Tribuna

«Medidas proyectadas de prevención y lucha contra el fraude»

Por diferentes circunstancias, de todos conocidas, no han sido muchas las leyes sobre materia tributaria aprobadas en los últimos años.

En el momento de escribir estas líneas, las ultimas aprobadas han sido la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

Están en marcha diversos Proyectos de Ley procedentes de distintos Reales Decretos-Ley aprobados a lo largo de los últimos meses como consecuencia del COVID-19.

Pocos son, realmente, los Proyectos de Ley en materia tributaria actualmente en trámite, desvinculados del COVID-19; entre ellos, destaca el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

A esa corta lista viene a añadirse ahora el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas y en materia de regulación del juego.

Como se intuye de su propio título, tiene un contenido heterogéneo. Únicamente se identifica por su nombre la conocida por sus siglas en inglés, Directiva ATAD. La tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley habrá que seguirla con atención, pues bien puede ocurrir que se aproveche la ocasión para introducir más modificaciones en nuestro ordenamiento tributario.

Resumiremos su contenido agrupando la materia por bloques normativos.

a) Modificación en relación con la Ley General Tributaria

Las modificaciones son numerosas, entre otras, la prohibición de mecanismos extraordinarios de regularización fiscal que puedan suponer una minoración de la deuda tributaria devengada, la introducción de diversos ajustes en las disposiciones relativas a intereses de demora con objeto de aclarar su devengo cuando se trate de la obtención de una devolución improcedente.

Por otro lado, es relevante la modificación del sistema de recargos por extemporaneidad, estableciéndose un sistema de recargos crecientes del uno por ciento por cada mes completo de retraso durante los doce primeros meses, y, además, se prevé una excepción a la imposición de recargo en determinados supuestos en los que se produzca la regularización por el contribuyente y concurre determinadas circunstancias.

El texto relativo a esta excepción es el siguiente:

> *"No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:*
>
> *a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.*
>
> *b) Que se produce el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o de la autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.*
>
> *c) Que no se presente solicitud de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.*
>
> *d) Que la regularización efectuada por la Administración no derive en la imposición de una sanción.*
>
> *El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.*
>
> *Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren".*

Se flexibiliza, pues, el régimen de los recargos con objeto de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Se precisa, en relación con los tributos integrantes de la deuda aduanera, que no será de aplicación a las declaraciones aduaneras el régimen de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Se establece la obligación de que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a determinados requisitos con la finalidad de evitar la manipulación de los datos contables y de gestión.

En relación con las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y con la devolución de ingresos indebidos, se introducen modificaciones para excluir determinados periodos del cálculo de los intereses de demora (dilaciones del procedimiento que no sean imputables a la Administración y periodos de extensión del procedimiento inspector).

Se revisa el régimen de la representación de personas o entidades no residentes, estableciéndose que deberán designar un representante cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.

Se contempla la posibilidad de adoptar medidas cautelares en determinadas solicitudes de suspensión (con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática), en estos términos: "Cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o, de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de las mismas.

Dichas medidas serán levantadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente, o cuando así lo acuerde el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión".

Se incluyen diversas modificaciones en la regulación de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, entre otras, se disminuye el umbral cuantitativo para la inclusión en la lista, se incluye a los responsables solidarios y se contempla la posibilidad de exclusión de la lista de los deudores tributarios que hayan abonado íntegramente el importe pendiente por deudas o sanciones tributarias.

Se modifican las causas de terminación del procedimiento de gestión para adecuarlo a lo previsto en la legislación aduanera en relación con los derechos de importación, de manera que se establece 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 un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, qué está referido a la aplicación de determinados instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y la coordinación entre la Administración tributaria estatal y las de los territorios forales, en los términos previstos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Se elimina el carácter obligatorio que ahora tiene el informe del actuario que acompaña al acta de disconformidad, por considerarlo, en gran medida superfluo, en el entendimiento de que ésta es suficiente, puesto que tiene que hacer referencia a "los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización". A partir de la entrada en vigor de la Ley proyectada la elaboración de ese informe tendrá carácter facultativo, puesto que se establece que se podrá acompañar un informe del actuario cuando sea preciso complementar la información recogida en el acta.

Se modifican algunos aspectos de la recaudación en periodo ejecutivo, entre otros, se precisa que la reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación que anteriormente hubieran sido denegadas no impide el

inicio del periodo ejecutivo, y, asimismo, se aclara que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de consursal.

En el ámbito de la responsabilidad solidaria se precisa que el procedimiento para exigirla, según los casos, será el siguiente:

> *"a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.*
>
> *b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago orinal de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable".*

Se incluyen diversas modificaciones en el régimen de infracciones y sanciones, tales como las relativas a sujetos infractores (se incluye entre dichos sujetos, a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del IVA), y a reducciones aplicables a las sanciones (incrementase los porcentajes de reducción en los casos de las actas con acuerdo y de pronto pago). Asimismo, se modifican algunos supuestos de infracciones y se introducen otros nuevos. Se modifica el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador (pasa de tres a seis meses).

En relación con la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa se prevé la posibilidad de inadmitir las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías cuando la documentación que se adjunta no cumple los requisitos exigidos, y, asimismo, se permite que la Administración tributaria pueda, en el caso de solicitudes de suspensión con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, y siempre que la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, prosiga las actuaciones, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud, si ésta finalmente fuera concedida.

Se modifica la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, para incluir la información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, de las que se sea titular o se tenga la condición de beneficiario o sobre las que se ostente poder de disposición. También se determina el régimen de infracciones y sanciones aplicable al incumplimiento de esta obligación.

Se modifica la regulación de las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, con la finalidad de ampliar el periodo de conservación de la documentación hasta la finalización del quinto año siguiente a aquel en el que se deba suministrar la información respecto de las citadas cuentas.

En el marco del régimen de garantías globales previsto en el Código Aduanero comunitario, se establece la responsabilidad de los representantes aduaneros por los importes no satisfechos por el deudor o no recaudados con la ejecución de garantía.

b) Las modificaciones relativas a la imposición sobre la renta

Parte de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, ya ha sido traspuesta, como se explicita en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley:

> *"Esta Directiva aborda diferentes ámbitos. En concreto, el establecimiento de una norma general anti abuso, un nuevo régimen de trasparencia fiscal internacional, el tratamiento de las denominadas asimetrías híbridas, la limitación de la deducibilidad de intereses y la regulación de la llamada imposición de salida.*
>
> *Sin embargo, no todos estos aspectos han de ser objeto de inmediata transposición, ya que se regulan diferentes plazos para la misma, es más, en el caso de la norma general anti abuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.*
>
> *Por otra parte, en el caso de la limitación en la deducibilidad de intereses, hay que señalar que la propia Directiva prevé la posibilidad de extender el plazo de transposición hasta el año 2024 en la hipótesis de que la norma nacional contenga ya un régimen de limitación en esta materia que sea homologable o equiparable al regulado en el artículo 4 de la misma.*
>
> *Pues bien, el Reino de España, en lo que se refiere al territorio común y también al del régimen foral de Navarra, optó por comunicar a la Comisión Europea su intención de ejercitar esa opción en el entendido de que tanto la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, como la norma foral navarra cumplían ese requisito de efecto homologable al de la normativa contenida la Directiva, habiendo manifestado ya la Comisión su visto bueno a esa opción.*
>
> *Por su parte, el régimen de asimetrías híbridas comprende un doble plazo de transposición, según la materia concreta, 31 de diciembre de 2019 y 31 de diciembre de 2021, lo que, unido a su complejidad, aconseja abordar aquella en un momento posterior.*
>
> *Teniendo en cuenta lo expuesto, los aspectos que finalmente se incorporan a esta Ley son los concernientes al nuevo régimen de transparencia fiscal internacional y a la imposición de salida.*
>
> *En síntesis, 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.*
>
> *España ya regula esta figura tanto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades como en la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero en la Directiva se introducen algunas novedades que resulta necesario incorporar".*

La transposición de las previsiones europeas sobre imposición de salida y transparencia fiscal internacional se lleva a cabo a través de la reforma de los artículos 19.1 y 100 de la ley del IS, de los artículos 18 y 20 del TRLIRNR y del artículo 91 de la Ley IRPF.

Se modifica el régimen jurídico del conocido como *exit tax*. La novedad que se introduce es que se regula la opción de fraccionamiento del pago del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a lo largo de un plazo de cinco años. En el IRNR se incluye un nuevo supuesto de hecho imponible

referido al traslado de la actividad realizada por establecimiento permanente situado en territorio español.

Las modificaciones referentes a la transparencia fiscal internacional se refieren, esencialmente, a la imputación de rentas (se incluyen las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero y algunos nuevos supuestos, como las rentas derivadas de operaciones de arrendamiento financiero o de actividades de seguros y bancarias) y al nivel de protección de las bases imponibles nacionales (por ejemplo, se incluyen rentas que no están previstas en la normativa europea).

En relación con el IRPF se introducen diversas modificaciones, tales como la exclusión de la regla especial de imputación temporal, como rendimiento del capital mobiliario, del procedente de los contratos de seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión, la valoración de los bienes objeto de transmisiones a título lucrativo (que tiene por objeto someter a tributación las ganancias patrimoniales generadas en determinados supuestos de adquisiciones lucrativas por causa de muerte con efectos de presente), el establecimiento de nuevas obligaciones de información en relación con la tenencia y operativa con monedas virtuales, el régimen de los seguros de vida en los que el tenedor asume el riesgo de la inversión, y la homogeneización de las reglas aplicables a las instituciones de inversión colectiva cotizadas (régimen de diferimiento, retenciones) con independencia del mercado, nacional o extranjero.

c) Modificaciones en relación con la imposición patrimonial

Uno de los cambios más relevantes que contiene la regulación proyectada es el relativo a la modificación de la base imponible en el ámbito de la llamada imposición patrimonial, que se concreta en la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La modificación propuesta, que tiene carácter general, consiste en sustituir la magnitud que en la actualidad define la base imponible de estos impuestos -el "valor real"- por el concepto de "valor de mercado", definido como "el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas"

No son las únicas modificaciones. Se introducen más, entre otras, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones se introducen ajustes en materia de "acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios", con la finalidad de incluir las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre donante y donatario.

Por otro lado, se modifica la "adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de sep-

tiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado", para extender su aplicación general a los contribuyentes no residentes en España, eliminando la exigencia de residencia en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio se modifica la regulación de los seguros de vida y rentas temporales o vitalicias, para establecer reglas específicas de valoración en el caso de que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto o cuando se perciban rentas procedentes de un seguro de vida.

Finalmente, se da nueva redacción a diversos artículos del TR de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modificándose, particularmente, su apartado 5 del artículo 7 (relativo al hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales) con el objeto de delimitar mejor los supuestos de no sujeción que se prevén en el mismo.

d) Modificaciones en relación con la imposición indirecta

En este bloque se recogen las modificaciones que se introducen en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario.

En ese sentido, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se amplía el ámbito subjetivo de la responsabilidad subsidiaria y se actualiza la referencia al "recinto aduanero".

La redacción proyectada establece que dichas responsabilidades alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de los procedimientos de declaración o verificación de datos de las declaraciones aduaneras".

Se modifican las "obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades" para precisar 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.

Los cambios de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, como se supondrá, en parte, van en la línea de los cambios introducidos en el marco legal del Impuesto sobre el Valor Añadido. Además se tipifica una nueva infracción relativa el retraso en la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria.

También se modifican diversos aspectos de los Impuestos Especiales, destacando la nueva definían de depósito fiscal, y, asimismo, se introducen cambios en la tipificación de nuevas infracciones y se adecuan las sanciones correspondientes.

e) Modificaciones en relación con la Ley del Catastro Inmobiliario

Las modificaciones afectan esencialmente al régimen de comunicaciones, al procedimiento de subsanación de discrepancias y a la documentación y eficacia de las actuaciones inspectoras y al valor de referencia.

f) Modificaciones en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas

Las modificaciones afectan a la exención de los contribuyentes por el IRNR, que solo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 de uros, especificando qué ha de entenderse por importe neto de negocios.

h) Modificación en relación con la definición del concepto de paraíso fiscal que se sustituye por la jurisdicción no cooperativa

Con la nueva denominación, jurisdicciones no cooperativas, se produce un cambio importante en la materia, con objeto de incluir aquellos países, territorios y regímenes fiscales perjudiciales en los que, conforme a la normativa de la OCDE y de la Unión Europea, concurren una serie de características (transparencia fiscal, sociedades extraterritoriales y nula o baja tributación) que determinan su inclusión en el listado en cuestión. Se prevé que la relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se actualice atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

De tanto en tanto se aprueban "medidas de prevención y lucha contra el fraude". Generalmente se acaban convirtiendo en un variado conjunto de normas con los que se pretende responder a las insuficiencias del sistema tributario que la experiencia adquirida pone de manifiesto. Suele haber diferencias notables entre el contenido inicial y el resultado final. Sirvan las páginas precedentes, simplemente, para llamar la atención sobre los cambios que se avecinan.

Isaac Merino Jara
Director