



CIRCULAR FISCAL 2/2021

26 julio de 2021

MEDIDAS TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 11/2021 DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL (I).

El sábado 10 de julio de 2021 se publicó en el BOE la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que entró en vigor, en términos generales, al día siguiente de su publicación, es decir, el 11 de julio.

La Ley 11/2021 introduce numerosas modificaciones en los impuestos más relevantes entre ellos el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”), Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“ITP y AJD”) etc. así como en la Ley General Tributaria.

Dada la cantidad de modificaciones publicadas, a continuación, se detallan de forma muy resumida únicamente aquellas que consideramos más relevantes excepto las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria que por su extensión se detallan en una nota aparte.

1. Impuesto sobre Sociedades

Las reformas introducidas en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”) son diversas. Dos de ellas persiguen incorporar al ordenamiento interno español algunos aspectos regulados en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, conocida como Directiva anti elusión fiscal (ATAD por sus siglas en inglés).

A estas dos medidas nos referiremos en primer lugar. Ambas serán aplicables a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

1.1. Transparencia fiscal internacional

Las principales modificaciones que en este régimen introduce la Ley 11/2021 son las siguientes:

1.1.1. Se amplía el ámbito de aplicación de este régimen especial a los establecimientos permanentes en el extranjero de las entidades residentes.

Esto sucederá cuando las rentas positivas contempladas en este régimen especial sean obtenidas por un establecimiento permanente en el extranjero y la tributación de tales rentas hubiera sido inferior al 75% de la que hubiera correspondido en el Impuesto sobre Sociedades.

Cuando deban imputarse tales rentas no será de aplicación la exención que para las mismas prevé el artículo 22 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”).

La imputación deberá realizarse en el período impositivo en que el establecimiento permanente obtenga las rentas.

1.1.2. Nuevas rentas objeto de imputación: entre otras, se deberán imputar las rentas consistentes en dividendos y plusvalías por la transmisión de participaciones, cualquiera que sea el porcentaje de participación que ostente la entidad no residente.

Hasta la reforma, la obtención por la entidad no residente de dividendos y plusvalías por la transmisión de participaciones quedaba fuera de la obligación de imputación cuando tales rentas tenían su origen en una participación superior al 5% mantenida al menos durante un año en sociedades operativas (existencia de medios humanos y materiales, que no fuera susceptible de ser calificada como sociedad patrimonial y que la participación en ella se ostentara con el fin de dirigir tal participación).

Como consecuencia de esta reforma, tales rentas positivas se imputarán con arreglo a las reglas generales del régimen, con independencia del porcentaje de participación que ostente en la entidad no residente.

Esta nueva disposición introduce un cambio fiscal relevante en las inversiones en el extranjero a través de una sociedad holding no residente.

1.1.3. Elevación del límite que permite no imputar las rentas obtenidas en el extranjero derivadas de la prestación de servicios a entidades vinculadas españolas.

El régimen especial prevé que las rentas obtenidas en el extranjero derivadas, entre otras, de una actividad de prestación de servicios a entidades vinculadas residentes y que generen un gasto deducible en estas últimas, se deberán imputar en todo caso. Pero introduce un límite para ello.

Hasta ahora esta imputación no era obligatoria si más de la mitad de los ingresos por prestaciones de servicios de la entidad no residente procedían de operaciones realizadas con entidades no vinculadas. Ahora este límite se ha elevado a dos tercios.

1.1.4. Introducción del 5% en concepto de gastos de gestión.

Al igual que la limitación que introdujo la Ley de presupuestos generales del Estado para el año 2021 en la exención del artículo 21 de la LIS sobre dividendos y plusvalías por transmisión de participaciones en entidades, la misma limitación aparece ahora en el régimen de transparencia fiscal internacional.

Son dos los casos previstos:

- (i) Cuando el socio perciba los dividendos que ya fueron imputados, no los integrarán en la base imponible, pero a estos efectos se reducirán en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Es decir, ese 5% sí se incluirá en la base imponible.
- (ii) Cuando se transmita la participación en la entidad no residente, para calcular su coste de adquisición éste se incrementará en el importe de los beneficios sociales no distribuidos que hayan sido objeto de imputación al socio, pero a estos efectos los beneficios sociales se reducirán en un 5% en concepto de gastos de gestión. Es decir, el coste de adquisición no se incrementará en ese 5%.

1.1.5. Modificación en la cláusula de escape.

La cláusula de escape exonera de imputación a las rentas derivadas de entidades situadas en la Unión Europea, siempre que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y realice actividades económicas, o bien se trate de una institución de inversión colectiva sujeta al ámbito objetivo de la Directiva europea sobre organismos de inversión colectiva.

Esta cláusula se ha modificado en un triple sentido:

- (i) Se hace extensiva a los establecimientos permanentes.
- (ii) Se extiende al Espacio Económico Europeo (Unión Europea más Noruega, Islandia y Liechtenstein).
- (iii) Se elimina el requisito de acreditar que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

1.2. Exit Tax

La reforma ha modificado el régimen de la obligación de pago del Exit Tax.

Antes de la modificación, cuando se producía el cambio de residencia fiscal y los elementos patrimoniales eran transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, se podía solicitar que el pago del Exit Tax fuera aplazado hasta el momento en el que dichos elementos fueran transmitidos a un tercero.

La modificación introducida consiste en sustituir el aplazamiento del pago por un pago fraccionado. Este pago fraccionado deberá ser solicitado por el contribuyente y consistirá necesariamente en cinco anualidades sucesivas de igual importe, siendo exigible la primera anualidad dentro del período de declaración y pago de la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que tuvo lugar el cambio de residencia fiscal. Por tanto, a diferencia del régimen anterior, en los cambios de residencia fiscal con destino Unión Europea o Espacio Económico Europeo también deberá pagarse el Exit Tax aunque finalmente no lleguen a transmitirse los elementos patrimoniales a un tercero o no se traslade la residencia fiscal a un tercer Estado.

Este fraccionamiento de pago conllevará el devengo de intereses de demora, pero no la obligación de constitución de garantías, excepto que la Administración tributaria aprecie que existen indicios de que el pago no se realizará.

Se prevé expresamente que el fraccionamiento de pago obtenido pierda su vigencia, entre otras circunstancias, cuando se produzca una transmisión a terceros de los elementos patrimoniales, cuando sean transferidos fuera de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o se incumpla una anualidad. Entonces, las fracciones pendientes deberán ser ingresadas en el plazo de un mes.

Por último, cabe señalar que la solicitud del fraccionamiento de pago se define literalmente en la norma como una opción del contribuyente. Esto anuncia la aplicación también al Exit Tax del vigente y discutido criterio administrativo de no permitir el ejercicio de las opciones tributarias fuera del plazo voluntario de declaración. Esto podría suceder en caso de que no se declarara en plazo el incremento de valor gravado por el Exit Tax y fuera objeto de liquidación en un procedimiento de comprobación.

Del resto de modificaciones introducidas en el IS que no están relacionadas con la Directiva ATAD, destacamos en particular la relativa a las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV).

1.3. Modificaciones en el régimen tributario de las SICAVs

1.3.1. Nuevos requisitos para que la SICAV aplique el tipo de gravamen del 1%

Se mantiene el número mínimo de cien accionistas exigido por su normativa reguladora específica, pero se introducen en la LIS requisitos de índole tributaria para que esos accionistas puedan ser computados a los exclusivos efectos de permitir la aplicación del tipo de gravamen del 1%:

- (i) Se computarán aquellos accionistas titulares de acciones con un valor liquidativo mínimo en el momento de la adquisición de 2.500,00 euros. Si se trata de una SICAV por compartimentos, el valor exigido será de 12.500,00 euros.
- (ii) Los accionistas computados deberán concurrir durante tres cuartas partes del período impositivo. Por tanto, si este es de doce meses deberán concurrir durante nueve meses como mínimo.

La Administración tributaria ha conseguido finalmente en esta reforma tener el control de la comprobación de las circunstancias que rodean a los accionistas de las SICAVs, pues así se regula ahora expresamente en la LIS.

Este nuevo régimen regulador del tipo de gravamen será aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022.

1.3.2. Régimen fiscal especial para las SICAVs que se liquiden y disuelvan

A consecuencia de la modificación anterior, se introduce un régimen especial para las SICAVs que decidan su efectiva disolución y liquidación.

Para su aplicación será preciso que dentro del año 2022 adopten dicho acuerdo y lo ejecuten como máximo en los seis meses siguientes (entendemos que hasta el 30 de junio de 2023), de tal forma que al final de esos seis meses se produzca la cancelación registral de la entidad.

De cumplirse estos requisitos, las características básicas del régimen fiscal aplicable son las siguientes:

- (i) En cuanto a la SICAV: exención en Operaciones Societarias por la operación de disolución y en los períodos impositivos hasta que se produzca su extinción podrá aplicar el tipo de gravamen del 1% del IS sin que le sean exigibles los nuevos requisitos antes señalados.
- (ii) Respecto de los socios: no integrarán ninguna renta en su base imponible, ni a efectos de sus pagos a cuenta, siempre que el importe que les corresponda en la liquidación sea reinvertido totalmente (no cabe la reinversión parcial) en acciones de SICAVs a las que sí les sea aplicable el tipo de gravamen del 1% con arreglo al nuevo régimen, o bien en participaciones en fondos de inversión de carácter financiero. La reinversión deberá producirse en los siete meses contados desde el fin del plazo para adoptar el acuerdo de disolución y liquidación (por tanto, antes del 31 de julio de 2023) y será realizada por la SICAV en liquidación en nombre y por cuenta del socio, sin que éste pueda percibir pago alguno en la operación de disolución. Las nuevas acciones y participaciones conservarán el coste de adquisición y antigüedad de las anteriores.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1. Arrendamiento de inmuebles

Se modifica la bonificación del 60% aplicable al rendimiento derivado del arrendamiento de inmuebles y se especifica que la bonificación solo será aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de comprobación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En ningún caso será aplicable respecto de los rendimientos netos positivos derivados de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior.

Esta modificación se introduce como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 que sí permitió aplicar la bonificación del 60% a un contribuyente que no había declarado el rendimiento por el arrendamiento de inmuebles en su autoliquidación del IRPF y al que la Inspección Tributaria denegó la aplicación de la bonificación.

2.2. Pactos sucesorios

Se modifica la regulación de los pactos sucesorios (figura jurídica aplicable en algunas comunidades autónomas como Cataluña, Baleares, Aragón y Galicia) a efectos del IRPF con la finalidad de que el adquirente de un bien a través de un pacto sucesorio se subrogue en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en sede del causante, siempre que dicho bien se transmita antes del transcurso de 5 años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante si fuera anterior.

La modificación impide la actualización de valores y fechas de adquisición del elemento adquirido mediante un pacto sucesorio tal como ocurría hasta ahora, lo que según el Preámbulo de la Ley 11/2021 provocaría una menor tributación respecto a que el bien se hubiera transmitido directamente a otra persona o entidad por el titular original.

2.3. Imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional

Se modifica la regulación del régimen de transparencia fiscal internacional en el sentido detallado en el Impuesto sobre Sociedades.

2.4. Tributación de los socios en instituciones de inversión colectiva

Se homogeneiza 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 nacional o extranjero en el que coticen.

En particular, se extiende a las instituciones de inversión colectiva cotizadas en bolsa extranjera el tratamiento de las que cotizan en la bolsa española respecto a la no aplicabilidad del régimen de diferimiento por reinversión a los ETF extranjeros armonizados que cotizan únicamente en bolsas extranjeras que hasta ahora sí venían aplicando dicho régimen de diferimiento.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

3.1. Valor de referencia de los bienes inmuebles

Constituye la base imponible del Impuesto:

- a) En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

A estos efectos, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, se tomará el valor declarado como base imponible.

Como novedad se establece que, en el caso de **bienes inmuebles**, su valor será **el valor de referencia** previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto.

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

Cuando no exista valor de referencia o éste no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible será, sin perjuicio de la comprobación administrativa, la mayor de las siguientes magnitudes:

- ✓ El valor declarado por los interesados.
- ✓ El valor de mercado.

El valor de referencia asignado por el Catastro no se podrá impugnar de forma individualizada, sino que solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que, en su caso, realice la Administración Tributaria o bien mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto presentada en que se haya consignado el citado valor de referencia.

Este sistema de impugnación obligará a ingresar o avalar la deuda tributaria en caso de impugnación de la liquidación emitida en su caso por la Administración Tributaria o bien a ingresar la deuda previamente en caso de solicitud de rectificación de una autoliquidación presentada.

La Administración Tributaria no podrá comprobar el valor de los inmuebles cuando la base imponible declarada sea su valor de referencia o una magnitud superior.

3.2. No residentes

Se adecúa la normativa del Impuesto a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 y se extiende su ámbito de aplicación a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un tercer Estado.

A pesar de que en la práctica se venía aplicando el criterio establecido por el citado Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la norma recoge ahora que todos los no residentes, incluso aquellos residentes en un tercer país, tienen derecho a aplicar la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos en caso de que el causante hubiera sido no residente en España o bien la normativa de la Comunidad Autónoma donde el causante hubiera sido residente.

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

4.1. Base imponible en el caso de bienes inmuebles

La base imponible del Impuesto está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. A estos efectos, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado.

No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible del Impuesto.

Se introduce como novedad, al igual que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en el caso de bienes inmuebles su valor será el de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del Impuesto.

Si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de esas magnitudes.

Tal como se ha mencionado, el valor de referencia asignado por el Catastro no se podrá impugnar de forma individualizada, sino que solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que, en su caso, realice la Administración Tributaria o bien mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto presentada en que se haya consignado el citado valor de referencia.

La Administración Tributaria no podrá comprobar el valor de los inmuebles cuando la base imponible declarada sea su valor de referencia o una magnitud superior.

4.2. Transmisión de valores

Se adapta el artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores que establece por un lado la exención del ITP y del AJD a determinadas transmisiones de valores y por otro lado prevé una cláusula antiabuso para el supuesto de transmisión de valores de sociedades inmobiliarias, a fin de suprimir las referencias del precepto al valor real en la valoración de bienes inmuebles y sustituirlo a efectos del ITP y AJD por el valor de referencia.

5. Impuesto sobre el Patrimonio

5.1. Valoración de los inmuebles

Se modifica la regulación de la valoración de los inmuebles y se establece que los inmuebles se valorarán por el mayor valor de los tres siguientes:

- ✓ El valor catastral
- ✓ El **valor determinado** o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.
- ✓ El precio, contraprestación o valor de adquisición.

Se incluye por tanto como novedad el “valor determinado” por la Administración, que entendemos será el “valor de referencia” comentado anteriormente.

5.2. Seguros de vida sin derecho de rescate (“Unit Linked”)

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

Como novedad, se establece que en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del Impuesto (como en el caso del Unit Linked), el impuesto se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.

Hasta ahora y según el criterio de la Dirección General de Tributos, los seguros de vida en los que el tomador no tenía derecho de rescate no se incluían en la base imponible del Impuesto.

Este criterio no se aplica a los contratos de seguro temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.

5.3. No residentes

Todos los contribuyentes no residentes tendrán derecho a aplicar la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el Impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Anteriormente la norma establecía este criterio únicamente para no residentes en España, pero residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europa, pero no lo preveía para residentes de terceros países.

6. Pagos en efectivo

Se reduce el importe máximo de los pagos en efectivo y se establece que no podrá pagarse en efectivo en las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 1.000 euros o su contravalor en moneda extranjera (antes 2.500 euros).

En caso de que el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional, el citado importe será 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera.

7. Paraísos fiscales

Se adecúa el término de “paraísos fiscales” al de “jurisdicciones no cooperativas” con la finalidad de combatir de forma más eficiente el fraude fiscal.

Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por el Ministerio de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los siguientes criterios:

- a) En materia de transparencia fiscal: en función de que exista o no normativa sobre asistencia mutua relativa al intercambio de información tributaria.
- b) En función de si facilitan o no la celebración o existencia de instrumentos o sociedades extraterritoriales dirigidos a atraer beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.
- c) La existencia de baja o nula tributación.

En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

8. Modelo 720: obligación de información de las criptomonedas

Una de las medidas adoptadas para reforzar el control sobre las criptomonedas es la introducción de la obligación de informar en el Modelo 720 de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición.

Departamento Tributario

Personas de contacto:

Elena Morales - email: elena.morales@ortega-condomines.com

Javier Grávalos - email: jgravalos@ortega-condomines.com