

Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal

Carla Fandiño Seijas

Abogada de GA_P

Rosario Cuadra Espinar

Abogada de GA_P

El Consejo de Ministros presentó e informó el pasado viernes 19 de octubre el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, objetivos cuya consecución justifica un buen número de modificaciones normativas.

El pasado viernes 19 de octubre, el Consejo de Ministros aprobó el Anteproyecto Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, anteproyecto que, de acuerdo con lo señalado en el preámbulo, tiene una doble finalidad:

- a) Incorporar el Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal y de los mecanismos de resolución de litigios fiscales. En este sentido, se transponen parcialmente la 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, y la Directiva 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre del 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.
- b) Asentar los parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude mediante el refuerzo del control tributario.

Con esos objetivos se incorporan en el texto un abultado número de cambios normativos que afectan, además de a la Ley General Tributaria, a la mayoría de nuestros tributos. Son destacables las siguientes modificaciones:

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

1. Impuesto sobre sociedades (IS)

En el ámbito del impuesto sobre sociedades —y concretamente en relación con el impuesto de salida (*exit-tax*)—, se determina la posibilidad del contribuyente de optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria en cinco pagos anuales en el supuesto de traslado de la actividad o domicilio a otro Estado miembro de la Unión Europea. Así, se elimina la posibilidad del contribuyente de aplazar el pago hasta que se produzca la transmisión de los elementos afectados por el impuesto a un tercero.

Por otra parte, con el objetivo de evitar una doble imposición, se establece que el Estado miembro al que se hayan trasladado los activos ha de aceptar como valor a efectos fiscales el determinado por el Estado miembro de salida, salvo que no refleje el valor de mercado.

Por el contrario, no se transpone el primer supuesto (letra a) del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva ATAD (traslado de activos desde la sede de dirección a un establecimiento permanente en otro Estado miembro), ya que se considera (véase la memoria del anteproyecto) que no resulta necesario en la medida en que el Estado español mantiene el derecho a gravar dichos activos.

En relación con esta directiva y con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, el preámbulo de la norma aclara que no se modificará la norma nacional (art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o LIS), ya que, de acuerdo con dicha directiva, el plazo de transposición se puede extender hasta el 2024 siempre que se tenga una norma nacional homologable a la de directiva y la Comisión manifieste su visto bueno, tal y como ha sucedido. Es importante resaltar, en consecuencia, que, dentro del beneficio operativo, se mantendrán los dividendos.

Además, se refuerza el régimen relativo a la transparencia fiscal internacional, extendiendo la imputación de rentas a las obtenidas por los establecimientos permanentes del contribuyente en el extranjero, y no sólo por sus participadas. Igualmente, se incluyen determinados tipos de rentas susceptibles de imputación, como las operaciones de arrendamiento financiero o de actividades bancarias, de seguros u otras financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividad económica (y sin perjuicio del artículo 100.3i LIS).

Todas estas modificaciones serán de aplicación para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero del 2019.

2. Impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR)

En el impuesto sobre la renta de los no residentes, y en la línea del impuesto sobre sociedades, se añade un nuevo supuesto desencadenante del *exit-tax*, como es el del traslado de actividad al extranjero desde un establecimiento permanente situado en territorio español. Al mismo tiempo, se introducen modificaciones relativas al ejercicio de la opción de fraccionar el pago de la deuda tributaria, así como las consecuencias de su incumplimiento.2.1. *Procedimientos amistosos y arbitraje.*

Se transpone la Directiva 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre del 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

En este sentido, se establecen los supuestos en los que se podrá denegar el acceso al mencionado procedimiento cuando concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave sobre el sujeto, de acuerdo con la normativa española aplicable.

Con carácter general, se establece un régimen transitorio en virtud del cual los procedimientos amistosos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma se regirán por la normativa anterior, con alguna salvedad.

Asimismo, se confieren al Tribunal Económico-Administrativo Central las funciones atribuidas por la directiva en materia de constitución y funcionamiento de la comisión consultiva o de la comisión alternativa de resolución. Al hilo de esta cuestión y en cuanto al desarrollo del procedimiento, se incluyen modificaciones en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

A efectos del impuesto de la renta de las personas físicas, el anteproyecto introduce las modificaciones necesarias para adaptar el régimen de transparencia fiscal internacional a lo establecido en el ámbito del impuesto sobre sociedades.

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

Por otra parte, en relación con las criptomonedas, se establecen dos nuevas obligaciones de información, tanto para quienes proporcionen servicios de salvaguarda de claves criptográficas como para los que lleven a cabo ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales. Dichas obligaciones se refieren tanto a la tenencia como a las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia y cobros y pagos).

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

Por último, destacaremos que los fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés) en la bolsa extranjera tendrán el mismo tratamiento que los que cotizan en la bolsa española en lo que se refiere a la no aplicabilidad del régimen de diferimiento. Además, tanto a efectos del impuesto de la renta de las personas físicas como del impuesto sobre sociedades,

la actual exclusión de retención prevista para las rentas procedentes del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en las instituciones de inversión colectiva españolas que tengan la consideración de fondos de inversión o sociedades de inversión cotizadas se extiende a las instituciones de inversión colectiva equivalentes constituidas en otros Estados miembros. Ambas modificaciones tendrán efectos desde el 1 de enero del 2020.

4. Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD) e impuesto sobre el patrimonio (IP)

4.1. Impuesto sobre sucesiones y donaciones e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Tanto en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados como en el impuesto sobre sucesiones y donaciones se sustituye el concepto de ‘valor real’ por ‘valor’, equiparando éste al de mercado. Para el caso de los bienes inmuebles, se establece que, salvo prueba en contrario, se presumirá que el valor de mercado es el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro.

En idéntico sentido (suprimir las referencias del precepto al valor real en la valoración de bienes inmuebles para sustituirlo por el valor de mercado) se modifica el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Por otra parte, en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y debido a la existencia de interpretaciones contradictorias 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, se aclara la sujeción de estas operaciones mediante la delimitación del hecho imponible del tributo.

4.2. Impuesto sobre el patrimonio

En el impuesto sobre el patrimonio, hasta ahora, se establece que los bienes inmuebles se han de valorar por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. El anteproyecto incorpora un cuarto valor, el de mercado, valor que rige como regla de valoración general del impuesto por defecto cuando no sea de aplicación alguna regla especial. Como en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, se establece la presunción de que el valor de mercado es el llamado «valor de referencia de mercado» de la Dirección General del Catastro.

Finalmente, a efectos del impuesto sobre el patrimonio, se fijan reglas de valoración respecto de los seguros de vida en aquellos casos en los que el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate de acuerdo con el valor de la provisión matemática en la fecha de devengo del impuesto y para aquellos supuestos en que se perciban rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, las cuales habrán de computarse por este mismo valor.

5. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

A efectos del impuesto sobre el valor añadido se actualiza la regulación correspondiente a la responsabilidad tributaria relativa al impuesto devengado en las importaciones de bienes. En ese sentido:

- El supuesto de responsabilidad subsidiaria definido para los agentes de aduanas se aplica, igualmente, a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.
- Se delimita la responsabilidad solidaria o subsidiaria derivada de las liquidaciones aduaneras aclarando que ésta resulta de aplicación a los procedimientos de declaración y verificación de datos de declaraciones aduaneras.
- En cuanto al alcance y naturaleza de los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen del grupo de entidades, se matiza que la entidad dominante necesariamente debe ser sujeto infractor, por tratarse del sujeto que ostenta la representación del grupo y que está obligado al cumplimiento de las obligaciones.
- Finalmente, el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria que alcanza a los titulares de los depósitos distintos de los aduaneros correspondiente a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos se extiende a los bienes objeto de impuestos especiales.

6. Impuestos especiales de fabricación

En el ámbito de los impuestos especiales de fabricación, se modifica la definición de ‘depósito fiscal’, siendo necesario que en el establecimiento se lleven a cabo operaciones efectivas de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación para que el titular del dicho depósito pueda obtener la correspondiente autorización que lo habilite para operar como tal.

También se tipifican determinados supuestos de infracción, en particular, aquellos supuestos en los que no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o no sujeción y, los supuestos en que los productos se hubieran destinado a un fin que justifica la exención o la aplicación del tipo reducido, pero con incumplimiento de los requisitos formales por parte del obligado tributario.

7. Ley General Tributaria (LGT)

Por lo que atañe a los cambios propuestos en el texto de la Ley General Tributaria, destacamos los siguientes:

- Prohibición —motivada por la problemática inherente a las amnistías fiscales— del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique una disminución de la cuantía de la deuda tributaria, concepto que integraría tanto intereses de demora como recargos.
- Reconocimiento expreso de las competencias de la Dirección General de Tributos en materia de tramitación de procedimientos amistosos, en concreto, en lo que respecta a la aplicación de los tributos y al ejercicio de las potestades sancionadora y de revisión.
- Establecimiento, en relación con los recargos por extemporaneidad, de un sistema de recargos crecientes del 1 % por cada mes completo de retraso sin intereses de demora, hasta que hayan transcurrido doce meses. A partir del día siguiente al transcurso de los doce meses citados, además del devengo del recargo del 15 %, comenzará el devengo de intereses de demora. Esta medida se aplicará a los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la norma en la medida en que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y no hubieran adquirido firmeza.
- Se exceptúa de dichos recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de tres meses desde la notificación de la liquidación.
- 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 prevé 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, trazabilidad e inviolabilidad de los registros, requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en éste la posibilidad de someterlo a certificación.
- Modificación del régimen relativo a la lista de deudores tributarios, de forma que se incluya a los responsables solidarios y se rebaje a 600 000 euros el importe a partir del cual procedería la inclusión en dicha lista. Se permite al deudor incluido, en principio, en el listado de deudores tributarios en la fecha general de referencia (el 31 de diciembre) que pueda ser excluido de aquél siempre que se haya efectuado el cobro íntegro de las deudas y sanciones tributarias que hubieran determinado la inclusión en dicho listado. A estos efectos, se tendrán en cuenta los pagos efectuados hasta la finalización del periodo de alegaciones posterior a la comunicación de la inclusión en el listado.

- Introducción, en relación con el procedimiento inspector, de un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, a saber, la comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco así como en aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
- En la tramitación de las actas de disconformidad se elimina el carácter obligatorio del informe de disconformidad.
- En materia de recaudación, se establece que la presentación de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie no impedirá el inicio del periodo ejecutivo, cuando previamente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de entre las mencionadas, habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que éste se hubiera producido.
- En relación con las infracciones tributarias, se establece, en primer lugar, que tendrá la consideración de infractora la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del impuesto sobre el valor añadido con el objeto de otorgarle un tratamiento homogéneo en relación con los sujetos infractores del régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades.
- Para las sanciones derivadas de las actas con acuerdo la reducción se eleva al 65 %. Por otra parte, se mantiene la reducción por conformidad del 30 % y se eleva la reducción de la sanción por pronto pago al 40 %. El ingreso de la sanción acogido a la reducción implicará la renuncia a plantear recursos y reclamaciones económico-administrativas.
- Por último, se introduce la obligación de informar en el modelo 720 sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero.

8. Impuesto sobre actividades económicas (Ley Reguladora de las Haciendas Locales)

Se actualizan las referencias normativas para la consideración de grupo de sociedades y se aclara que la regla para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se deberá aplicar con independencia de la obligación de consolidación contable. Igualmente, se establece que la exención en el impuesto para las personas físicas se aplica tanto a los residentes como a los no residentes.

9. Otras medidas para la prevención del fraude

Se prevé modificar la redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que contiene un mandato al Gobierno para que actualice la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal. La modificación apunta a una ampliación del concepto de 'paraíso fiscal' y habilita al Gobierno para que actualice la lista de esos territorios atendiendo a nuevos criterios.

Finalmente, se prevé también una modificación en 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 —modificaciones que, con carácter general, se aplicarán a partir de la entrada en vigor de la norma—, del modo siguiente:

- Se disminuye el límite general de pagos en efectivo de 2500 a 1000 euros.
- Se mantiene el límite de 2500 euros para los pagos realizados por las personas físicas que no actúen en calidad de empresarios y profesionales.
- Para los no residentes, la actual cifra de 15 000 euros se reduce a 10 000 euros.
- Se modifica la regulación del régimen sancionador.

Por último, en lo que respecta a la fecha de entrada en vigor de las modificaciones introducidas por el anteproyecto, conviene indicar que la disposición final cuarta señala lo siguiente:

La presente ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*.

No obstante lo anterior, lo dispuesto en los artículos 29.2j y 201 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entrará en vigor transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta ley