

RESEÑA 2/2021

**Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.**

13 de julio de 2021

**1. Objeto**

1.1 El objeto de esta reseña es exponer las modificaciones de la normativa fiscal y tributaria aprobadas en la *Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (Ley 11/2021, en lo sucesivo)*.

1.2 La disposición final séptima de la citada Ley establece que entrará en vigor al día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial del Estado, es decir, ha entrado en vigor el 11 de julio de 2021, aunque determina reglas específicas en relación con determinados preceptos, tal y como se expondrá en la presente reseña.

**2. Transparencia fiscal internacional.**

2.1 En relación con aquellas mercantiles cuyas sociedades participadas sean entidades no residentes, se han incluido dos medidas importantes en relación con el artículo 100 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (*LIS*, en lo sucesivo).

2.2 El apartado 1 del artículo 100 de la LIS establece que la imputación de rentas que se produce dentro del régimen de transparencia fiscal afecta no solamente a las obtenidas por entidades participadas por el contribuyente sino también a las obtenidas por sus establecimientos permanentes en el extranjero. Por otro lado, se han incluido diversos tipos de renta susceptibles de ser objeto de imputación en este régimen que no estaban recogidos hasta este momento en la ley española tales como las derivadas de operaciones de arrendamiento financiero o de actividades de seguros, bancarias y otras actividades financieras.

2.3 Asimismo, se introducen las modificaciones necesarias para ajustar el régimen de Transparencia Fiscal Internacional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en lo sucesivo) en el mismo sentido que en el Impuesto sobre Sociedades.

### **3. Jurisdicciones no cooperativas**

3.1 Se sustituye el concepto de “paraíso fiscal” por el de “jurisdicción no cooperativa” que abarcará a cualquier jurisdicción contenida en el listado que se apruebe mediante la correspondiente Orden Ministerial. En relación con este nuevo concepto cabe destacar los siguientes aspectos:

- i. Está prevista la compatibilidad del concepto de “jurisdicción no cooperativa” con la existencia de un convenio para evitar la doble imposición.
- ii. El listado se podrá actualizar en función de los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea (UE), del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o de una serie de criterios previstos legalmente.

### **4. Modificaciones en la valoración de bienes a efectos tributarios.**

4.1 La Ley 11/2021 introduce una importante modificación en relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD, en adelante) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD, en lo sucesivo).

4.2 En este sentido, la Ley 11/2021 sustituye el término de “valor real” por el de “valor” en ambas normativas y se entiende como “valor” de los bienes o derechos su “valor de mercado”, con una serie de particularidades que se expondrán con más detalle a continuación.

4.3 En el caso de inmuebles, su valor será el “*valor de referencia*” determinado por la normativa del Catastro Inmobiliario y, en todo caso, para la cuantificación de la base imponible, prevalecerá el “*valor declarado*” por los interesados cuando sea superior al “*valor de mercado*” o “*valor de referencia*”.

4.4 En primer lugar, en relación con el *ITPAJD*, se modifica el artículo 10 del Texto Refundido del Real Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (*Ley del ITPAJD*, en adelante) para establecer que la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (*TPO*, en adelante) será el “*valor*” del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, considerándose como “*valor*” de los bienes y derechos su “*valor de mercado*”, excepto que (i) el valor declarado por los interesados, (ii) el precio o contraprestación pactada o (iii) ambos importes sean superiores al “*valor de mercado*”, en cuyo caso se deberá tomar el mayor de todos estos valores como base imponible del *TPO*.

4.5 En este sentido, la normativa define el “*valor de mercado*” como el precio más probable por el que se podría vender el bien o derecho (sin cargas) entre partes independientes.

4.6 No obstante, en el caso concreto de bienes inmuebles, se deberá acudir (salvo prueba en contrario) al “*valor de referencia*” previsto en la normativa del catastro inmobiliario.

4.7 En el caso de que no exista “*valor de referencia*” o no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible del *TPO* será, sin perjuicio de la posible comprobación administrativa, la mayor de las siguientes magnitudes:

- (i) el valor declarado por los interesados,
- (ii) el precio o contraprestación pactada o
- (iii) el valor de mercado.

4.8 En el mismo sentido se modifican los artículos 13.3 (base imponible del *TPO* en las concesiones), 17.1 (base imponible del *TPO* en la transmisión de créditos o derechos a cambio de bienes inmuebles en construcción), 25.2, 25.4 (base imponible en la modalidad de Operaciones Societarias -*OS*-); y 30.1 (base imponible en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales).

4.9 Asimismo, se modifica el artículo 46 de la *Ley del ITPAJD* para establecer la imposibilidad de que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de comprobación de valores en relación con bienes inmuebles, cuando el contribuyente declare como base imponible el “*valor de referencia*” o declare un valor superior.

4.10 El “*valor de referencia*” podrá impugnarse cuando se recurra la liquidación que, en su caso, realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de una autoliquidación.

4.11 En este caso, la Administración Tributaria resolverá, previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro que ratificará o corregirá el valor del inmueble (en virtud de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios). También se emitirá este mismo informe preceptivo y vinculante cuando lo solicite la Administración Tributaria como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas. El contenido del informe deberá motivar el “*valor de referencia*” mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos.

4.12 En segundo lugar, en relación con el *ISD*, se modifica el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*Ley del ISD*, en lo sucesivo) relativo a la base imponible del impuesto dado que, por un lado, se elimina la referencia a valor real (apartado 1) y, por otro lado, se prevé (en los nuevos apartados 2, 3, 4 y 5) que, con carácter general, se considerará “*valor*” de los bienes y derechos su “*valor de mercado*”, salvo en el caso de bienes inmuebles, cuyo valor será el “*valor de referencia*” previsto en la normativa de Catastro.

4.13 En este sentido, como ocurre en el *ITPAJD*, en caso de que no exista “*valor de referencia*” en el *ISD*, la base imponible será el mayor entre (i) el valor declarado por los interesados o (ii) el “*valor de mercado*”, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

4.14 Asimismo, el “*valor de referencia*” podrá ser impugnado en los mismos términos establecidos en el párrafo 4.11 de la presente reseña.

4.15 Además, se establece la imposibilidad de que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de comprobación de valores en el caso de bienes inmuebles cuando el contribuyente declare como base imponible el “*valor de referencia*” o un valor superior a este.

4.16 En tercer lugar, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio (IP, en lo sucesivo), antes de la entrada en vigor de esta nueva normativa, los bienes inmuebles se debían valorar a efectos del IP por el mayor entre:

- (i) El valor catastral.
- (ii) El comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.
- (iii) El precio, contraprestación o valor de adquisición.

4.17 A partir de esta nueva normativa, el segundo de los valores se referirá al “determinado o comprobado” por la Administración.

4.18 Por último, se modifica la disposición final tercera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, Ley del Catastro (*Ley del Catastro*, en lo sucesivo) en la que se establecen normas para la determinación de este nuevo “valor de referencia” de los inmuebles que, objetivamente y con el límite del valor de mercado, se calculará a partir de los precios comunicados por los fedatarios públicos en compraventas inmobiliarias.

4.19 En este sentido, la Dirección General del Catastro publicará con carácter anual un informe del mercado inmobiliario con las conclusiones del estudio de los datos de las transacciones, así como un mapa de valores, delimitando las zonas homogéneas y asignando módulos de valor medio de productos representativos.

4.20 Igualmente, aprobará una resolución, que deberá ser publicada en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que tenga que surtir efecto, que contenga los elementos para la determinación del “valor de referencia” de cada inmueble.

4.21 Por último, mediante Orden Ministerial, se fijará un factor de minoración de los valores para bienes de una misma clase, a efectos de asegurar que el “valor de referencia” no supera el valor de mercado.

## **5. Tributación de los seguros de vida y rentas temporales y vitalicias.**

5.1 Se modifica el artículo 14.2.h) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (*Ley del IRPF*, en lo sucesivo), relativo a la imputación temporal de los seguros de vida,

dado que las referencias que contenía dicho artículo a la normativa aseguradora habían quedado desactualizadas.

5.2 Por este motivo, se sustituyen los requisitos para que no sea de aplicación la regla de imputación temporal, por los regulados en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

5.3 Además, se actualiza la referencia normativa a la Directiva 2009/65/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

5.4 Por otro lado, en relación con el *IP*, el artículo 17. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (*Ley del IP*, en lo sucesivo) establece que los seguros se computarán por su valor de rescate al momento del devengo del impuesto.

5.5 En este sentido, para evitar supuestos de desimposición en el caso de que el tomador no tenga derecho de rescate en la fecha del devengo del impuesto, se ha modificado el citado artículo para que el seguro se compute por el valor de la provisión matemática en la citada fecha. No obstante, esta norma no resultará de aplicación a los contratos de seguro temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez y otras garantías complementarias de riesgo.

5.6 En relación con las rentas temporales y vitalicias, se prevé que, cuando se perciban rentas, temporales o vitalicias, procedentes de un seguro de vida, estas se computarán por su valor de rescate a la fecha de devengo del impuesto y, en su defecto, por la provisión matemática a la citada fecha.

## **6. Pactos sucesorios.**

6.1 Con anterioridad a la entrada en vigor de la *Ley 11/2021*, en el *IRPF* los pactos sucesorios, que sólo son aplicables en las regiones forales de Galicia, País Vasco, Aragón y Cataluña, no generaban ninguna ganancia o pérdida patrimonial para el transmitente y, en sede del adquirente, se actualizaba el valor de los bienes recibidos.

6.2 Sin embargo, con la entrada en vigor de la *Ley 11/2021* se ha modificado el artículo 36 de la *Ley del IRPF* estableciendo que en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el

beneficiario de los mismos que transmitiera los bienes adquiridos, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

6.3 Asimismo, se ha modificado el artículo 30 de la *Ley del ISD*, relativo a la acumulación de donaciones, incluyendo como nuevo supuesto de acumulación, las adquisiciones producidas como consecuencia de contratos y pactos sucesorios.

## **7. Equiparación del tratamiento de los ciudadanos de terceros países respecto a los ciudadanos españoles de la UE o del EEE.**

7.1 Con anterioridad a la entrada en vigor de la *Ley 11/2021*, en el *ISD* se aplicaba la normativa estatal en lugar de una normativa autonómica cuando los sujetos pasivos eran no residentes en España, lo que podía resultar discriminatorio dado que algunas normativas autonómicas prevén un régimen tributario más favorable.

7.2 El distinto tratamiento tributario que se producía en España entre residentes y no residentes empezó a desvanecerse tras la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la *UE* de 3 de septiembre de 2014, la cual estableció que la diferencia de trato a ciudadanos residentes en otros Estados de la *UE* suponía una restricción a la libre circulación de capitales y, por tanto, era contraria al Tratado de Funcionamiento de la *UE*.

7.3 Asimismo, el Tribunal Supremo resolvió en diversas sentencias (entre otras, en la sentencia 242/18, de 19 de febrero de 2018) que se deben extender los efectos del principio de libre circulación de capitales a los terceros Estados, de tal forma que los sujetos pasivos que residan fuera de la *UE* o del Espacio Económico Europeo (*EEE*) se puedan beneficiar de las mismas bonificaciones y reducciones autonómicas que los residentes en España, en la *UE* y en el *EEE*.

7.4 En aplicación de este criterio, la *Ley 11/2021* modifica la Disposición Adicional Segunda de la *Ley del ISD* para extender su ámbito de aplicación a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la *UE* o del *EEE* o en un tercer Estado, por lo que los sujetos pasivos no residentes podrán aplicar la normativa autonómica correspondiente.

7.5 Por otro lado, en el *IP*, tras la modificación de la disposición adicional cuarta de la *Ley del IP*, los no residentes que han de declarar por obligación real tendrán derecho a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la que radique los bienes y derechos de los que sean titulares de mayor valor por los que haya que declarar el impuesto.

## **8. Tributación indirecta en las transmisiones por empresarios y profesionales y en las transmisiones de negocios.**

8.1 Con la *Ley 11/2021* se ha procedido a aclarar que no estarán sujetas a *TPO* las operaciones reguladas en la normativa del *ITPAJD* cuando los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de una actividad económica, con independencia de la condición del adquirente de los bienes o derechos.

## **9. Limitación a los pagos de efectivo.**

9.1 Se modifican varios apartados del artículo 7 de 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.

9.2 En primer lugar, se establece un decremento del límite general de pago en efectivo de 2.500 a 1.000 euros, en las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional.

9.3 En segundo lugar, de conformidad con la Directiva (UE) 2015/849, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, se disminuye el límite de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el caso de que el pagador sea una persona física con domicilio fiscal distinto de España y que no actúe en calidad de empresario o profesional.

9.4 En tercer lugar, se modifica la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo en el siguiente sentido:

- (i) Se establece una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del 25% de la base de la sanción, que será la cuantía pagada en efectivo.

- (ii) Se recogen las especialidades de este procedimiento sancionador, entre las que destaca la reducción del 50% del importe de la sanción en caso de que se pague en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero previo a la notificación de la resolución.
- (iii) Se fija un plazo de duración del procedimiento de seis meses (que difiere del plazo de tres meses que, con carácter general, se establece para el procedimiento administrativo ordinario).

9.5 Estas modificaciones se aplicarán a todos aquellos pagos que se efectúen a partir de la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación, de conformidad con la disposición transitoria primera de la *Ley 11/2021*.

9.6 En relación con las modificaciones del procedimiento sancionador, se indica que el nuevo régimen se aplicará a aquellos procedimientos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la *Ley 11/2021*. No obstante, la reducción del 50% del importe de la sanción en caso de pago se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.

9.7 También se aplicará la citada reducción del 50% cuando concurren las siguientes circunstancias:

- I. Desde la entrada en vigor de la Ley y antes de 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración competente el desistimiento del recurso interpuesto contra la sanción.
- II. En el plazo voluntario abierto con la notificación que realice la Administración tras el desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

## **10. Modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (LGT, en lo sucesivo)**

10.1 En primer lugar, se modifica el régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

10.2 En este sentido, el anterior sistema de recargos se basaba en la aplicación de un porcentaje del 5%, 10% y 15% (para los 3, 6 y 12 primeros meses de retraso, respectivamente), sin intereses de demora, y del 20% a partir de 12 meses (en cuyo caso se devengan, además, intereses de demora desde la terminación de los 12 primeros meses).

10.3 Con la entrada en vigor de la *Ley 11/2021*, el nuevo sistema de recargos se basa en un recargo creciente del 1% por cada mes completo de demora (sin intereses de demora) hasta que haya transcurrido un periodo de 12 meses de retraso.

10.4 Posteriormente, a partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses citados, además del devengo de un recargo fijo del 15%, se devengarán intereses de demora.

10.5 Adicionalmente, no se exigirán recargos a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria en otros periodos impositivos conforme a los criterios de una regularización administrativa tributaria previa, por el mismo concepto impositivo y bajo las mismas circunstancias, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- i. que la regularización voluntaria se realice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación previa;
- ii. que se paguen las cantidades resultantes;
- iii. que no se presente solicitud de rectificación ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación que dicte a esos efectos la Administración; y
- iv. que la regularización administrativa previa no haya ido acompañada de sanción.

10.6 Estas modificaciones tendrán efecto sobre los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y no hayan adquirido firmeza, de conformidad con la disposición transitoria primera de la *Ley 11/2021*.

10.7 Por otro lado, se precisa que el régimen de recargos no se aplicará a las declaraciones aduaneras, tras la adición de la letra d) en el apartado 1 de la disposición adicional vigésima de la *LGT*.

10.8 Asimismo, se establece la compatibilidad de los intereses de demora y los recargos por extemporaneidad en las devoluciones improcedentes. En concreto, el interés de demora se exigirá cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente, salvo que voluntariamente regularice su situación tributaria, señalando que el devengo de intereses será plenamente compatible, en su caso, con los recargos por extemporaneidad conforme a las reglas generales que regulan dichos recargos, de conformidad con la nueva redacción de la letra f) del apartado 2 del artículo 26 de la *LGT*.

10.9 En segundo lugar, se introduce una nueva obligación formal consistente en 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, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación.

10.10 En este sentido, con esta nueva obligación, se establece un régimen sancionador específico, tipificándose como nueva infracción la fabricación, producción y comercialización de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

10.11 Las infracciones serán graves y la mayoría de las sanciones previstas oscilan entre los 50.000 y los 150.000 euros, por cada ejercicio económico.

10.12 De acuerdo con la disposición final séptima de la *Ley 11/2021*, la nueva obligación, así como su régimen sancionador entrarán en vigor en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor general de la Ley.

10.13 En tercer lugar, en la declaración de bienes y derechos en el extranjero, modelo 720, se ha incorporado la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero y custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros y para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

10.14 El incumplimiento de esta obligación se sancionará con:

- i. Multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, que se hubiera

debido incluir en la declaración o que hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

- ii. Multa pecuniaria de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria; o cuando se haya presentado la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

10.15 En cuarto lugar, se ha modificado el artículo 47 de la *LGT* eliminando la exigencia de que el representante de un no residente haya de tener necesariamente domicilio en territorio español y suprimiendo el carácter obligatorio del representante *“cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria”*.

10.16 En quinto lugar, en relación con la lista de deudores tributarios se incorporan los siguientes cambios:

- I. Se disminuye a 600.000 euros (antes 1 millón de euros) el importe cuya superación conlleva la inclusión en dicha lista.
- II. Se incluye expresamente en el listado de deudores, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios.
- III. Se contempla la posibilidad de exclusión de la lista de deudores tributarios a aquellos que hayan abonado íntegramente el importe pendiente de deudas y sanciones antes de la finalización del periodo de alegaciones posterior a la comunicación de la inclusión en el listado.

10.17 En relación con la publicidad del listado en el ejercicio 2021, se tomará como fecha de referencia, no el 31 de diciembre de 2020 (fecha que resultaría de aplicar lo establecido en el artículo 95.4 de la *LGT*), sino el último día del mes inmediato posterior a aquel en el que se produzca la entrada en vigor de la *Ley 11/2021*, resultando de aplicación las modificaciones mencionadas, de conformidad con la disposición transitoria segunda de la *Ley 11/2021*.

10.18 En sexto lugar, se introducen diversas modificaciones en relación con la entrada en el domicilio de los obligados tributarios. En este sentido, la solicitud de autorización

judicial para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido deberá estar debidamente justificada y motivar su finalidad, necesidad y proporcionalidad en virtud de la nueva redacción del artículo 113 de la *LGT*.

10.19 Asimismo, tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial se podrán practicar antes del inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario y los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporte al órgano judicial competente para autorizar.

10.20 En el marco de las funciones de la Inspección, se ha modificado el artículo 142.2 de la *LGT*, precisándose que cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, la solicitud de autorización judicial debe incorporar el acuerdo de entrada suscrito por la autoridad administrativa que resulte competente.

10.21 En séptimo lugar, se introducen numerosas modificaciones en el régimen sancionador tributario entre las que cabe destacar:

- i. Se considerará como sujeto infractor a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades de IVA, consiguiéndose así un tratamiento igualitario a los sujetos infractores en los regímenes de grupos del IS y del IVA.
- ii. Se incrementa el importe mínimo de las sanciones (de 100 euros a 600 euros) en el caso de que las conductas infractoras (consistentes en no presentar autoliquidaciones o declaraciones o presentarlas de forma incorrecta, sin que se produzca perjuicio económico) se produzcan en relación con la declaración sumaria de entrada regulada en el Código Aduanero.
- iii. Se incrementa la reducción de las sanciones derivadas de las actas con acuerdo del 50% al 65% y la de las sanciones en caso de pronto pago del 25% al 40%.

10.22 Los nuevos porcentajes de reducción de las sanciones se aplicarán a aquellas sanciones acordadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza de conformidad con la disposición transitoria primera de la *Ley 11/2021*.

10.23 También se aplicará la reducción por pronto pago del 40% (aun cuando hubiera sido recurrida la sanción o la liquidación de la que derive) si se desiste del recurso o reclamación interpuesto (frente a la sanción y/o liquidación) antes del 1 de enero de 2022 y se ingresa el importe restante de la sanción en el período voluntario que se inicie desde la notificación de la Administración Tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento.

10.24 Asimismo, en relación con el régimen sancionador tributario, se amplía el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos, de tres a seis meses.

## **11. Otras modificaciones con incidencia tributaria.**

11.1 En primer lugar, con motivo del estado de alarma, la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, estableció una medida de suspensión temporal de los plazos de prescripción y caducidad de acciones y derechos previstos en la norma tributaria. Esta suspensión tendría efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma (14 de marzo de 2020) hasta el 30 de mayo de 2020.

11.2 La *Ley 11/2021* limita los efectos de esta suspensión estableciendo que, en el caso de plazos de prescripción, esta solo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la citada suspensión, finalicen antes del 1 de julio de 2021.

11.3 En segundo lugar, actualmente la *Ley del IRPF* establece una reducción del 60% para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, en los supuestos de arrendamiento de vivienda.

11.4 En este sentido, se ha modificado la redacción del artículo 23.2 de la *Ley del IRPF* de manera que la reducción solo será aplicable sobre los rendimientos netos positivos calculados por el contribuyente en su autoliquidación, que se deberá haber presentado antes de que se inicie un proceso de verificación de datos, comprobación limitada o inspección, que incluya la comprobación de esos rendimientos. La reducción, además, no será aplicable sobre los rendimientos calculados por la Administración que deriven de ingresos no incluidos o gastos indebidamente deducidos por el contribuyente, aunque este acepte la regularización.

11.5 En tercer lugar, en relación con la responsabilidad de los representantes aduaneros, se ha establecido que la responsabilidad subsidiaria del pago del IVA de los representantes aduaneros afecta a las personas (sean o no agentes de aduana) que actúen en nombre y por cuenta del importador en el artículo 87 .Tres de la *Ley de IVA*.

11.6 Se extiende el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria de los titulares de depósitos distintos de los aduaneros por su salida o abandono de los bienes de dichos depósitos, a los bienes objeto de impuestos especiales, que hasta ahora estaban excluidos.

11.7 No obstante, para los productos objeto del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas derivadas, se excluye de responsabilidad al titular del depósito cuando la salida o el abandono de los bienes se haya realizado por un extractor o por una persona o entidad autorizada al efecto que conste inscrito en el nuevo registro de extractores que se crea al efecto y cuya regulación se remite a un posterior desarrollo reglamentario.

11.8 Por otro lado, en relación con los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, se prevé que la responsabilidad de la entidad dominante alcanza a las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada; y la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada.

11.9 En cuarto lugar, en relación con el Impuesto de Actividades Económicas (*IAE*, en lo sucesivo), se modifica la exención que venía establecida en el artículo 82.1, c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de mayo, aplicable a determinados sujetos pasivos que tuvieran un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros en el período impositivo cuyo plazo de presentación en el *IS* o en el *IRNR* hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto.

11.10 A estos efectos, se establece que cuando la entidad forme parte de un grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, aclarándose mediante esta nueva normativa que la regla para la determinación del importe neto de la cifra de negocios se deberá aplicar con independencia de la obligación de consolidación contable por parte del grupo mercantil.

11.11 Además, para evitar discrepancias con el derecho comunitario, se establece que la exención en el impuesto para las personas físicas se aplica tanto a los residentes como a los no residentes.

11.12 Por último, en relación con los Impuestos Especiales, cabe indicar que se extiende la calificación de infracción tributaria leve a la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores de tabaco que tengan marcas fiscales sin cumplir los requisitos establecidos reglamentariamente al efecto.