

Breves comentarios al Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las directivas por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal y la relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias

Esta Ley tiene por objeto introducir distintas modificaciones, principalmente en materia tributaria, con una doble vertiente.

Por un lado, incorpora al ordenamiento jurídico interno parte del Derecho de la Unión Europea pendiente de transposición, referente a las prácticas de elusión fiscal y de los mecanismos de resolución de litigios fiscales.

Por otro lado, se introducen cambios con la finalidad de incrementar la prevención y lucha contra el fraude, así como para aclarar algunas cuestiones que provocaban discrepancias entre la doctrina, reforzando así la seguridad jurídica.

1. Impuesto sobre Sociedades

Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (art. 19 LIS)

Como sabemos cuando una entidad traslada su residencia fuera del territorio español debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal de los elementos patrimoniales. Las novedades que se introducen son:

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del EEE podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes iguales. Hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales.
- Se establecen supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia: cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros; cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE; cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE; si se encuentra en liquidación o concurso; y si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.

- Cuando el traslado de los elementos patrimoniales sea objeto de gravamen a la salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por dicho Estado a la salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.
- Sin embargo, no se modifica la posibilidad de aplazamiento de las rentas derivadas de una operación de reestructuración acogida al régimen especial (art. 77 LIS), en caso de transferencia de bienes y derechos a países de la UE o del EEE.
- 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.

Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS)

La transparencia fiscal internacional supone la imputación a una empresa residente en territorio español de determinadas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente, que resida en el extranjero, cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que se hubiera producido en territorio español, imputación que se produce aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

Las novedades que se introducen son:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero¹. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP obtengan dichas rentas.
- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas; y las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añada un valor económico escaso o nulo.
- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.
- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta

¹ En este caso no se aplicará la exención para eliminar la doble imposición (art. 22).

positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.

Supuestos exceptuados de pago a cuenta sobre determinadas rentas procedentes de instituciones de inversión colectiva

No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de las rentas derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones:

- En los fondos y sociedades regulados en la ley de instituciones de inversión colectiva.
- En las instituciones de inversión colectiva constituidas en otro Estado análogas a las anteriores que no residan en Paraísos fiscales, ya coticen en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación, y cualquiera que sea la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia, siempre que, además, la operación no se realice en un mercado situado en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Imputación temporal (art. 14.2 h LIRPF)

Se actualiza la regla especial de imputación temporal, en relación a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de contratos de seguro de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, para adaptarla a la normativa de seguros actualmente en vigor.

Transmisiones a título lucrativo (art. 36 LIRPF)

Se modifica este precepto con la finalidad de que un contribuyente que adquiere un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante, introduciéndose el siguiente párrafo:

“(…) 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.”

De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original. Ahora solo se difiere la plusvalía generada desde la adquisición original hasta la adquisición por pacto sucesorio.

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF)

Las modificaciones introducidas se han comentado en el apartado del Impuesto sobre Sociedades referente a la transparencia fiscal internacional.

Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva (art. 94 LIRPF, con efectos 1 de enero de 2020)

Se procede a homogeneizar el tratamiento fiscal de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.

- Por un lado, en la letra a) del apartado 1 se actualiza la mención al actual Reglamento de desarrollo de la Ley de instituciones de inversión colectiva.
- Por otro lado, en la letra a) del apartado 2 se añade un tercer requisito para la aplicación del diferimiento fiscal: que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas, 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.

Obligaciones de información (disposición adicional decimotercera LIRPF)

Se añaden dos apartados con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imponibles relativos a monedas virtuales.

- Se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el servicio de tenencia.
- Se establece, para las personas mencionadas en el guion anterior, la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

Supuestos exceptuados de pago a cuenta (Disposición adicional cuadragésima novena, con efectos 1 de enero de 2020)

Se extiende la actual exclusión de retención para las rentas procedentes del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva españolas que tienen la consideración de fondos de inversión o sociedades de inversión cotizadas, a las instituciones de inversión colectiva equivalentes constituidas en otros Estados, que no se hayan constituido en Paraísos fiscales, ya coticen en un mercado regulado o multilateral, siempre que la operación no se realice en un Paraíso fiscal.

Aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2020 (Disposición transitoria trigésima sexta, con efectos 1 de enero de 2020).

El régimen de diferimiento no será de aplicación a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2020 y no cotizadas en bolsa de valores española, siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva cotizadas.

3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Determinación de la base imponible (art. 18 LIRNR)

- Se introduce un nuevo apartado especificando que se integrará en la base imponible del Impuesto la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos que estén afectos a un establecimiento permanente situado en el territorio español que traslada su actividad al extranjero (hasta ahora solo se integraban las plusvalías con motivo del traslado de elementos de un EP que cesa y las de elementos afectos a un EP que se trasladan).
- Las novedades ya se han comentado en el apartado del Impuesto sobre Sociedades sobre el “exit tax”, sustituyéndose también el aplazamiento por el fraccionamiento cuando el traslado es a la UE o al EEE.

Período impositivo y devengo (art. 20 LIRNR)

Se especifica que se entenderá concluido el período impositivo en el momento en el que la entidad se traslade al extranjero.

Procedimientos amistosos (Disposición adicional primera)

Con motivo de la trasposición de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, se armoniza el marco de resolución de procedimientos amistosos.

- Los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento amistoso cuando concurra la imposición de sanciones firmes por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave.
- Se elimina la excepción relativa al devengo de intereses de demora, lo que conllevará el devengo de estos durante la tramitación de los procedimientos amistosos.
- El Tribunal Económico-Administrativo Central será el competente para el ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva atribuidas por la Directiva.

4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Base imponible (art. 9 LISD)

- Se considera que el valor de los bienes y derechos, a efectos de base imponible, es 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 entiende por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.
- Se suprime cualquier referencia al valor real de la base imponible que establecía antes la norma.
- En el caso de bienes inmuebles se presumirá, salvo prueba en contrario, que el valor de mercado es el valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica. En el caso de que no figure valor de referencia de mercado publicado en la fecha de devengo, el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

5. Impuesto sobre el Patrimonio

Base imponible en los bienes inmuebles (art. 10 LIP)

- Los inmuebles se computarán por el mayor valor de los cuatro siguientes: el valor catastral, el valor de mercado, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Se entiende por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas. Hasta ahora no se tenía en cuenta el valor de mercado.
- En el caso de bienes inmuebles se presumirá, salvo prueba en contrario, que el valor de mercado es el valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica. En el caso de que no figure valor de referencia en la fecha de devengo, el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias (art. 17 LIP)

- Como hasta ahora los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto. La novedad es que, 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, salvo que el titular de los derechos económicos sea persona distinta del tomador, en cuyo caso se computará en la base imponible del titular de los derechos económicos. Hasta ahora el criterio de la DGT era que no se incluían en la base imponible los seguros sin posibilidad de rescate.

- Se establece una nueva regla de valoración cuando se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, debiendo computarse por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7 TRITPyAJD)

Se aclara que, con independencia de la condición del adquirente, no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones enumeradas en la norma cuando los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica. Con la nueva redacción se intenta explicitar que en las compras a particulares, por empresarios o profesionales, de bienes muebles se produce el hecho imponible en esta modalidad².

Base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 10 TRITPyAJD)

- La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. A efectos de este impuesto se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado³. 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 Existen varias interpretaciones contradictorias entre sí, tanto en el ámbito judicial, como en el administrativo, respecto a la sujeción o no a la modalidad de transmisiones patrimoniales de las operaciones de las compras a particulares de artículos de oro y joyería por parte de comerciantes de este sector empresarial. La nueva redacción proyectada parece que intenta despejar cualquier duda en la delimitación del hecho imponible del tributo. Actualmente el Tribunal Supremo ha planteado al Tribunal de Justicia de la UE si resulta acorde con el Derecho comunitario exigir el pago del Impuesto a un empresario (Tribunal Supremo, Recurso de casación nº 163/2016, de 7 de febrero de 2018).

³ Igual que para el Impuesto sobre el Patrimonio y para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se suprime cualquier referencia al valor real y se sustituye por el valor de mercado.

- En el caso de bienes inmuebles se presumirá, salvo prueba en contrario, que el valor de mercado es el valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica. En el caso de que no figure valor de referencia de mercado publicado en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro en la fecha de devengo, el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

7. Impuesto sobre el Valor Añadido

Responsables del Impuesto (art. 87 LIVA)

- Se actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto, definido actualmente para los Agentes de Aduanas. A partir de ahora será de aplicación a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.
- Se sustituye el término “recinto aduanero”, para clarificar que esta responsabilidad alcanza a los procedimientos de declaración y de verificación de datos de declaraciones aduaneras.

Régimen Especial del Grupo de Entidades (art. 163 nonies)

Se especifica que la entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, matizando que se incluyen las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, 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.

8. Impuestos Especiales

Infracciones y sanciones (art. 19 LIIIEE)

Se añaden nuevos supuestos de infracciones tributarias:

- La existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, puestas de manifiesto en recuentos de existencias practicados por la Administración. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria del 50 por 100 de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados sobre los que se haya comprobado la diferencia o a los productos terminados que se hubieran podido obtener a partir de los productos en curso o las materias primas respecto de los cuales se haya comprobado la diferencia,

calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 1.200€.

- El incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquella, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de dichos beneficios. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas.
- Se establece una nueva la sanción cuando la conducta realizada sea tipificada como infracción por tenencia, con fines comerciales de labores del tabaco que no ostenten marcas fiscales o las ostenten sin cumplir los requisitos establecidos en la norma: multa de 90€ por cada kilogramo de picadura para liar, con un importe mínimo de 600€ por cada infracción.
- Se establece una nueva infracción tributaria calificada de leve por el incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en la norma para la aplicación de un supuesto de exención o un tipo impositivo reducido en razón del destino de los productos objeto de los impuestos especiales, cuando no constituya infracción tributaria grave. La sanción consistirá en una multa pecuniaria del 10 por 100 del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas en la norma.

Impuesto Especiales sobre el Carbón (art. 87 LIIIEE)

Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los sujetos pasivos de los requisitos establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquella, cuando no se justifique el uso o destino dado al carbón objeto de dichos beneficios. La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado al carbón respecto del cual se haya incumplido los requisitos y condiciones establecidas en las normas. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100. Cuando esta infracción no se considere grave la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por 100.

Impuesto Especiales sobre la Electricidad (art. 103 LIIIEE)

Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los contribuyentes del impuesto de los requisitos y condiciones establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o reducciones en la base imponible previstas en aquella, cuando no se justifique el uso o destino dado a la electricidad objeto de dichos beneficios. La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado a la energía eléctrica respecto de la cual se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas en las normas. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100. Cuando

esta infracción no se considere grave, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por 100.

9. Ley General Tributaria

Principios de ordenación y aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT)

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

La Administración tributaria (art. 5 LGT)

Se especifica que es la Dirección General de Tributos el órgano competente en el ámbito de la asistencia mutua en relación en la aplicación de los tributos y del ejercicio de la potestad sancionadora y de revisión.

Intereses de demora (art. 26 LGT)

Como sabemos cuándo un contribuyente obtiene una devolución improcedente la Administración le puede exigir el interés de demora. A partir de ahora no procederá el pago de dichos intereses cuando el obligado regularice voluntariamente su situación tributaria antes de que sea requerido por la Administración.

Recargos extemporáneos (art. 27 LGT)

Se modifica el régimen de recargos estableciéndose un sistema de recargos creciente.

- Un 1 por 100 más otro 1 por 100 adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración. Recargos aplicables:

| Regularización= R | Ahora | Después | Diferencia |
|---------------------|----------|----------|------------|
| $R < 1$ mes | 5 | 1 | 4 |
| $1 < R < 2$ meses | 5 | 2 | 3 |
| $2 < R < 3$ meses | 5 | 3 | 2 |
| $3 < R < 4$ meses | 10 | 4 | 6 |
| $4 < R < 5$ meses | 10 | 5 | 5 |
| $5 < R < 6$ meses | 10 | 6 | 4 |
| $6 < R < 7$ meses | 15 | 7 | 8 |
| $7 < R < 8$ meses | 15 | 8 | 7 |
| $8 < R < 9$ meses | 15 | 9 | 6 |
| $9 < R < 10$ meses | 15 | 10 | 5 |
| $10 < R < 11$ mes | 15 | 11 | 4 |
| $11 < R < 12$ meses | 15 | 12 | 3 |
| $R > 12$ meses | $20 + i$ | $15 + i$ | 5 |

- Si la Administración regulariza la situación tributaria de un contribuyente, sin sanción, y este regulariza mediante declaraciones o autoliquidaciones otros períodos del mismo impuesto y por los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración, solo se le exigirán intereses de demora, y no recargos, a condición de que no recurra la autoliquidación.
- El nuevo régimen de recargos será de aplicación a los exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y que no hayan adquirido firmeza.

Obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT)

Nueva obligación para los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas: deberán garantizar la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

Devoluciones derivadas de la normativa derivada de cada tributo (art. 31 LGT)

- Como sabemos, cuando la Administración se retrasa y no devuelve en plazo las cantidades que correspondan a los contribuyentes de un tributo, debe de abonar los intereses de demora que correspondan. La novedad es que, a efectos del cálculo de dichos intereses, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración.
- Si la devolución se ordena por un procedimiento de inspección, no se computarán para el cálculo de los intereses de demora los días en los que no pudo efectuar actuaciones y estuvo suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario, o cuando se amplía el plazo del procedimiento en el caso de que el obligado manifieste que no tiene o no va a portar la información solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido.

Devolución de ingresos indebidos (art. 32 LGT)

En el caso en que se acuerde la devolución de ingresos indebidos en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días en que la Inspección no puede efectuar actuaciones y quedó suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario.

Representación de personas o entidades no residentes (art. 47 LGT)

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

Medidas cautelares (art. 81 LGT)

Se añade un nuevo supuesto en el que la Administración podrá adoptar medidas cautelares: 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. De esta manera se trataba de evitar que los procedimientos de suspensión con otras garantías, o con dispensa de ellas, puedan ser utilizados de forma fraudulenta.

Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (art. 95 bis LGT)

- Se reduce a 600.000€ (antes 1.000.000€) el importe de las deudas y de sanciones pendiente de pago para que los deudores a la Hacienda Pública sean incluidos en la publicación periódica de sus nombres.
- Se incluyen en el listado, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios.
- No se incluirán en el listado a los deudores que paguen la totalidad de la deuda tributaria y las sanciones antes de la finalización del periodo de alegaciones a la inclusión en la lista.

Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración (art. 130 LGT)

- Como sabemos, una de las causas por las que finaliza este procedimiento es por caducidad. Se establece ahora que no procederá la declaración de caducidad respecto de aquellos tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación.
- Se añade una nueva causa de terminación de este procedimiento: 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.

Plazo de actuaciones inspectoras (art. 150 LGT)

Se introduce un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de actuaciones inspectoras por la aplicación de determinados instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado con las forales.

Actas de disconformidad (art. 157 LGT)

Se suprime la obligación del informe de disconformidad. Actualmente el contenido del informe es frecuente que se recoja en el acta.

Recaudación en período ejecutivo (art. 161 LGT)

- Las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario, así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo. Se intenta evitar el uso inadecuado de la presentación de reiteradas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie.
- La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en la ley 22/2003, Concursal.

Sujetos infractores (art. 181 LGT)

Se añade un nuevo supuesto de sujeto infractor: la entidad dominante en el régimen especial de entidades del IVA.

Reducción de las sanciones (art. 188 LGT)

- Se eleva al 65 por 100 (antes 50 por 100) la reducción de la sanción en los supuestos de actas con acuerdo.
- Se eleva al 40 por 100 (antes 25 por 100) la reducción de la sanción cuando se realice el ingreso total del importe en plazo voluntario de pago y no se plantee recurso o reclamación económico-administrativa contra la sanción y la liquidación correspondiente en la vía administrativa.
- Estas dos nuevas reducciones se aplicarán a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.

Infracciones tributarias (arts. 198 y 199 LGT)

Se eleva el importe de la sanción por no presentar en plazo 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. Consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 1 por 1.000 del valor de las mercancías a las

que las declaraciones y documentos se refiere, con un mínimo de 600€ (antes 100) y un máximo de 6.000€.

Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y uso de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable (art. 201 bis LGT)

- Se introduce un nuevo supuesto de infracción tributaria grave por 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 permitan: llevar contabilidades distintas, no reflejen, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas, registrar transacciones ficticias, alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable, no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria y no se certifiquen, si existiera esta obligación por disposición reglamentaria.
- Constituye infracción tributaria grave la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido y cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.
- La infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000€, 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 por no certificar los sistemas fabricados, producidos o comercializados, se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000€ por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.
- La infracción por tener sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a Derecho se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000€ por cada ejercicio, y con el mismo importe si los programas certificados se han alterado o modificado.

Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)

Se amplía a 6 meses (actualmente 3) el plazo del que dispone la Administración para iniciar el procedimiento sancionador.

Recursos contra sanciones (art. 212 LGT)

Cuando se hubiera aplicado la reducción de una sanción por pronto pago (40 por 100) solo podrá ser objeto de revisión en vía administrativa por los procedimientos especiales de revisión. La impugnación de la sanción en la vía contencioso-administrativa o el inicio

de un procedimiento de revisión supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.

Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa (art. 233 LGT)

- El Tribunal económico-administrativo podrá inadmitir las solicitudes de suspensión en los supuestos en que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación y cuando se aprecie que al dictar el acto administrativo se ha podido incurrir en error matemático, material o de hecho cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de esos supuestos.
- 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.

Información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional decimoctava LGT)

- Se establece la obligación de informar también sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.
- En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000€ por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000€.
- La sanción será de 100€ por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500€, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Garantías globales en la deuda aduanera (Nueva Disposición adicional vigésima tercera LGT)

- Cuando un representante aduanero que actúe en la modalidad de representación directa, aún sin tener la condición de deudor, quiera solicitar la constitución de la garantía global⁴, quedará obligado al pago de la deuda aduanera y tributaria derivada de las declaraciones aduaneras vinculadas a la misma cuando dicha deuda aduanera y tributaria no haya sido satisfecha por el deudor o recaudada como consecuencia de la ejecución de la garantía. Dicha responsabilidad tendrá carácter solidario.
- La obligación de pago será exigible directamente al responsable una vez iniciado el período ejecutivo sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad.

10. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Exenciones (Art. 82 TRHLL)

- Se aclara que las personas físicas no residentes, al igual que las residentes en territorio español, están exentas del Impuesto.
- Se especifica que para el cómputo del importe neto de la cifra de negocios (INCN) cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades el INCN, dicha magnitud se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, con independencia de la obligación de consolidación contable⁵.

11. Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal (Ley 7/2012)

Definición de paraíso fiscal

- A parte de tener tal consideración los países y territorios que se determinen reglamentariamente se añade que también tendrán tal consideración los regímenes fiscales perjudiciales. También se da nueva redacción a los criterios de actualización para determinar la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales.
- Se define lo que ha de entenderse por efectivo intercambio de información tributaria: la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en la Ley General Tributaria.

⁴ Prevista en el artículo 95 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

⁵ Según el Tribunal Supremo, en sentencia de 6 de marzo de 2018, solo se suman los INCN del grupo mercantil cuando la dominante deba formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

Limitación del uso de efectivo para determinadas operaciones económicas

- Se disminuye a 1.000€ el importe máximo que podrá pagarse en efectivo en las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional.
- No obstante, cuando el pagador sea una persona física y no actúe en calidad de empresario o profesional, el citado importe será de 2.500€, y de 10.000€ (antes 15.000€) cuando justifique que no tiene su domicilio fiscal en España.
- En el procedimiento sancionador se prescinde del trámite de audiencia previa a la resolución.
- El pago voluntario implica la terminación del procedimiento con reducción del 50 por 100 de la sanción.
- Esta nueva reducción se aplicará a los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de esta ley, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

12. Ley del Catastro Inmobiliario

- Amplía los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de las Administraciones Locales y entidades gestoras del IBI en base al deber de colaboración.
- En el caso de un procedimiento de resolución de discrepancias, la modificación tendrá efectos desde la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia de la misma y no, como antes, desde la fecha en que se produce el acuerdo.

13. Ley del Juego

- Se arbitran medidas para prever e impedir la manipulación de las competiciones deportivas y el fraude en apuestas deportivas.
- Se amplía el número de entidades a las que la autoridad que regula el juego puede solicitar información.
- Se exige a los operadores del juego que elaboren un manual específico de procedimientos para luchar contra el fraude
- Se establecen nuevas infracciones y sanciones de prácticas fraudulentas o de vulneraciones a la normativa de protección a los jugadores.