisfaga una parte en efectivo (de manera que la cuantía pagada en metálico sea inferior a la establecida en la ley) y el exceso mediante un medio bancario. En este caso se viene entendiendo que el límite se refiere al importe de la operación, no al porcentaje de ese importe que se pagase en efectivo. Es un criterio discutible pero, en todo caso, debería estar en la ley y no surgir de una libérrima interpretación de la Administración.

II. Novedades en cuanto a las sanciones y al procedimiento sancionador.

Como hemos dicho se mantiene la sanción en un 25 % de la cantidad pagada por encima del límite. La infracción se califica como grave. Sin embargo, no se trata de una infracción tributaria, lo cual ha sido objeto de crítica, puesto que respecto a las infracciones y sanciones tributarias se ha alcanzado, sobre todo por impulso de la jurisprudencia, un importante grado de protección de las garantías del particular, que puede no resultar aplicable por esta pretensión de *cantonalismo*, al implementar una sanción específica. En suma, y a pesar de que se trata de una infracción incluida en una ley de pretendido alcance fiscal, no estamos ante una *infracción tributaria*. La ley reguladora no quiere que la misma se rija por las disposiciones de la Ley General Tributaria. Lo cual es criticable ya que el órgano que tramita la sanción es un órgano tributario. La tramitación y resolución del procedimiento sancionador a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Hay aspectos del régimen sancionador en cuanto a los pagos en efectivo que podrían haberse modificado. Por ejemplo, el hecho de que la sanción derivada de la infracción de los límites para los pagos en efectivo sea compatible con otras posibles sanciones que puedan resultar procedentes por la comisión de infracciones tributarias o por incumplimiento de la obligación de declaración de medios de pago establecida en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

También se podían haber modificado cuestiones relativas al régimen de responsabilidad, que se encuentran en el artículo 7, Dos, 2 de la Ley 7/2012, precepto que dispone que son sujetos infractores tanto las personas que paquen como las que reciban total o parcialmente cantidades en efectivo incumpliendo los citados límites. Sobre todo, es rechazable el régimen de solidaridad, según el cual "tanto el pagador como el receptor responderán de forma solidaria de la infracción que se cometa y de la sanción que se imponga", concretándose que "la Agencia Tributaria podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos o contra ambos". Este régimen no es compatible con el principio de personalidad de las sanciones que deriva de las exigencias de culpabilidad. Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de febrero de 1990 (RJ 1990/777), se dice que "la idea de solidaridad resulta difícilmente conciliable con el sentido propio de un régimen sancionador, en lo que lo lógico es que el estado sancionador imponga la sanción a todos y cada uno de los sancionados y no a cualquiera de ellos". Y, entre otras, en las sentencias de 30 septiembre de 1997 (RJ 1997/6925), 23 de marzo de 1998 (RJ 1998/2828) y 7 de julio de 1998 (RJ 1998/6062) el Tribunal Supremo señaló que "la referida imputación solidaria, como forma eficaz de garantizar el cumplimiento de las obligaciones contractuales y extracontractuales, no puede trascender al ámbito del Derecho sancionador porque



no se compadece con el fundamento del sistema punitivo según el cual cada uno responde de sus propios actos sin que quepa, en aras de una más eficaz tutela de los intereses públicos, establecer responsabilidad punitiva solidaria por actos ajenos".

También debería haberse modificado el mecanismo de exención de responsabilidad mediante el que se exime de responsabilidad por infracción al participante en la operación que denuncie el pago en efectivo ante la Agencia Tributaria dentro de los tres meses siguientes al pago, identificando a la otra parte.

Y no estaría de más, por otro lado, aclarar los efectos que el incumplimiento de la limitación de pagar en efectivo tiene en la aplicación de los tributos. Por ejemplo, habría que determinar si las cantidades pagadas en efectivo, siempre que dicho pago pueda acreditarse, permiten aplicar un gasto o una deducción prevista en la ley tributaria. Singularmente, si el incumplimiento de esta prohibición constituye un supuesto de gasto no deducible del artículo 15 f) de la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto de Sociedades, que señala la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Lo que si se ha introducido es una serie de modificaciones importantes en el procedimiento de aplicación de esta sanción. Todas ellas constituyen una *huida* del régimen común del procedimiento administrativo, lo cual va siempre en detrimento de los derechos del administrado.

Así, se añade íntegro un nuevo número 5 al artículo 7 de la Ley 7/2012 de 29 de octubre, según la cual la tramitación del procedimiento sancionador para imponer multas por incumplir los límites de pagos en efectivo tendrá las siguientes especialidades:

- a) Se prescindirá del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- b) Una vez notificada la propuesta de resolución, el pago voluntario por el presunto responsable en cualquier momento anterior a la notificación de la resolución implicará la terminación del procedimiento con las siguientes consecuencias:
- 1º La reducción del 50 por ciento del importe de la sanción, sin que resulten aplicables las reducciones previstas en el artículo 85 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- 2º La renuncia a formular alegaciones. En el caso de que fuesen formuladas, se tendrán por no presentadas.
- 3º La terminación del procedimiento, sin necesidad de dictar resolución expresa, el día en que se realice el pago.
- 4º El agotamiento de la vía administrativa, siendo recurrible únicamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.



La interposición de recurso contencioso-administrativo supondrá la pérdida de la reducción aplicada, que se exigirá sin más trámite que la notificación al interesado.

5° El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo se iniciará el día siguiente a aquél en que tenga lugar el pago.

- c) Cuando al tiempo de iniciarse el procedimiento sancionador se encontrasen en poder del órgano competente los elementos que permitan formular una propuesta de resolución, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación.
- d) El plazo máximo en el que deberá notificarse la resolución expresa será de seis meses contado desde la fecha del acuerdo de iniciación.
- e) El procedimiento podrá iniciarse a pesar de que concurra la circunstancia a que se refiere el artículo 63.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

De estas medidas hay que señalar lo siguiente:

-No es aceptable prescindir, con carácter general, del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, en tanto ello afecta negativamente a la interdicción de la indefensión. Aunque el Tribunal Supremo ha señalado en sentencia de 5 de diciembre de 2012 (rec.6076/2009) que la falta de audiencia no provoca siempre y de modo necesario, indefensión, ello es así, a salvo de las especialidades del procedimiento sancionador. Y es que, en relación con el procedimiento sancionador, pronunciamientos como la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2005 (rec. 2796/2001), aclaran que en los procedimientos sancionadores la falta de audiencia se eleva a lesión de derecho fundamental.

-Ligar una reducción del importe de la sanción al pago de la misma y, por tanto, a la condición de no interponer recurso, ha sido aceptado por el Tribunal Constitucional. Así, el Alto Tribunal ha dicho, en el Fundamento 7ª de la sentencia 76/1990, de 26 de abril, respecto a la reducción de la sanción por conformidad que nada obliga a aquellos sujetos a prestar tal conformidad, y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio -la reducción de la cuantía de la multa- que de otro modo, sin tener derecho a ello, no hay seguridad en obtener. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar.

Pero, una cosa es admitir que no afecta a la tutela judicial efectiva renunciar libre y voluntariamente a recurrir a cambio de una reducción del importe de la multa y otra que tal renuncia comporte una minoración notable en el estándar de garantías procedimentales, como ocurre en el presente caso. Y, sobre todo, no son aceptables dos consecuencias del pago inmediato: la terminación del procedimiento en el momento del pago y sin necesidad de dictar resolución expresa y el agotamiento de la vía administrativa, pasando a ser la sanción sólo recurrible ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios

261



En el primer caso, la exclusión de la resolución expresa supone no aplicar un auténtico deber para la Administración, consagrado como obligación administrativa por el artículo 21,1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. También se han pronunciado sobre la necesidad de que la Administración resuelva expresamente el Defensor del Pueblo (recordatorio de 14 de julio de 2015) y la jurisprudencia en sentencias del Tribunal Supremo. Por ejemplo, el Fundamento Tercero de la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (número de recurso 7195/2010), señala que el no dictar resolución expresa con una situación de inseguridad jurídica y el Tribunal Supremo en el Fundamento Sexto de su sentencia de 15 de junio de 2015 (1762/2014) y el Tribunal Constitucional en sus sentencias 6/86 de 12 de febrero, 204/87 de 21 de diciembre y 63/95 de 3 de abril, han afirmad, respecto al silencio negativo, que la aplicación del mismo no puede premiar la inactividad de la Administración. Debería ponerse fin al procedimiento, aunque sólo fuera para dictar un acto que ponga fin al mismo por pago voluntario de la sanción, que debería notificarse.

En el segundo caso, aunque el derecho a la tutela judicial efectiva se realiza plenamente acudiendo a la vía judicial, no hay que excluir que la satisfacción de la pretensión pueda lograrse eficazmente en vía de recurso administrativo. Como señala el Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de mayo de 2018 (815/2018), en su Fundamento Tercero, el establecimiento de una vía administrativa de recursos preceptivos no es una exigencia constitucional, pero es una opción que el legislador puede realizar en el ejercicio de su libertad de configuración, siempre, claro está, dentro del marco diseñado por la Constitución. El diseño de un sistema de recursos administrativos preceptivos, previos al ejercicio de la acción jurisdiccional, se justifica en *dar a la Administración autora de un acto o de una disposición la posibilidad de* satisfacer la pretensión del administrado afectado por los mismos y que los discute, sin necesidad de acudir a la jurisdicción (sentencias del Tribunal Constitucional 120/1993, -FJ 3 °- y 275/2005 -FJ 4°-). Y sólo cabría rechazar la vía administrativa cuando la misma se revela manifiestamente ineficaz para el éxito de la pretensión del particular. Por tanto, tampoco parece pertinente rechazar completamente la vía administrativa, especialmente en el caso de recurribilidad de una sanción.

III. <u>Cuestiones a modificar del Proyecto de Ley en relación con la limitación de los pagos en efectivo.</u>

- 1°) Lo mejor sería suprimir esta previsión de limitación legal de pagos en efectivo por ser escasamente eficaz, desproporcionada, vulnerar la autonomía de la voluntad y constituir una discriminación inversa de los no residentes. De mantenerse la medida deberían preverse algunas modificaciones
- 2º) Entre estas modificaciones que no se han previsto, estaría la obligación de aclarar qué se entiende por *empresario o profesional* a efectos de la limitación de pagos en efectivo.
- 3°) Se debe aclarar en la ley qué ocurre cuando las partes pactan que se satisfagan en parte en efectivo (de manera que la cuantía pagada en metálico sea inferior a la establecida en la ley) y que el exceso se satisfaga mediante un medio bancario.



- 4°) No debería admitirse la compatibilidad de la infracción de los límites para pagos en efectivo con otras posibles sanciones que puedan resultar procedentes por la comisión de infracciones tributarias.
- 5°) Debería suprimirse el régimen de solidaridad, según el cual tanto el pagador como el receptor responderán de forma solidaria de la infracción que se cometa y de la sanción que se imponga.
- 6°) Debe aclararse si un gasto, incumpliendo estos límites, constituye un supuesto de gasto no deducible del artículo 15 f) de la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto de Sociedades.
 - 7º) Debe eliminarse la previsión de prescindir del trámite de audiencia.
- 8°) Debe eliminarse la previsión de que el pago voluntario de la sanción conlleve la terminación del procedimiento, sin necesidad de dictar resolución expresa. Debería resolverse poniendo fin al procedimiento por pago, por exigencias de seguridad jurídica.

Comentario 2:

El artículo decimosexto del Proyecto de ley propone introducir varias modificaciones en el artículo 7 de la Ley 7/2012, una de la cuales, tal y como expresamente se dice en el apartado XIV de su preámbulo, afecta al régimen sustantivo de la regulación contenida en dicho artículo 7 respecto del pago en efectivo de las operaciones que afecta exclusivamente a aquellos casos en los que alguna de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional.

Tal modificación consistiría en sustituir la vigente prohibición general de pago en efectivo de las referidas operaciones cuando su importe sea igual o superior a 2.500 euros (si bien el referido importe es de 15.000 euros cuando el pagador sea una persona física que no actúe en calidad de empresario o profesional y que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España), por un esquema de prohibiciones ciertamente más complejo y que es el que ocasiona los problemas a los que nos vamos a referir.

En efecto, según la nueva redacción que el Proyecto de ley propone para el número 1 del apartado uno del artículo 7 de la Ley 7/2012, la anteriormente citada prohibición quedaría sustituida por el siguiente esquema de prohibiciones:

- a) Con carácter general, no podrían ser pagadas en efectivo las operaciones con un importe igual o superior a 1.000 euros.
- b) Por excepción a lo anterior, en los casos en los que ocurra que el pagador sea una persona física que no actúe en calidad de empresario o profesional, el referido importe de 1.000 euros sería sustituido por alguno de los siguientes:



1) Con carácter general por el importe de 2.500 euros.

Según se indica en el apartado XIV del Preámbulo del Proyecto de ley, esto tiene como finalidad el "minimizar los efectos colaterales de la medida [de reducción del actual importe general de 2.500 euros al nuevo importe de 1.000 euros] en las pequeñas economías domésticas".

2) Por el importe de 10.000 euros, cuando adicionalmente ocurra que el pagador "justifique" que no tiene su domicilio fiscal en España.

Pues bien, dicho nuevo esquema de prohibiciones, de ser aprobado, plantearía importantes problemas en el normal desarrollo de su actividad por parte de determinados establecimientos comerciales abiertos al público en general, especialmente en el caso de grandes superficies comerciales que cuentan en su interior con un número elevado de puntos en los que se ultiman las ventas y en donde los clientes pueden efectuar el pago de la misma.

Sin desdeñar los problemas que se les originan a tales establecimientos en el caso particular de las ventas de las que sean destinatarias personas físicas que no actúen en condición de empresarios o profesionales y que, además, justifiquen que no tienen su domicilio fiscal en España (respecto de las que, como hemos visto, opera actualmente el umbral de 15.000 euros, que se vería reducido a 10.000 euros según el Proyecto de ley), es otro sin embargo el cambio propuesto por el Proyecto de ley que genera gran preocupación a los referidos establecimientos, por afectar a casos que se presentan con mucha más frecuencia en los mismos: aquellos casos en los que una persona física plantea realizar el pago en efectivo de una compra que está efectuando en ese momento y cuyo importe es igual o superior a 1.000 euros pero inferior a 2.500 euros.

En tales casos, el establecimiento comercial únicamente podría aceptar tal pago en efectivo si el referido pagador no está actuando en calidad de empresario o profesional.

Es decir, la norma está exigiendo la acreditación de un hecho negativo (la no actuación del pagador en calidad de empresario o profesional), sin que pueda apreciarse cual podría considerarse medio de prueba válido a utilizar a tal fin en el preciso momento en que ello es necesario y que, recordemos, sería normalmente el momento en el que se efectúa una venta en un establecimiento comercial abierto al público en el que la inmensa mayoría de los clientes son personas físicas consumidores finales y que, además, normalmente y especialmente en determinadas épocas del año, se tratará de una venta que está



siendo realizada en un contexto de gran afluencia de clientes al establecimiento que hace imprescindible que el proceso de venta del producto y de cobro del precio del mismo se realice con la mayor agilidad posible, puesto que cualquier actuación que entorpezca la rapidez en dicho proceso atenta contra el normal desarrollo de la actividad comercial del establecimiento.

Adicionalmente, cabe señalar que, cualquiera que hubiese de ser tal medio de prueba válido en derecho, parece evidente que el mismo habría de ser aportado por el pagador, puesto que el establecimiento comercial no puede disponer por sí mismo de medio de prueba alguno acreditativo del referido hecho negativo: que el pagador persona física no está actuando en calidad de empresario o profesional. A este respecto, un posible medio de prueba a aportar por el pagador podría consistir en una declaración responsable realizada por el mismo al establecimiento comercial, en el sentido de que no está actuando en calidad de empresario o profesional.

Ahora bien, (i) el hecho de que quienes pretendan efectuar el pago en efectivo de operaciones cuyo importe sea igual o superior a 1.000 euros pero inferior a 2.500 euros deben ser conocedores, tanto de la circunstancia de que ello únicamente está permitido por la Ley si no efectúan tales pagos actuando en calidad de empresario o profesional, como también de las consecuencias que su incumplimiento comporta, (ii) el hecho de que dicha circunstancia únicamente es conocida por tales pagadores, y (iii) el hecho de que tales pagos corresponderían a ventas que se estarían realizando en un establecimiento abierto al público en el que la inmensa mayoría de los clientes son personas físicas consumidores finales, justifican los tres en su conjunto sobradamente la razonabilidad de que en el artículo 7 de la Ley 7/2012 se incluya la presunción en el sentido de los pagadores no estarían actuando en calidad de empresarios o profesionales salvo que los mismos indicasen expresamente lo contrario, así como también una exención de responsabilidad para el establecimiento comercial en el supuesto de que la información que le fuese suministrada por el pagador no se ajustase a la realidad. Y ello con la finalidad esencial, por una parte, de evitar trámites que en la mayor parte de los casos serían innecesarios y que únicamente contribuirían a entorpecer el desarrollo de las actuaciones de venta y pago cuya agilidad es esencial en la actividad comercial de dichos establecimientos, especialmente en determinadas épocas del año en que se produce una gran afluencia de clientes. Y por otra parte, con la finalidad de eliminar el riesgo que pudiese derivarse para el establecimiento comercial como consecuencia de una conducta observada por el pagador respecto de la que dicho establecimiento carece cualquier conocimiento.



Adicionalmente, consideramos que nuestra propuesta de establecimiento de las referidas presunción y exoneración de responsabilidad, que se expone más adelante, viene avalada asimismo por lo siguiente:

a) Por estar en línea con la presunción establecida en el artículo 5 quinquies del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, añadido al mismo por el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019.

Según el referido artículo 5 quinquies, a efectos de la aplicación de las reglas especiales establecidas a efectos del IVA en relación con las plataformas digitales que "facilitan" la realización de "ventas a distancia" y otras operaciones, se considerará lo siguiente salvo que la plataforma disponga de información que indique lo contrario: (i) que quien vende los bienes a través de la plataforma actúa en condición de empresario o profesional, y (ii) que el adquirente final de los bienes no actúa en condición de empresario o profesional.

- b) Por estar en línea con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el sentido de que, la indudable legitimidad de que disponen los Estados miembros de la UE para adoptar medidas que tengan como finalidad prevenir y combatir el fraude fiscal, debe respetar el principio de proporcionalidad en tanto que uno de los principios generales del Derecho de la Unión y, por tanto, también del derecho interno español en tanto que estado de derecho que somos. Principio este según el cual tales medidas deben ser necesarias y adecuadas para alcanzar eficazmente los objetivos que se pretenda conseguir con las mismas, y no ir por tanto más allá de lo necesario para conseguir tales objetivos¹².
- c) Por estar en línea con la jurisprudencia establecida por el TJUE en el sentido de que corresponde en principio a las autoridades tributarias el llevar a cabo las verificaciones necesarias para detectar irregularidades y fraudes, sin que resulte admisible que la realización de tales actuaciones de control propias de aquellas sea transferida "de facto" a terceros (particulares y empresas), obligándoles para ello a la realización de comprobaciones complejas y exhaustivas¹³.

¹² Sentencias de 14/12/2017, Avon Cosmetics, C-305/16, <u>EU:C:2017:970</u>, apartado 44; de 27/05/2018, Vámos, C-566/16, <u>EU:C:2018:321</u>, apartado 41; de 26/04/2018, Zabrus, C-81/17, <u>EU:C:2018:283</u>, apartado 50, de 05/07/2018, Marle Participations, C-320/17, <u>EU:C:2018:537</u>, apartado 42.

¹³ Véanse los apartados 60 y 61 de las conclusiones presentadas el 5 de julio de 2017 por el abogado general del Tribunal Sr. Nils Whal en los asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16, EU:C:2017:515, así como también la jurisprudencia del Tribunal que se cita en tales apartados.



d) Por estar en línea con la reiterada jurisprudencia del TJUE en el sentido de que el principio de seguridad jurídica, en tanto que otro de los principios generales del Derecho de la Unión, exige que las disposiciones sean claras, precisas y previsibles, de manera que los interesados puedan valorar sus efectos con suficiente antelación y adoptar las medidas oportunas en consecuencia¹⁴.

Por el contrario, la redacción del artículo 7 de la Ley 7/2012, tal y como quedaría si su modificación fuese realizada únicamente en los términos propuestos en el Proyecto de ley, resultaría contraria a los criterios establecidos en la jurisprudencia del TJUE a que acabamos de hacer referencia en los párrafos b), c) y d) anteriores.

En primer lugar, porque se estarían transfiriendo "de facto" a los establecimientos comerciales abiertos al público en general determinadas actuaciones de lucha contra el fraude fiscal que correspondería realizar a las autoridades fiscales. A saber: comprobar si los pagadores están actuando o no en calidad de empresarios o profesiones en el caso de operaciones cuyo importe es igual o superior a 1.000 euros pero inferior bien a 2.500 euros o bien a 10.000 euros si en este segundo caso tienen además su domicilio fiscal fuera de España, puesto que el legislador ha querido que en función de cuál sea la referida condición e importes se admita o no el pago en efectivo.

Resultando además que el establecimiento comercial no dispone por sí mismo de ningún medio de prueba que le permita comprobar si el pagador está actuando o no en calidad de empresario o profesional, pese a lo cual corre el riesgo de ser sancionado si admite el pago en efectivo pese a no concurrir los requisitos para que ello fuese procedente, lo que constituye un claro atentado contra el principio de seguridad jurídica.

Y todo lo anterior nos lleva finalmente a plantearnos también la compatibilidad con el principio de proporcionalidad de la medida de lucha contra el fraude fiscal contenida en el artículo 7 de la Ley 7/2012, especialmente tal y como dicho precepto quedaría redactado si se aprobase la propuesta contenida a tal fin en el artículo decimosexto del Proyecto de ley.

Noviembre 2020 Gabinete de Estudios 267

-

¹⁴ Véase la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans, C-495/17, <u>EU:C:2018:887</u>, apartado 55, así como la jurisprudencia citada en dicho apartado.



Por el contrario, consideramos que las anteriores objeciones quedarían significativamente mitigadas si se admitiesen las propuestas de modificación del contenido del artículo decimosexto del Proyecto de ley.

Disposición transitoria única. Régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones y limitación de pagos en efectivo.

1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

2. Régimen transitorio de la reducción de las sanciones.

La nueva redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración tributaria competente rectificará dichas sanciones.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

3. Régimen transitorio de la modificación de las limitaciones de pagos en efectivo.

La nueva redacción del apartado uno del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se aplicará a todos los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de la norma, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.



Lo dispuesto en los apartados dos y tres del artículo 7 de la Ley 7/2012 será aplicable a los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de la presente Ley.

No obstante lo anterior, la nueva redacción del número 1.º de la letra b) del número 5 del apartado tres del artículo 7 de la Ley 7/2012 se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

Comentario:

Tanto respecto del régimen de recargos por declaración extemporánea si requerimiento previo, como de las modificaciones en la reducción de las sanciones –también por cuanto se refiere a las infracciones en materia de pagos en efectivo- se establece expresamente, como es lógico, que se aplicarán a los exigidos o acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resultase más favorable al contribuyente, y no hubieran adquirido firmeza.

Sin embargo, sólo respecto de las sanciones tributarias se dice que "a estos efectos, la Administración tributaria competente rectificará dichas sanciones", se entiende que de oficio. Lo mismo debiera de preverse para el régimen de recargos del art. 27.2 LGT y de infracciones en materia de pagos en efectivo.

En cuanto a las limitaciones por pagos en efectivo se sigue el criterio de caja para su entrada en vigor, como es natural, aun cuando se refieran a operaciones concertadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.