



Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Tax Alert



Noviembre 2018

kpmgabogados.es
kpmg.es

Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

El 23 de octubre se ha publicado en la página web del Ministerio de Hacienda el [Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas \(UE\) 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 y 2017/1852, del consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias.](#)

Se trata de una normativa que se encuentra en **fase de audiencia e información**, y contiene modificaciones en diversas normas tributarias con una finalidad doble: **(i)** proceder a la transposición de Directivas en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal y de los mecanismos de resolución de litigios fiscales; e **(ii)** introducir cambios en la regulación, dirigidos fundamentalmente a facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

Se trata de una norma que deberá ser complementada con otras, previsiblemente la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, que articulen más medidas anunciadas por el Gobierno, como son el establecimiento del tipo mínimo, el tipo reducido para micro-empresas, el recorte en la exención por doble imposición, o el endurecimiento en la tributación de las SICAV o las SOCIMI, tratándose del Impuesto sobre Sociedades, las nuevas escalas incrementales para rentas más altas en el IRPF o la tributación incrementada de grandes patrimonios en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Anteproyecto de Ley tiene bastante contenido, e incorpora más de 50 novedades, casi todas en el ámbito del derecho tributario, las cuales explicamos con detalle a continuación.

Previamente, recomendamos fijar la atención en el análisis de las novedades que consideramos que serían de mayor interés general o práctico en caso de prosperar el Anteproyecto, que son las siguientes:

1. Impuesto sobre Sociedades (IS)

A. Medidas relativas a la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 - ATAD

I. Impuesto de salida o "exit tax"

En relación con el **"exit tax"** (gravamen de las plusvalías generadas en España pero no realizadas, en los supuestos de cambio de residencia y traslado de activos fuera del territorio español), se incorpora una novedad consistente en sustituir el actual régimen opcional de aplazamiento de pago del impuesto por la **posibilidad de que el contribuyente pueda fraccionar el pago del impuesto de salida lo largo de cinco años**, en quintas partes anuales iguales, cuando el traslado se realice a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios con España.

Dicho aplazamiento se subordina al mantenimiento de la titularidad de los elementos patrimoniales en el ámbito de los territorios anteriormente indicados, y conllevará los intereses y la aportación de garantías habituales en cualquier tipo de aplazamientos o fraccionamientos de deuda tributaria, si bien la constitución de garantías puede ser excluida.

Adicionalmente, se incluye la previsión de que, en los supuestos de traslado a España de activos procedentes de otro Estado Miembro

de la UE, por ejemplo en cambios de residencia, **el valor determinado por el Estado de salida donde haya sido sujeto a imposición se adoptará como valor fiscal en España**, salvo que no refleje el valor de mercado.

Por último, se introduce en nuestro Derecho una regla prevista en la Directiva, en virtud de la cual **no se origina el impuesto de salida en las transferencias de activos relacionados con la financiación o entrega de garantías**, efectuadas para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea una situación coyuntural con vuelta a territorio español en el plazo máximo de un año.

Es de destacar que la medida no afecta al IRPF.

II. Transparencia fiscal internacional

Nuestra norma vigente se completa con tres previsiones nuevas para ajustarse a la Directiva:

- Se contempla la transparencia de rentas para las **obtenidas por el contribuyente desde establecimientos permanentes en el extranjero**, lo cual ya se provocaba por el reconocimiento contable y también fiscal de sus rentas en la casa central en España. No obstante, cuando actúe la norma de transparencia fiscal internacional no podrá invocarse la exención de normativa interna que generalmente aplica en rentas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero.
- Dentro de las dos alternativas que ofrece la Directiva – imputación de aquellas rentas no distribuidas que se deriven de una serie de categorías, o imputación de las rentas no distribuidas de la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados que se han establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal-, se opta por mantener la normativa española asentada en la primera, es decir, el **sistema objetivo de imputar las rentas no distribuidas** derivadas de un listado de fuentes o categorías, catálogo este que

precisa de la introducción de algunas modificaciones, fundamentalmente cuatro:

- La primera, para recoger expresamente que como regla general, las derivadas de operaciones de seguro, crediticias, de arrendamiento financiero o financieras se imputarán salvo que se realicen en el ejercicio de actividades económicas.
- La segunda para incorporar al listado de rentas transparentables las operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente añada un valor económico escaso o nulo.
- En tercer lugar, se modifica levemente la excepción del régimen aplicable a filiales en otros Estados de la UE o del Espacio Económico Europeo (y lógicamente también a establecimientos permanentes en esos territorios), al no requerirse la apreciación de motivos económicos válidos en la constitución y operativa de la entidad, bastando el requisito de realización de actividades económicas.
- Y finalmente, desaparece del texto legal la mención a la excepción de imputar dividendos, intereses y plusvalías de cartera obtenidos por filiales de participación cualificada del artículo 21 LIS (al menos 5% y un año), o por establecimientos permanentes en el extranjero. Aunque en estos casos cabe plantear que no deban ser transparentables si no existiese menor tributación en el extranjero respecto a la que hubiese correspondido en España aplicando directamente la comentada exención.

B. Otras medidas

De forma análoga a lo previsto en el IRPF, al que posteriormente se hará referencia, se extiende al IS la exclusión de retención para las rentas procedentes del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en fondos y sociedades de inversión colectiva cotizados en el extranjero (ETF), con efectos desde 1 de enero de 2020.

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Se incorporan las modificaciones oportunas para transponer la Directiva ATAD, de forma similar a lo anteriormente analizado para el IS.

Además, se añade un nuevo supuesto desencadenante del denominado impuesto de salida, como es el del **traslado de actividad de un establecimiento permanente situado en territorio español al extranjero**. El mismo completa otros supuestos anteriormente contemplados, como el cese de actividad o la transferencia de activos concretos (desafectación y traslado al extranjero) del establecimiento permanente situado en territorio español.

3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- **Imputación temporal.** En relación con los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión (*unit linked*), se modifican los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal para este tipo de seguros. Desde ahora, en los seguros que ofrezcan cestas de activos, la composición de las mismas tomará como referencia para su aptitud el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015.
- **Transmisiones a título lucrativo.** Se establece una nueva regla especial para el supuesto de adquisiciones a través de un **contrato o pacto sucesorio con efectos de presente**, por virtud de la cual, 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. Así se impedirá una actualización de valores y fechas de adquisición a efectos fiscales que podría provocar una menor tributación que si la transmisión se hubiera efectuado por el titular original.
- **Transparencia Fiscal Internacional:** Se introducen las modificaciones necesarias para adaptar el régimen de transparencia fiscal internacional en línea con lo establecido y anteriormente comentado para el IS.

- Con la finalidad de homogeneizar el tratamiento de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado regulado o sistema multilateral de negociación, nacional o extranjero en el que coticen, se extiende a las **instituciones de inversión colectiva que coticen en bolsa extranjera** el tratamiento de las que cotizan en bolsa española respecto del **régimen de diferimiento**, excluyéndose la posibilidad de aplicar el régimen de traspasos.

Como complemento de lo anterior, se extiende a ellas la actual exclusión de **retención** para las rentas procedentes del reembolso o transmisión de participaciones o acciones.

La medida proyecta su entrada en vigor para 1 de enero de 2020, y adicionalmente, con la finalidad de respetar las expectativas de quienes hubieran adquirido ETFs que cotizasen en bolsa extranjera, que hasta ahora, merced a una consulta tributaria vinculante del año 2016 podían aplicar el régimen de diferimiento, se establece un régimen transitorio que permite aplicar el régimen de neutralidad a los ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de esta modificación normativa, siempre que la reinversión no se destine a la adquisición de otros ETF.

4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el término "valor real" por el de "**valor**", y se establece que se entenderá por tal el **valor de mercado**. También se incluye una **definición de valor de mercado**, como "*el precio más probable por el cual podría venderse, entre parte independientes, un bien libre de cargas*". No obstante, este valor de mercado actúa como base imponible mínima, pues si los interesados declarasen un valor superior se tomará este valor como base imponible.

Además, para **bienes inmuebles** se establece la presunción de que su valor de mercado es el llamado "valor de referencia de mercado" de la Dirección General del Catastro, que esta ha de publicar anualmente conforme a su normativa reguladora,

siempre que conste publicado como tal en su sede electrónica a la fecha del devengo.

No obstante, esta presunción admite prueba en contrario, por lo que los interesados podrán probar, en su caso, que el valor de mercado no coincide con el publicado como valor de referencia de mercado, a través de cualquier medio de prueba admisible en derecho. Igual ocurrirá en el supuesto 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, en cuyo caso el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

La medida ha de valorarse muy positivamente, pues incorpora elevadas dosis de seguridad jurídica en un ámbito de tradicional y elevada litigiosidad, y viene motivada por recientes sentencias del Tribunal Supremo que han acotado el margen de discrecionalidad administrativa en las tareas de comprobación de valores y de fijación administrativa de valores reales por índices multiplicadores de los valores catastrales.

5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

- De forma paralela según lo comentado en el apartado anterior, en el ámbito del ITP y AJD también se modifica la determinación de la base imponible sustituyendo el concepto de "valor real" por el de "valor" entendido por tal el **valor de mercado**.
- Por otra parte, se delimita el hecho imponible del ITP y AJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales, con el objetivo principal de asentar un criterio de gravamen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en relación con las **compras a particulares de artículos de oro y joyería por parte de comerciantes** de este sector empresarial, donde hasta ahora había interpretaciones contradictorias.

6. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

- En coordinación con los cambios en el ITP y AJD e ISD, anteriormente comentados, se modifica la norma que regula la base imponible correspondiente a bienes inmuebles, al objeto de incluir una nueva magnitud en su valoración. Hasta ahora, la

regla de valoración establecía que los bienes inmuebles se han de valorar en el IP por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. La novedad consiste en incorporar como cuarto valor a tener en cuenta, el **valor de mercado**, que se define como *"el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas"*.

Esta novedad puede suponer una mayor base imponible en caso de inmuebles adquiridos con relativa antigüedad, que hasta ahora se valoraban por el catastral o incluso por valor de adquisición, y en el futuro tomarán referencias más próximas a las de mercado.

Además, como en el ISD y en el ITP y AJD, se establece la presunción de que el valor de mercado es el llamado "valor de referencia de mercado" de la Dirección General del Catastro, presunción que, como en el caso de los otros impuestos patrimoniales, admite prueba en contrario.

- La regla de valoración hasta ahora en vigor para seguros de vida conduce al valor de rescate en la fecha de devengo del Impuesto. No obstante, conforme a la normativa aseguradora, pueden existir casos en los que, a pesar de que el contrato de seguro tenga un contenido patrimonial cierto, **el tomador no tenga derecho de rescate total** en la fecha de devengo del Impuesto. Para estos supuestos se añade como nueva regla de valoración para el tomador **el valor de la provisión matemática en el momento del devengo del impuesto**, si bien cuando el titular del derecho de rescate sea persona distinta del tomador (p.e. el beneficiario), será este quien tribute.

La novedad supone una reacción frente a la situación anterior, donde una repetida línea de consultas tributarias vinculantes permitía excluir de tributación en el IP a estos productos financieros.

- Por otra parte, respecto a la valoración de los contratos de rentas temporales o vitalicias, la regla de valoración especial hasta ahora en vigor conduce a que la base imponible se cuantifique por el valor actual (de

capitalización) de las rentas a percibir. Sin embargo, en los **contratos de seguro de vida cuya prestación se percibe en forma de renta** es una práctica frecuente en el mercado que el importe de las rentas a percibir no incorpore totalmente la devolución del capital aportado, ya que un diferencial queda para casos de rescate o transmisión de la renta.

En estas circunstancias la regla de valoración basada en el valor de capitalización de las rentas en la fecha de devengo del impuesto arrojaría como resultado una magnitud más baja que la que corresponde a los derechos económicos derivados del contrato de seguro. Para solventar esta situación, en estos supuestos se establece como regla de valoración el valor de rescate en la fecha de devengo del impuesto y, en su defecto, la provisión matemática en tal fecha.

7. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- **Responsables subsidiarios del impuesto:** en primer lugar se actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto definido actualmente para los agentes de aduanas, que ahora será de aplicación a cualquier persona o entidad que actúe en nombre y por cuenta del importador.
- Por otra parte, para delimitar el ámbito de la responsabilidad solidaria o subsidiaria derivada de las liquidaciones aduaneras se sustituye el término "*recinto aduanero*" para clarificar que esta responsabilidad alcanza a "*los procedimientos de declaración o verificación de datos de las declaraciones aduaneras*".
- También se extiende el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria correspondiente a la salida o abandono de los bienes objeto de Impuestos Especiales que hayan sido vinculados a un depósito distinto del aduanero, **a los titulares de estos depósitos**, excluidos hasta la fecha de esta responsabilidad con respecto al IVA.
- **Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades:** se matiza el alcance y naturaleza de los

incumplimientos de las obligaciones específicas de dicho régimen, de las que necesariamente debe ser sujeto infractor la entidad dominante, actualmente regulado por una mera declaración de alcance general a las obligaciones específicas del régimen especial. De esta forma, se concreta que la entidad dominante será sujeto infractor de las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, 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 (IIEE)

- **Depósitos fiscales:** se realiza un ajuste técnico en la definición de depósitos fiscales para clarificar que es preciso que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Con ello se pretende evitar la indebida aplicación del régimen suspensivo o, lo que es lo mismo, el retraso del devengo de los impuestos especiales de fabricación, con el consiguiente riesgo fiscal que ello comporta, por parte de establecimientos que realmente no operan como depósitos fiscales.
- También se tipifica un nuevo supuesto de **infracción grave:** la existencia de diferencias en menos de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, que excedan de los porcentajes establecidos reglamentariamente. La sanción se cuantifica con multa pecuniaria del 50 por ciento de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados sobre los que se haya comprobado la diferencia o a los productos terminados que se hubieran podido obtener a partir de los productos en curso o las materias primas respecto de los cuales se haya comprobado la diferencia, calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 1.200 euros.

- Se tipifica un nuevo supuesto de **infracción grave** – que se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente- para los casos en que no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o no sujeción, y una **infracción leve** -que se sancionará con multa pecuniaria del 10 por ciento del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente- para el supuesto de que los productos se hubieran destinado a un fin que justifique la exención o la aplicación del tipo reducido, pero con incumplimiento de los **requisitos formales** por parte del obligado tributario. Estas modificaciones derivan de la sentencia de 27 de febrero de 2018, en la que el TS concluye que cuando se ha destinado el producto al fin que da derecho a aplicar el beneficio fiscal, por el mero incumplimiento de los requisitos formales no procede negar la aplicación del referido beneficio, sino imponer la correspondiente sanción.
- De igual modo, se extiende la calificación de infracción tributaria **leve** a la tenencia, con fines comerciales, de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales o las ostenten sin cumplir los requisitos establecidos reglamentariamente al efecto, incorporándose como sanción una multa fija de 90 euros por cada kilogramo de **picadura para liar**, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.
- En los ámbitos del **Impuesto sobre el Carbón** y del **Impuesto especial sobre la Electricidad**, se tipifican las mencionadas infracciones y se sancionan de forma similar.

9. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

- Se aclara que la exención en el Impuesto para las **personas físicas** se aplica tanto a los residentes como a los **no residentes**. Con esta modificación se trata de evitar conflictos con la normativa comunitaria.

- Se aclara que la regla para el cálculo del **importe neto de la cifra de negocios** a efectos de aplicar o no la exención (pequeñas empresas donde esta referencia, computada a nivel de grupo, no supere un millón de euros), se debe aplicar a los **grupos de entidades, definidos de conformidad al artículo 42.1 del Código de Comercio, con independencia de la obligación de consolidación contable**. En consecuencia, cuando una entidad forme parte de un grupo de sociedades bajo el perímetro ampliado que implica la referencia al 42.1, sea como dominante, sea como dependiente, tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados.

Mencionar que esta interpretación había sido anteriormente rechazada por el TS en su Sentencia 356/2018, de 6 de marzo de 2018.

10. Ley General Tributaria (LGT)

- Se prohíben las llamadas “amnistías fiscales”, consideradas como cualquier **mecanismo extraordinario de regularización fiscal** que implique una disminución de la cuantía de la deuda tributaria anteriormente devengada.
- Dentro del ámbito de la asistencia mutua, se reconocen de forma expresa las **competencias de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en materia de tramitación de los procedimientos amistosos** y en ellos, de aplicación de los tributos y ejercicio de potestad sancionadora y de revisión.
- Se aclara el régimen de **devengo de intereses de demora en el caso de obtención de una devolución improcedente**, precisándose que no corresponde cuando se realice una declaración extemporánea sin requerimiento previo, que dé lugar a los correspondientes recargos.
- En materia de **recargos por declaración extemporánea** (presentación voluntaria de auto-liquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo), se introducen varias novedades que incluso serían de

aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, siempre que su aplicación resultase más favorable para el obligado tributario y el recargo no hubiera adquirido firmeza. Así:

- Se establece un recargo del **1 por ciento** al que añadir un sistema de **recargos crecientes del 1 por ciento** adicional por cada mes completo de retraso, sin intereses de demora hasta que haya transcurrido un periodo de 12 meses de retraso. De este modo se reducen los recargos existentes en la actualidad, del 5, 10 ó 15 por ciento para transcurros de hasta 3, 6 ó 12 meses;
- A partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses citados, además del devengo de un recargo del **15 por ciento** (actualmente 20 por ciento), comenzará el devengo de intereses de demora;
- Se exceptiona de dichos recargos (no así de los intereses de demora) a quien regularice y pague una conducta tributaria que haya sido previamente regularizada por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no interponiéndose recurso o reclamación contra la liquidación practicada de la que no haya derivado sanción, siempre que se regularice en un plazo máximo de tres meses desde la notificación de la liquidación.
- Se introduce una nueva obligación tributaria formal consistente en la obligación, extendida tanto a productores, como comercializadores y usuarios, de que los **sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión empresarial**, se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros, requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlos a obligatoria certificación y estandarización para su legibilidad.

El objetivo de esta nueva obligación, cuya entrada en vigor sería a los 3 meses desde la entrada en vigor de la nueva ley, es evitar la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión (caso de programas contables que permiten llevar dobles contabilidades, o cajas registradoras en comercios minoristas que permiten la no anotación de la totalidad de los registros, o la anotación de transacciones ficticias o la alteración de transacciones ya realizadas).

Asimismo, en concordancia con dicha regulación, se establece un régimen sancionador específico y muy severo, ya que las infracciones serían graves, con multa pecuniaria fija de 150.000 euros por cada ejercicio económico.

- Se reconoce de forma expresa que no se devengarán **intereses de demora** a favor del obligado tributario en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y de ingresos indebidos durante determinados periodos (dilaciones no imputables a la Administración tributaria, periodos en los que la inspección tributaria no puede efectuar actuaciones con el obligado tributario por haberse suspendido el procedimiento, y periodos de extensión del plazo en el procedimiento inspector por incumplimiento en la aportación de información).
- Se modifica la normativa interna para adecuar el **régimen de representación de los no residentes** al Derecho de la UE, de modo que dicho representante podrá o no tener su domicilio en territorio español, y solo será exigido cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria (actualmente también es imperativo cuando se opera en España sin establecimiento permanente o cuando lo pueda solicitar la Administración tributaria).
- Para evitar que los **procedimientos de suspensión** con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de ellas, sean utilizados de forma fraudulenta, se incorpora la posibilidad de adoptar medidas cautelares durante la tramitación de los mismos.

- Se introducen diversos cambios en el régimen de la **lista de deudores tributarios**: **(i)** se reduce el importe de deuda para ser incluido en la lista a **600.000 euros** desde el millón actual; **(ii)** se incluyen expresamente en el listado de deudores a la Hacienda Pública, junto a los deudores principales, a los declarados como **responsables solidarios**; **(iii)** se aclara que el periodo en el que se deben satisfacer las deudas y sanciones tributarias para evitar la inclusión en dicha lista es el **plazo reglamentario original de ingreso en periodo voluntario** determinado en cada caso, con la excepción de las deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas; **(iv)** Por otra parte, se permite que el deudor incluido, en principio, en el listado de deudores tributarios en la fecha general de referencia, 31 de diciembre, pueda ser excluido del mismo siempre que antes de que finalice el periodo de alegaciones concedido tras la comunicación particular de la inclusión en el listado se haya efectuado el pago íntegro de las deudas y sanciones tributarias que determinaron la inclusión en el listado.
- Se cambian **las causas de terminación del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración** presentada por el obligado tributario respecto de aquellos tributos que se liquidan por las **importaciones de bienes**, para acompararlo a lo previsto en la legislación aduanera para los derechos de importación. Así, se establece que no procederá la declaración de caducidad en dichos procedimientos, y que estos, a su vez, finalizan cuando se acuerde posteriormente sobre el mismo objeto del procedimiento o algún elemento del mismo, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.
- Se añade un **nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras** durante la aplicación de los instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado y las de los territorios forales en el ejercicio de dichas actuaciones, cuando se comprueban operaciones vinculadas o se ponen de manifiesto diferencias de calificación.
- En la tramitación de las actas de disconformidad **se elimina el carácter obligatorio del informe de disconformidad**, dado que actualmente el contenido de ese informe en su integridad ya se viene recogiendo en el acta y en la liquidación. Por ello, solo se exigirá el informe de disconformidad cuando sea necesario para completar la información recogida en el acta.
- Se dispone que la reiteración de solicitudes de **aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie** de deudas tributarias en período voluntario, cuando otra previa respecto de la misma deuda tributaria hubiera sido denegada y no se hubiera efectuado el ingreso correspondiente, no impide el inicio del periodo ejecutivo.
- En la medida en que el período voluntario de pago de deudas tributarias es único, se aclara que dicho período no podrá verse afectado por la **declaración de concurso**, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en la Ley Concursal.
- Se indica con efectos interpretativos que en el procedimiento para exigir la **responsabilidad solidaria**, el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, tengan efectos en el procedimiento seguido ante el responsable.
- **Sujetos infractores**: se modifica la enumeración de los posibles sujetos infractores para dar un tratamiento homogéneo tanto en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades como en el **régimen especial del grupo de entidades en el IVA**, y en este sentido se declara sujeto infractor a la entidad dominante en este segundo.
- **Reducción de las sanciones**: **(i)** se eleva la reducción de las sanciones derivadas de las **actas con acuerdo** del 50 por ciento actual al 65 por ciento; **(ii)** se mantiene la reducción por conformidad al 30 por ciento pero se eleva la **reducción de la sanción por pronto pago**, que pasa del 25 por ciento actual al 40 por ciento.

Asimismo, en consonancia con lo anterior, se establece que el ingreso de la sanción acogiendo a la reducción de la misma por pronto pago, implicará una nueva fórmula para la revisión de las liquidaciones y sanciones, que implica la renuncia a plantear reclamaciones económico-administrativas contra las liquidaciones y sanciones correspondientes, si bien se permite la posibilidad de acudir a los **procedimientos especiales de revisión** sin perjuicio a su vez del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa, en ambos casos con la lógica consecuencia de la pérdida del beneficio de la reducción. No obstante, se incluye la posibilidad de que el obligado tributario pueda renunciar a la aplicación de la reducción por pronto pago en el período de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de sanción y recurrir o reclamar la sanción en vía administrativa.

A destacar que los nuevos importes reducidos serían de aplicación a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, siempre que su aplicación resultase más favorable para el obligado tributario y no hubieran adquirido firmeza

- El importe mínimo de la sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las **formalidades aduaneras**, y por presentar declaraciones y documentos relacionados con las mismas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando en ambos casos no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, se eleva de 100 euros a 600 euros.
- **Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria:** se fija el plazo máximo para el inicio de un procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en procedimientos de aplicación de los tributos (como los de inspección) en **seis meses**, alineándolo así con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios. En la redacción actual este plazo está fijado en tres meses.
- **Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa:** (i) Se otorga cobertura legal a la posibilidad de inadmitir las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de

garantías por parte de los Tribunales Económico-Administrativos, cuando se invoquen perjuicios de difícil o imposible reparación, o error material, aritmético o de hecho, si de la documentación aportada o incorporada al expediente se deduce que no existen indicios de dichas circunstancias; y (ii) también, con la finalidad de evitar prácticas fraudulentas consistentes en el aprovechamiento de la dificultad existente para la tramitación de ciertas solicitudes de suspensión, se otorga rango legal a la posibilidad de la Administración de continuar con su actuación en aquellos supuestos en que la deuda se encuentre en período ejecutivo.

- **Tributos integrantes de la deuda aduanera:** se aclara que los intereses de demora regulados en el Código aduanero de la UE no son compatibles con la exigencia, respecto de la deuda aduanera, de los recargos por declaración extemporánea previstos con carácter general en la LGT.
- Para asegurar un perfecto alineamiento con las recomendaciones de la OCDE, se modifica el **período de tiempo de conservación por las instituciones financieras de las pruebas documentales**, de las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras y de la información utilizada en cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida. Dicho período en ningún caso debe ser inferior a **cinco años** contados a partir del fin del período durante el que la institución financiera está obligada a comunicar la información, frente al plazo actual que se fija en cuatro años contados a partir de que se produzca el cierre de la cuenta financiera.
- Por último se introduce una disposición relativa a las **garantías globales en la deuda aduanera**, en línea con el vigente Código Aduanero comunitario, que permite la concesión de reducciones o exenciones respecto de aquellas, así como la presentación de la garantía global y su solicitud por cualquier persona, incluidos los representantes aduaneros. En este sentido, la norma establece la obligación, en el supuesto de ejercer tal derecho por parte de los representantes aduaneros en la modalidad de

representación directa, de responder de los importes no satisfechos por el deudor o no recaudados con la ejecución de la garantía.

11. Paraísos fiscales

Por otra parte, el Anteproyecto modifica la redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de conformidad con lo establecido en el apartado primero de la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que contiene un mandato al Gobierno para que **actualice la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal**. Ahora bien, mientras no se actualice la lista, el Anteproyecto contempla expresamente la vigencia de la establecida por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

Las modificaciones introducidas son las siguientes:

- Se añade como **nueva categoría** de paraíso fiscal, a sumar a la de los países o territorios: los “regímenes fiscales perjudiciales”.
- Se prevé la aprobación de una lista, mediante Real Decreto, que determine, por un lado, una relación actualizada y dinámica de países y territorios considerados paraísos fiscales, y por otro, una relación de regímenes fiscales perjudiciales que tendrán, asimismo, la categoría de paraísos fiscales, la cual podrá actualizarse atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.
- Se recogen nuevos parámetros para la futura determinación de los países y territorios que tendrán la consideración de paraísos fiscales en cada momento, inspirándose en los trabajos realizados tanto por la OCDE como por la UE, atendándose a los criterios de: **a) transparencia fiscal** - (i) existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en los términos previstos en el art. 1.2 de la LGT, que sea de aplicación; (ii) el cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España (reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no pueda apreciarse el mismo); (iii) el resultado de las evaluaciones inter pares

realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales; (iv) 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- ; **b) existencia de baja o nula tributación**; y **c) jurisdicciones que faciliten la atracción de beneficios sin actividad económica real**.

- Por otro lado, se añade la **definición de existencia de baja tributación** que podrá utilizarse como criterio para identificar un paraíso fiscal (en conjunción con la ya existente de nula tributación).

“Existe baja tributación cuando en el país, territorio, o régimen 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.

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.”

- Desaparece la presunción que permitía considerar la aplicación de un impuesto idéntico o análogo cuando existía convenio de doble imposición en vigor.
- También se establece la **compatibilidad de la lista con la existencia de un convenio para evitar la doble imposición**, en la medida en que la aplicación de la normativa relativa a paraísos fiscales no resulte contraria a lo dispuesto al mismo.
- Por último, se establece una **nueva definición del concepto “efectivo intercambio de información tributaria”**, entendiéndose por tal la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en los términos previstos en el artículo 1.2 LGT (esto es, normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales).

12. Medidas relativas a la trasposición de la Directiva de Mecanismos de Resolución de Litigios Fiscales

El Anteproyecto también efectúa determinadas modificaciones con el fin de transponer la **Directiva 2017/1852 de Mecanismos de Resolución de Litigios Fiscales en la Unión Europea**. La misma configura un nuevo procedimiento de resolución amistosa o arbitral para someter por parte de los contribuyentes de los Estados miembros de la UE cuestiones relativas a la interpretación y aplicación unilateral de los acuerdos y convenios fiscales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta, y en su caso del patrimonio, y obtener obligación de resultado en horizontes temporales definidos y relativamente breves.

Si bien la trasposición de esta Directiva, que ha de realizarse antes del 30 de junio de 2019, se llevará a cabo principalmente en vía reglamentaria, también requiere ciertas modificaciones de rango legal que son las que se incorporan por este Anteproyecto en la normativa del IRNR, destacando las siguientes:

- Se establecen como excepción al régimen general de preeminencia de la tramitación de los procedimientos amistosos respecto de los procedimientos judiciales y administrativos de revisión, aquellos casos en los que hayan sido impugnadas determinadas sanciones tributarias.
- Las sanciones derivadas de cuestiones de documentación de precios de transferencia ya no serán un impedimento para el acceso a los procedimientos amistosos.
- Se prevé que las suspensiones y renunciaciones al recurso interno sean parciales, limitadas a las cuestiones sometidas al procedimiento amistoso.
- Se confieren al Tribunal Económico-Administrativo Central las funciones atribuidas por la Directiva a los tribunales nacionales en materia de constitución y funcionamiento de la comisión consultiva o comisión alternativa de resolución.
- Se regula el deber de sigilo de los miembros de la comisión consultiva o de resolución alternativa respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales.
- 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 iniciados a partir de la entrada en vigor de esta ley.
- Finalmente, señalar que se adaptan determinados preceptos de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa.

13. Otras medidas

- Se limitan las posibilidades de uso del efectivo a 1.000 euros (actualmente 2.500 euros) para los pagos entre empresarios y profesionales (no afectará a los pagos de ciudadanos a título individual).

Asimismo, se disminuye el límite máximo de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el supuesto de pagos realizados en España por personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España.

Adicionalmente, se incorpora a la normativa el desarrollo de la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo, destacándose la reducción del 50 por 100 por pago voluntario, que podrá aplicarse incluso a sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva regulación.

- Se prevén **nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales**, con el objeto de reforzar el control tributario sobre los hechos impositivos relativos a las mismas:
 - Se introduce una obligación de suministro de información sobre los **saldos** (tenencia) que mantienen los titulares de monedas virtuales. Esta obligación recae sobre aquellas personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, así como para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

- En segundo lugar, se establece la obligación de suministrar información acerca de las **operaciones** sobre monedas virtuales. Esta obligación se fija para las siguientes personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español: (i) quienes proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones; y (ii) quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales (ICO), respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.
- Y en tercer lugar, se incluye **la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero en la declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720)**, cuando estén custodiadas por personas o entidades que presten servicios de salvaguardia de claves criptográficas o de mantenimiento, almacenamiento y transferencia de monedas virtuales. En conexión, se contempla el régimen sancionador para infracciones por incumplimientos.

14. Otras disposiciones afectadas

Finalmente comentamos el resto de modificaciones introducidas en otras materias que no son de índole tributario:

A. Ley del Catastro inmobiliario

El Anteproyecto incorpora las siguientes modificaciones:

- Se propone un nuevo régimen de **comunicaciones al Catastro Inmobiliario** de 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, por parte de Ayuntamientos y otros entes locales o, en su caso, las entidades gestoras del IBI **sin necesidad de obligarse mediante ordenanza fiscal**.

- Se **trasladan los efectos de una resolución al momento en el que el Catastro tiene constancia de una discrepancia** entre la descripción catastral y la realidad inmobiliaria **y no al momento en el que se resuelve**, facilitando así que los efectos de todo orden derivados de la alteración se ajusten con mayor precisión a la evolución de la realidad inmobiliaria.

B. Ley del Mercado de Valores

Asimismo se modifica el art. 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, con el objeto de **suprimir las referencias normativas del precepto al valor real** en la valoración de bienes inmuebles, y sustituirlo por el **valor de mercado** en los términos indicados anteriormente al comentar la novedad en el ISD y en el ITP y AJD.

C. Ley 13/2011 de regulación del juego

- En primer lugar, se introducen diversas medidas que pretenden habilitar mecanismos adecuados para colaborar en la prevención y la lucha contra la manipulación de las competiciones deportivas y combatir el fraude que puede producirse en las apuestas deportivas.
- Se amplía el elenco de entidades a las que la autoridad encargada de regulación del juego puede realizar requerimientos de información.
- Se exige a los operadores de juego colaborar en la lucha contra el fraude mediante la elaboración de un manual específico que incluya procedimientos y medidas específicos.
- Se introducen nuevos tipos infractores o se modifica alguno de los actualmente existentes, con la finalidad de sancionar prácticas fraudulentas de los participantes en los juegos, de los propios operadores, o de proveedores o intermediarios, vulneraciones de las disposiciones vigentes en materia de juego responsable y de protección a los jugadores, e incumplimientos de requerimientos de información o de cese de prestación de servicios realizados por la autoridad encargada de la regulación del juego.

Contactos

Alberto Estrelles
Socio
KPMG Abogados S.L.P.
Tel. 91 456 80 94
aestrelles@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos
Dr. Verneau, 1
35001 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 2304
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 1460
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 6928
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura
Avda. del Comte de Sallent, 2
07003 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Edificio Menara
Avda. Buhaira, 31
41018 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96